



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

25 juin 2015*

«Renvoi préjudiciel — Code des douanes communautaire — Règlement (CEE) n° 2913/92 — Articles 203 et 204 — Règlement (CEE) n° 2454/93 — Article 859 — Régime de transit externe — Naissance de la dette douanière — Soustraction ou non à la surveillance douanière — Inexécution d'une obligation — Présentation tardive des marchandises au bureau de destination — Marchandises ayant été refusées par le destinataire et retournées sans avoir été présentées au bureau de douane — Marchandises de nouveau placées en régime de transit externe au moyen d'une nouvelle déclaration — Directive 2006/112/CE — Article 168, sous e) — Déduction de la TVA à l'importation par le transporteur»

Dans l'affaire C-187/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Østre Landsret (Danemark), par décision du 4 avril 2014, parvenue à la Cour le 16 avril 2014, dans la procédure

Skatteministeriet

contre

DSV Road A/S,

en présence de:

Danske Speditører,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász et D. Šváby, juges,

avocat général: M. M. Szpunar,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour DSV Road A/S, par M^e A. Hedetoft, advokat,
- pour Danske Speditører, par M^e R. Køie, advokat,

* Langue de procédure: le danois.

- pour le gouvernement danois, par M. C. Thorning, en qualité d'agent, assisté de M^e D. Auken, advokat,
 - pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek et J. Vlácil, en qualité d'agents,
 - pour le gouvernement hellénique, par M^{mes} G. Skiani et M. Germani, en qualité d'agents,
 - pour la Commission européenne, par M^{mes} C. Soulay et L. Grønfeltdt, 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 des articles 203, paragraphe 1, et 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° 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 1, ci-après le «code des douanes»), de l'article 859 du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, 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° 214/2007 de la Commission, du 28 février 2007 (JO L 62, p. 6, ci-après le «règlement d'application»), ainsi que de l'article 168, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Skatteministeriet (ministère des Impôts et des Accises) à DSV Road A/S (ci-après «DSV») au sujet du paiement des droits de douane et de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur des marchandises qui ont été transportées dans le cadre de plusieurs régimes de transit communautaire externe.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 37 du code des douanes dispose:
 - «1. Les marchandises qui sont introduites dans le territoire douanier de la Communauté sont, dès cette introduction, soumises à la surveillance douanière. Elles peuvent faire l'objet de contrôles douaniers conformément aux dispositions en vigueur.
 - 2. Elles restent sous cette surveillance aussi longtemps qu'il est nécessaire pour déterminer leur statut douanier et, s'agissant de marchandises non communautaires et sans préjudice de l'article 82 paragraphe 1, jusqu'à ce qu'elles, soit changent de statut douanier, soit sont introduites dans une zone franche ou un entrepôt franc, soit sont réexportées ou détruites conformément à l'article 182.»

4 L'article 91, paragraphe 1, de ce code est libellé comme suit:

«1. Le régime du transit externe permet la circulation d'un point à un autre du territoire douanier de la Communauté:

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

[...]»

5 L'article 92 dudit code prévoit:

«1. Le régime du transit externe prend fin et les obligations du titulaire du régime sont remplies lorsque les marchandises placées sous le régime et les documents requis sont présentés au bureau de douane de destination, conformément aux dispositions du régime concerné.

2. Les autorités douanières apurent le régime du transit externe lorsqu'elles sont en mesure d'établir, sur la base de la comparaison des données disponibles au bureau de départ et de celles disponibles au bureau de douane de destination, que le régime a pris fin correctement.»

6 Aux termes de l'article 96, paragraphe 1, du même code:

«1. Le principal obligé est le titulaire du régime de transit communautaire externe. Il est tenu:

a) de présenter en douane les marchandises intactes au bureau de douane de destination, dans le délai prescrit et en ayant respecté les mesures d'identification prises par les autorités douanières;

b) de respecter les dispositions relatives au régime du transit communautaire.»

7 L'article 203 du code des douanes énonce:

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

— la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière.

2. La dette douanière naît au moment de la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière.

3. Les débiteurs sont:

— la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière,

[...]»

8 Selon l'article 204, paragraphe 1, de ce code:

«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 à l'article 203, 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.»

9 L'article 356 du règlement d'application est libellé comme suit:

«1. Le bureau de départ fixe la date limite à laquelle les marchandises doivent être présentées au bureau de destination en tenant compte du trajet à suivre, des dispositions de la réglementation régissant le transport et des autres réglementations applicables et, le cas échéant, des éléments communiqués par le principal obligé.

[...]

3. Lorsque les marchandises sont présentées au bureau de destination après l'expiration du délai prescrit par le bureau de départ et que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et non imputables au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit.»

10 L'article 859 de ce règlement énonce:

«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:

[...]

- 2) s'agissant d'une marchandise placée sous un régime de transit, l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime lorsque les conditions suivantes sont remplies:
 - a) la marchandise placée sous le régime a effectivement été présentée intacte au bureau de destination;
 - b) le bureau de destination a été en mesure de garantir que cette même marchandise a reçu une destination douanière ou a été placée en dépôt temporaire à l'issue de l'opération de transit, et
 - c) lorsque le délai fixé conformément à l'article 356 n'a pas été respecté et que le paragraphe 3 dudit article n'est pas applicable, la marchandise a néanmoins été présentée au bureau de destination dans un délai raisonnable;

[...]»

11 Selon l'article 168 de la directive TVA:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants:

[...]

e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre.»

12 Aux termes de l'article 201 de ladite directive:

«À l'importation, la TVA est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation.»

Le droit danois

13 L'article 39, paragraphe 1, de la loi douanière (Toldloven), dans sa version codifiée par l'arrêté n° 867 (lovbekendtgørelse nr 867), du 13 septembre 2005, est rédigé de la façon suivante:

«Est redevable du paiement des droits et taxes sur les marchandises:

1) la personne qui importe ou fait importer sur le territoire douanier danois des marchandises qui ne sont pas en libre pratique sur le territoire douanier de l'Union européenne;

[...]

4) le conducteur ou le propriétaire du moyen de transport transportant des marchandises sous douane ou des marchandises hors droits et taxes sous conditions. Il en va de même pour la personne qui détient un tel moyen de transport.»

14 L'article 37 de la loi sur la TVA (Momsloven) dispose:

«Les entreprises enregistrées en vertu des articles 47, 49, 51 ou 51a peuvent, lors du calcul de la taxe due en amont au sens de l'article 56, paragraphe 3, déduire la taxe prévue par la présente loi pour les achats et autres opérations effectuées par l'entreprise, portant sur des marchandises et services exclusivement utilisés aux fins des livraisons de l'entreprise non exonérées de la taxe [...].»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 Le 23 août 2007 et le 10 avril 2008, DSV, une entreprise danoise de transport et de logistique, a initié, en tant que principal obligé, deux régimes de transit communautaire externe (ci-après les «régimes de transit») pour le transport de respectivement 148 et 703 paquets de produits électroniques entre le bureau de douane de départ situé au port franc de Copenhague (Danemark) et le bureau de douane de destination situé à Jönköping (Suède). Sans procéder à un contrôle physique des marchandises, les autorités danoises du bureau de douane de départ ont ordonné leur mainlevée avec des délais de présentation au bureau de douane de destination allant respectivement jusqu'au 31 août 2007 et au 13 avril 2008.

- 16 Dans les deux cas, DSV a transporté les marchandises à Jönköping, où leur réception a cependant été refusée par leur destinataire. En conséquence, respectivement le 4 septembre 2007 et le 14 avril 2008, DSV a ramené ces marchandises au port franc de Copenhague, sans que celles-ci aient été présentées aux bureaux de douane de Jönköping ou du port franc de Copenhague et sans que les documents de transit aient été annulés.
- 17 DSV soutient que les mêmes 148 et 703 paquets de produits électroniques ont été réexpédiés à Jönköping respectivement le 13 septembre 2007 et le 17 avril 2008 avec d'autres produits électroniques. Pour chacune de ces livraisons, DSV a initié un nouveau régime de transit et un nouveau document de transit a été généré, portant respectivement sur un total de 573 et 939 paquets de produits électroniques. Ces seconds régimes de transit ont été régulièrement clôturés respectivement le 13 septembre 2007 et le 23 avril 2008. Le Skatteministeriet conteste cependant le fait que les 148 et 703 paquets de produits électroniques ayant fait l'objet des premiers régimes de transit aient également été inclus dans les seconds régimes de transit.
- 18 Pour chacun des premiers régimes de transit non apurés, le danske told- og skatteforvaltning (administration centrale danoise des contributions et des douanes) a exigé de DSV le paiement de droits de douane en application de l'article 203 du code des douanes et, à titre subsidiaire, en application de l'article 204 de ce code. En outre, le danske told- og skatteforvaltning a exigé le paiement de la TVA à l'importation pour les marchandises ayant fait l'objet de ces régimes, sur le fondement de l'article 39, paragraphe 1, point 4, de la loi douanière, dans sa version codifiée par l'arrêté n° 867, du 13 septembre 2005. Il ressort du dossier dont dispose la Cour que DSV s'est acquittée de la TVA à l'importation mais que le droit de déduire cette TVA lui a été refusé. DSV ayant contesté ces décisions, l'affaire est désormais pendante devant l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est).
- 19 Dans ces conditions l'Østre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) L'article 203, paragraphe 1, du [code des douanes] doit-il être interprété en ce sens qu'il y a soustraction à la surveillance douanière dans une situation comme celle de l'affaire au principal à supposer a) que chacune des expéditions effectuées respectivement en 2007 et en 2008 portait sur les mêmes marchandises ou b) qu'il ne peut pas être démontré qu'il s'agissait des mêmes marchandises?
 - 2) L'article 204 du code des douanes doit-il être interprété en ce sens qu'une dette douanière prend naissance dans une situation comme celle de l'affaire au principal à supposer a) que chacune des expéditions effectuées respectivement en 2007 et en 2008 portait sur les mêmes marchandises ou b) qu'il ne peut pas être démontré qu'il s'agissait des mêmes marchandises?
 - 3) L'article 859 du [règlement d'application] doit-il être interprété en ce sens que dans les circonstances de l'affaire au principal il existe un manquement qui n'a pas eu de conséquences réelles sur le fonctionnement correct du régime douanier à supposer a) que chacune des expéditions effectuées respectivement en 2007 et en 2008 portait sur les mêmes marchandises ou b) qu'il ne peut pas être démontré qu'il s'agissait des mêmes marchandises?
 - 4) Un État membre d'importation peut-il refuser à une personne désignée comme redevable de la TVA par ledit État la déduction de la TVA à l'importation au titre de l'article 168, sous e), de la directive TVA si la TVA à l'importation est exigée d'un transporteur des marchandises concernées qui n'est pas importateur et propriétaire de ces marchandises et qui n'a fait que les transporter et procéder à leur expédition douanière dans le cadre de l'exercice de son activité de transporteur de fret assujéti à la TVA?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes doit être interprété en ce sens qu'une dette douanière naît sur ce fondement du seul fait que des marchandises placées sous un régime de transit sont, après une tentative de livraison infructueuse, ramenées au port franc de départ sans avoir été présentées ni au bureau de douane du lieu de destination ni au bureau de douane du port franc.
- 21 La juridiction de renvoi pose cette question au vu de deux hypothèses factuelles différentes, à savoir, d'une part, celle où il est établi que ces mêmes marchandises ont par la suite été transportées de nouveau vers leur lieu de destination dans le cadre d'un second régime de transit régulièrement apuré et, d'autre part, celle où l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit ne saurait être établie.
- 22 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que les articles 203 et 204 du code des douanes ont des champs d'application distincts. En effet, alors que le premier vise les comportements ayant pour résultat une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière, le second a pour objet des manquements aux obligations et des inobservances de conditions liées aux différents régimes douaniers qui sont restés sans effet sur la surveillance douanière (arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 31).
- 23 Il ressort du libellé de l'article 204 du code des douanes que cette disposition ne trouve à s'appliquer que dans les cas qui ne relèvent pas de l'article 203 de ce code (arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 32).
- 24 Il s'ensuit que, pour déterminer quel est celui de ces deux articles sur le fondement duquel une dette douanière à l'importation est née, il faut, en priorité, examiner si les faits en cause constituent une soustraction à la surveillance douanière, au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes. Ce n'est que lorsque la réponse à cette question est négative que les dispositions de l'article 204 du code des douanes peuvent trouver à s'appliquer (arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 33).
- 25 En ce qui concerne plus particulièrement la notion de soustraction à la surveillance douanière, figurant à l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes, il y a lieu de rappeler que, conformément à la jurisprudence de la Cour, cette notion doit être entendue comme comprenant tout acte ou toute omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus à l'article 37, paragraphe 1, du code des douanes (arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 34).
- 26 En l'occurrence, s'agissant, d'une part, de l'hypothèse dans laquelle l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit ne saurait être établie, il convient de constater que les conditions pour la naissance d'une dette douanière sur le fondement de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes sont réunies. En effet, dans cette hypothèse, il n'est pas établi que les marchandises ont été présentées au bureau de douane du lieu de destination, ainsi que l'exige l'article 96, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. Or, dans une telle situation, l'autorité douanière compétente est empêchée d'établir, conformément à l'article 92, paragraphe 2, du code des douanes, que le régime de transit a pris fin correctement.
- 27 D'autre part, dans l'hypothèse où l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit est établie, ces marchandises ont effectivement été présentées au bureau de douane du lieu de destination dans le cadre de leur seconde expédition. En ce qui concerne cette hypothèse, il convient de constater que l'omission de présenter lesdites marchandises au bureau de douane de Jönköping dans le cadre de leur première expédition et de les présenter au bureau de

douane du port franc de Copenhague après leur retour, le placement desdites marchandises sous le second régime de transit ainsi que la tardivité de leur présentation au bureau de douane du lieu de destination ne sont pas des circonstances qui suffisent, en tant que telles, pour constituer une soustraction à la surveillance douanière.

- 28 En effet, en l'absence de clôture du premier régime de transit ainsi que de changement de la destination douanière et du régime douanier des marchandises en cause, celles-ci étaient toujours placées sous le premier régime de transit lors de leur retour et lors de leur dépôt dans le port franc de Copenhague. Or, ainsi que l'a relevé la Commission européenne, dans le cadre d'un régime de transit, la surveillance douanière s'exerce par nature à distance. Elle concerne des marchandises qui ne se trouvent pas à un endroit déterminé, mais qui sont transportées d'un endroit à un autre, sans que les autorités douanières soient en mesure de vérifier leur position exacte à tout moment du transport.
- 29 Cette surveillance exercée à distance n'est pas entravée par les seules omissions de présenter les marchandises concernées aux bureaux de douane du lieu de destination ou d'un port franc, si toutes les autres conditions liées au régime de transit sont respectées. En effet, dans une telle situation, les marchandises concernées sont, en dépit de ces omissions, toujours transportées sous une procédure de transit autorisée et accompagnées des documents de transit correspondants, de sorte que les autorités douanières sont toujours en mesure d'accéder à ces marchandises et de les contrôler.
- 30 Le placement des marchandises en cause sous le second régime de transit, ayant pour conséquence que la présentation de ces marchandises au bureau de douane du lieu de destination a finalement eu lieu non pas dans le cadre du premier, mais seulement du second régime de transit, ne saurait non plus être qualifié de soustraction à la surveillance douanière. En effet, à la suite de ce placement, lesdites marchandises étaient toujours soumises à la surveillance douanière, le seul changement ayant été que cette surveillance s'inscrivait non plus dans le premier, mais dans le second régime de transit.
- 31 Le fait que DSV a finalement présenté les marchandises au bureau de douane du lieu de destination en dehors du délai de présentation fixé dans le cadre du premier régime de transit ne peut pas non plus être considéré comme une soustraction à la surveillance douanière. En effet, la Cour a déjà jugé que le seul dépassement du délai de présentation, fixé conformément à l'article 356, paragraphe 1, du règlement d'application, ne conduit pas à la naissance d'une dette douanière pour soustraction au sens de cet article (voir, en ce sens, arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 45).
- 32 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 203 du code des douanes doit être interprété en ce sens qu'une dette douanière ne naît pas sur ce fondement du seul fait que des marchandises placées sous un régime de transit sont, après une tentative de livraison infructueuse, ramenées au port franc de départ sans avoir été présentées ni au bureau de douane du lieu de destination ni au bureau de douane du port franc s'il est établi que ces mêmes marchandises ont par la suite été transportées de nouveau vers leur lieu de destination dans le cadre d'un second régime de transit régulièrement apuré. En revanche, dans l'hypothèse où l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit ne saurait être établie, une dette douanière naît en vertu de cet article.

Sur les deuxième et troisième questions

- 33 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n'y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions que dans l'hypothèse dans laquelle l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit est établie.
- 34 S'il est vrai que, dans cette hypothèse, DSV a présenté ces marchandises au bureau de douane du lieu de destination dans le cadre du second régime de transit, il reste néanmoins que cette présentation a eu lieu en dehors du délai de présentation fixé dans le cadre du premier régime de transit. Ladite

hypothèse est donc caractérisée par le fait que des marchandises placées sous un premier régime de transit n'ont été présentées au bureau de douane du lieu de destination que tardivement et dans le cadre d'un second régime de transit.

- 35 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 204 du code des douanes, lu en combinaison avec l'article 859 du règlement d'application, doit être interprété en ce sens que la présentation tardive au bureau de douane du lieu de destination et dans le cadre d'un second régime de transit des marchandises placées sous un premier régime de transit constitue une inexécution qui donne naissance à une dette douanière.
- 36 En ce qui concerne, en premier lieu, le point de savoir si, dans une telle situation, la condition déclenchant la naissance d'une dette douanière sur le fondement de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, à savoir l'inexécution de l'une des obligations liées au régime de transit, est remplie, la Cour a déjà jugé que le dépassement du délai de présentation, fixé conformément à l'article 356, paragraphe 1, du règlement d'application conduit à une dette douanière ayant pour fondement l'article 204 du code des douanes (voir, en ce sens, arrêt X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 45). En conséquence, cette condition est, en principe, remplie dans l'affaire au principal.
- 37 Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'arrêt DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), invoqué à cet effet par DSV. Dans cet arrêt, la Cour a considéré, en substance, que l'article 204 du code des douanes ne s'appliquait pas dans une situation dans laquelle un expéditeur agréé avait généré par erreur deux régimes de transit pour une seule et même marchandise. La motivation adoptée dans ledit arrêt n'est pas transposable dans l'affaire au principal, étant donné que les faits qui sous-tendent les deux affaires sont substantiellement différents.
- 38 En effet, d'une part, à la différence des faits en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), il résulte de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, les expéditions concernées n'ont pas été effectuées par DSV en qualité d'expéditeur agréé. D'autre part, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt DSV Road (C-234/09, EU:C:2010:435), les marchandises en cause n'ont jamais été transportées dans le cadre du premier régime de transit, tandis que, dans l'affaire au principal, les marchandises en question ont non seulement été transportées à leur lieu de destination et retournées à leur lieu de départ, mais également été mises en dépôt dans un port franc dans le cadre du premier régime de transit.
- 39 Toutefois, l'article 356, paragraphe 3, du règlement d'application dispose que, lorsque les marchandises sont présentées au bureau de destination après l'expiration du délai prescrit par le bureau de départ et que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et non imputables au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ces conditions sont réunies en l'espèce.
- 40 S'agissant, en second lieu, du point de savoir si est remplie la condition négative prévue à l'article 204 du code des douanes qui exclut que naisse une dette douanière en vertu de cet article lorsque les «manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré», il convient de rappeler que l'article 859 du règlement d'application énumère de manière exhaustive les situations susceptibles de satisfaire à cette condition (voir, en ce sens, arrêt Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, point 43).
- 41 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi et des observations écrites des parties au principal que sont en cause au principal notamment les conditions prévues aux deuxième et troisième tirets de l'article 859 du règlement d'application ainsi qu'au point 2, sous a) et c), de cet article.

- 42 En ce qui concerne, premièrement, le troisième tiret et le point 2, sous a), de l'article 859 de ce règlement, ces dispositions exigent que toutes les formalités nécessaires pour régulariser la situation de la marchandise soient accomplies a posteriori et que la marchandise ait effectivement été présentée intacte au bureau de destination.
- 43 Le gouvernement danois fait valoir, en substance, que ces conditions ne sont pas remplies dans l'affaire au principal, puisque les marchandises en cause n'ont pas été présentées dans un premier temps et ont été mélangées à d'autres marchandises avant qu'un nouveau régime de transit soit initié.
- 44 Or, il convient de constater que, dans l'hypothèse où l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit est établie et où ce second régime de transit a été régulièrement apuré, lesdites conditions sont réunies. En effet, d'une part, la seule circonstance selon laquelle il n'a pas été mis fin régulièrement au premier régime de transit n'est pas de nature à influencer sur la réponse à apporter à la question de savoir si les formalités nécessaires pour régulariser la situation des marchandises ont été accomplies a posteriori. D'autre part, dans cette hypothèse, les marchandises considérées ont effectivement été présentées intactes au bureau de destination.
- 45 Deuxièmement, quant à l'article 859, point 2, sous c), du règlement d'application, celui-ci requiert que, lorsque le délai fixé conformément à l'article 356 de ce règlement n'a pas été respecté et que le paragraphe 3 dudit article n'est pas applicable, la marchandise doit néanmoins être présentée au bureau de destination dans un délai raisonnable. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si ces conditions sont remplies dans l'affaire au principal.
- 46 S'agissant, troisièmement, de l'article 859, deuxième tiret, du règlement d'application, qui pose la condition selon laquelle les manquements considérés ne doivent pas impliquer de négligence manifeste de la part de l'intéressé, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la notion de «négligence manifeste» doit être appréciée en tenant compte, notamment, de la complexité des dispositions dont l'inexécution a fait naître la dette douanière, de l'expérience professionnelle et de la diligence de l'opérateur (voir, en ce sens, arrêt *Söhl & Söhlke*, C-48/98, EU:C:1999:548, points 50 et 56). Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier, sur la base de ces critères et eu égard aux circonstances de l'affaire au principal, s'il y a ou non négligence manifeste de la part de DSV.
- 47 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux deuxième et troisième questions que l'article 204 du code des douanes, lu en combinaison avec l'article 859 du règlement d'application, doit être interprété en ce sens que la présentation tardive au bureau de douane du lieu de destination et dans le cadre d'un second régime de transit des marchandises placées sous un premier régime de transit constitue une inexécution qui donne naissance à une dette douanière, à moins que les conditions prévues aux articles 356, paragraphe 3, 859, deuxième tiret, et point 2, sous c), de ce règlement ne soient remplies, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur la quatrième question

- 48 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous e), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la TVA à l'importation dont est redevable le transporteur qui n'est ni l'importateur ni le propriétaire des marchandises concernées, mais qui en a seulement assuré le transport et le traitement douanier dans le cadre de son activité de transporteur de fret assujetti à la TVA.
- 49 À cet égard, il y a lieu de constater que, selon le libellé de l'article 168, sous e), de la directive TVA, un droit à déduction n'existe que dans la mesure où les biens importés sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. Selon la jurisprudence constante de la Cour rendue en matière de droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services, cette condition n'est

remplie que lorsque le coût des prestations en amont est incorporé dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (voir arrêts SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 60, et Eon Aset Menidjmund, C-118/11, EU:C:2012:97, point 48).

- 50 Or, la valeur des marchandises transportées ne faisant pas partie des frais constitutifs des prix facturés par un transporteur dont l'activité se limite à transporter cette marchandise contre rémunération, les conditions d'application de l'article 168, sous e), de la directive TVA ne sont, en l'occurrence, pas réunies.
- 51 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il y a lieu de répondre à la quatrième question que l'article 168, sous e), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la TVA à l'importation dont est redevable le transporteur qui n'est ni l'importateur ni le propriétaire des marchandises concernées, mais qui en a seulement assuré le transport et le traitement douanier dans le cadre de son activité de transporteur de fret assujetti à la TVA.

Sur les dépens

- 52 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 (cinquième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 203 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° 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006, doit être interprété en ce sens qu'une dette douanière ne naît pas sur le fondement de cet article du seul fait que des marchandises placées sous un régime de transit communautaire externe sont, après une tentative de livraison infructueuse, ramenées au port franc de départ sans avoir été présentées ni au bureau de douane du lieu de destination ni au bureau de douane du port franc s'il est établi que ces mêmes marchandises ont par la suite été transportées de nouveau vers leur lieu de destination dans le cadre d'un second régime de transit communautaire externe régulièrement apuré. En revanche, dans l'hypothèse où l'identité des marchandises transportées dans le cadre des premier et second régimes de transit communautaire externe ne saurait être établie, une dette douanière naît en vertu dudit article.**
- 2) **L'article 204 du règlement n° 2913/92, tel que modifié par le règlement n° 1791/2006, lu en combinaison avec l'article 859 du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92, tel que modifié par le règlement (CE) n° 214/2007 de la Commission, du 28 février 2007, doit être interprété en ce sens que la présentation tardive au bureau de douane du lieu de destination et dans le cadre d'un second régime de transit communautaire externe des marchandises placées sous un premier régime de transit communautaire externe constitue une inexécution qui donne naissance à une dette douanière, à moins que les conditions prévues aux articles 356, paragraphe 3, 859, deuxième tiret, et point 2, sous c), de ce règlement ne soient remplies, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**
- 3) **L'article 168, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exclut la déduction de la taxe sur la valeur**

ajoutée à l'importation dont est redevable le transporteur qui n'est ni l'importateur ni le propriétaire des marchandises concernées, mais qui en a seulement assuré le transport et le traitement douanier dans le cadre de son activité de transporteur de fret assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Signatures