

**Affaire C-368/21**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

14 juin 2021

**Juridiction de renvoi :**

Finanzgericht Hamburg (Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

2 juin 2021

**Partie requérante :**

R.T.

**Partie défenderesse :**

Hauptzollamt Hamburg

---

**Finanzgericht Hamburg  
(tribunal des finances de Hambourg, Allemagne)**

**Ordonnance**

Dans le litige opposant

R. T. [OMISSIS] Hamburg

– requérant –

[OMISSIS]

au

Hauptzollamt Hamburg (bureau principal des douanes de Hambourg, Allemagne)

[OMISSIS]

– partie défenderesse –

ayant pour objet : taxe sur la valeur ajoutée à l'importation

La chambre commune du Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) pour les Länder de Hambourg, de Basse-Saxe et de Schleswig Holstein, quatrième chambre [OMISSIS – composition], ce 2 juin 2021,

**ordonne :**

- I. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée à titre préjudiciel.
- II. Les questions ci-après, relatives à l'interprétation d'un acte pris par les institutions de l'Union, sont déférées à titre préjudiciel à la Cour :
  - 1) Convient-il d'interpréter les articles 30 et 60 de la directive 2006/112/CEE en ce sens que, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée, le lieu de l'importation d'un moyen de transport immatriculé dans un État tiers et introduit dans l'Union en infraction à la réglementation douanière, se situe dans l'État membre dans lequel l'infraction douanière a été commise et dans lequel le moyen de transport en cause a été utilisé pour la première fois comme moyen de transport dans l'Union, ou dans l'État membre dans lequel l'auteur de l'infraction des obligations imposées par la réglementation douanière réside et utilise le véhicule ?
  - 2) Dans l'hypothèse où le lieu de l'importation se situerait dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne : le fait qu'une disposition de droit national déclare l'article 87, paragraphe 4, du règlement (UE) n° 952/2013 applicable mutatis mutandis à la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation contrevient-il à la directive 2006/112 et notamment à ses articles 30 et 60 ?

[OMISSIS – point de procédure]

**Motifs**

**A.**

- 1 Le requérant conteste la décision fixant le montant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») à l'importation – appelée en Allemagne « taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation » – sur un véhicule introduit dans le territoire de l'Union en infraction la réglementation douanière.
- 2 Le requérant, de nationalité géorgienne, qui réside et est inscrit sur le registre de la population en Allemagne depuis plusieurs années, a acquis au cours de l'année 2019 en Géorgie un véhicule du modèle Toyota Land Cruiser (ci-après le « véhicule »), qui y a été immatriculé en son nom. Pour financer l'achat, il a consenti à une banque géorgienne un droit de gage sur le véhicule lui appartenant. Au cours du mois de mars, il s'est rendu à bord du véhicule de Géorgie en Allemagne, en passant par la Turquie, la Bulgarie, la Serbie, la Hongrie et

l'Autriche, sans présenter le véhicule à un bureau de douane d'importation dans l'Union. En Allemagne, le requérant a utilisé le véhicule pour des trajets privés et – ce que le bureau principal des douanes de Hambourg, défendeur à la présente procédure (ci-après le « bureau principal des douanes »), conteste – professionnels. Lors d'un de ces trajets, le 28 mars 2019, le requérant a été contrôlé par une unité de contrôle du bureau principal des douanes. La dernière fois que le véhicule a été remarqué en Allemagne était à l'occasion d'une infraction au code de la route au cours du mois d'octobre 2020.

- 3 Par avis portant fixation des droits à l'importation du 13 mai 2019, le bureau principal des douanes a fixé le montant des droits de douane dus par le requérant à 4 048,13 euros et celui de la TVA à l'importation à 8 460,59 euros. Les motifs de l'avis précisaient que le requérant s'était abstenu de présenter le véhicule au premier bureau de douane sur le territoire douanier de l'Union, comme l'article 139 du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1, ci-après le « code des douanes »), lui en faisait l'obligation. Le véhicule avait donc été irrégulièrement introduit dans le territoire douanier de l'Union et une dette douanière était de ce fait née en application de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. Conformément à l'article 79, paragraphe 3, sous a), de ce code, la qualité de débiteur de la dette douanière appartenait au requérant, puisque c'était lui qui était tenu de présenter le véhicule en douane. La TVA à l'importation était devenue exigible par application mutatis mutandis des dispositions du code des douanes, conformément à l'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »).
- 4 Sa réclamation n'ayant pas abouti, le requérant a introduit le 9 février 2020 un recours en annulation contre l'avis portant fixation des droits à l'importation. Sur invitation du tribunal de céans, le requérant a retiré son recours en ce qu'il portait sur les droits de douane.

## B.

- 5 [OMISSIS – point de procédure]
- 6 La chambre de céans suspend la procédure [OMISSIS] et défère à la Cour à titre préjudiciel les questions énoncées dans le dispositif de la présente ordonnance, conformément à l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE, étant donné que l'appréciation juridique qu'il convient de porter sur la présente affaire dépend de l'interprétation d'un acte de l'Union.

## I. Le cadre juridique

### 1. La directive TVA

7 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), les importations de biens sont soumises à la TVA.

8 Aux termes de l'article 30, premier alinéa, de cette directive, est considérée comme une importation l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique.

9 L'article 60 de la directive TVA précise, au sujet du « lieu des importations de biens » :

L'importation de biens est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il est introduit dans la Communauté.

10 À l'article 62 de la directive TVA il est indiqué, concernant le « [f]ait générateur et [l']exigibilité de la taxe » :

Aux fins de la présente directive sont considérés comme :

1) « fait générateur de la taxe » le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;

2) « exigibilité de la taxe » \* le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

11 En vertu de l'article 70 de la directive TVA, le fait générateur de la TVA intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée.

12 L'article 71 de la directive TVA, dérogeant à l'article 70 de celle-ci, énonce :

1) Lorsque des biens relèvent depuis leur introduction dans [l'Union] de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 156, 276 et 277, ou d'un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes ou situations.

\* Ndt : « *Steueranspruch* » dans la version en langue allemande de la disposition, littéralement « créance fiscale ».

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

2) Dans les cas où les biens importés ne sont soumis à aucun des droits visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, les États membres appliquent les dispositions en vigueur en matière de droits de douane pour ce qui concerne le fait générateur et l'exigibilité de la taxe.

## 2. *Le code des douanes*

13 L'article 79, intitulé « Dette douanière née en raison d'une inobservation », du code des douanes dispose :

1) 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 :

a) soit d'une des obligations définies dans la législation douanière applicable à l'introduction de marchandises non Union dans le territoire douanier de l'Union, à leur soustraction à la surveillance douanière, ou à la circulation, à la transformation, au stockage, au dépôt temporaire, à l'admission temporaire ou à la disposition de ces marchandises dans ce territoire ; [...]

3) Dans les cas visés au paragraphe 1, points a) et b), le débiteur est :

a) toute personne appelée à remplir les obligations considérées ; [...]

14 L'article 87, paragraphe 1, du code des douanes énonce, sous le titre « Lieu de naissance de la dette douanière » :

La dette douanière prend naissance au lieu où est déposée la déclaration en douane ou la déclaration de réexportation visées aux articles 77, 78 et 81.

Dans tous les autres cas, la dette douanière prend naissance au lieu où se produisent les faits qui sont à l'origine de cette dette. [...]

15 L'article 87, paragraphe 4, du code des douanes précise :

Si une autorité douanière établit qu'une dette douanière prend naissance, en vertu des articles 79 ou 82, dans un autre État membre et que le montant de droits à l'importation ou à l'exportation correspondant à cette dette est inférieur à 10 000 EUR, la dette douanière en question est considérée comme ayant pris naissance dans l'État membre où la constatation en a été faite.

### **3. *Le droit national***

- 16 Aux termes de l'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (*BGBl.* I, 2005, p. 386), dans sa version applicable au présent litige :

Les règles applicables aux droits de douane s'appliquent mutatis mutandis à la TVA à l'importation ;

[...]

## **II. La première question préjudicielle**

### **1. *Observations liminaires relatives au droit douanier***

- 17 Pour la chambre de céans, il ne fait pas de doute que la dette douanière est bien née, conformément à l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. Le véhicule a été introduit dans le territoire douanier de l'Union en méconnaissance de l'obligation de l'acheminer (article 135, paragraphe 1, du code des douanes) et présenter au premier bureau des douanes (article 139, paragraphe 1, du code des douanes), et dès lors de façon irrégulière. [OMISSIS – exposé plus détaillé]
- 18 Le bureau principal des douanes défendeur à la présente procédure est compétent pour fixer le montant des droits de douane dus. Le lieu de naissance de la dette douanière est certes, en vertu de l'article 87, paragraphe 1, deuxième alinéa, du code des douanes, le lieu où se produisent les faits qui sont à l'origine de cette dette. Ce lieu se trouve en l'occurrence en Bulgarie, car c'est le lieu où le véhicule a été irrégulièrement introduit pour la première fois dans le territoire douanier de l'Union. La République fédérale d'Allemagne a néanmoins compétence en application de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes. La dette douanière a pris naissance en vertu de l'article 79 du code des douanes et le montant des droits à l'importation objet de la dette douanière est inférieur à 10 000 euros. Est alors considéré comme lieu de naissance de la dette douanière celui où cette naissance a été constatée. Elle l'a été le 28 mars 2019 en Allemagne.

### **2. *Pertinence pour l'issue du litige***

- 19 Des doutes juridiques entourent la question, pertinente pour l'issue du litige, de savoir si l'Allemagne a également compétence pour fixer le montant de la TVA à l'importation. Ce serait le cas s'il résultait de l'interprétation des articles 30 et 60 de la directive TVA que le lieu de l'importation se situe en Allemagne en dépit du fait que le requérant a traversé plusieurs États membres à bord du véhicule avant d'arriver en Allemagne. Si non, il faudrait envisager une application mutatis mutandis de la fiction de compétence établie à l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes. C'est l'objet de la deuxième question préjudicielle.

### 3. *Analyse juridique*

- 20 Si l'on applique à la TVA à l'importation les dispositions du code des douanes, déclarées applicables mutatis mutandis par l'article 21, paragraphe 2, de l'USStG, la TVA à l'importation est née dans la présente affaire non pas en Allemagne mais en Bulgarie. En effet, conformément à l'article 87, paragraphe 1, deuxième alinéa, du code des douanes, appliqué mutatis mutandis, lorsque – comme en l'espèce – il n'a pas été déposé de déclaration en douane ou de déclaration de réexportation, la TVA à l'importation prend naissance au lieu où se produisent les faits qui sont à l'origine de la dette douanière. Ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus (point 18), ce lieu se trouve en Bulgarie.
- 21 La chambre de céans comprend la jurisprudence récente de la Cour concernant le rapport entre le droit douanier et le droit de la TVA à l'importation en ce sens que les États membres ne peuvent appliquer la réglementation douanière, mutatis mutandis, à la TVA à l'importation que pour autant que cela ne contrevienne pas à la directive TVA. Cela signifie que l'inobservation d'obligations imposées par la réglementation douanière commise dans un État membre n'a pour effet de faire naître la TVA à l'importation dans cet État membre que si la marchandise concernée a également été importée dans cet État membre au sens du droit de la TVA. Ce n'est que dans ce cas que le lieu de l'importation, tel que défini à l'article 60 de la directive TVA, se trouve dans cet État membre. Conformément à la jurisprudence de la Cour jusqu'à très récemment (a), telle qu'appliquée par les tribunaux des finances allemands (b), le lieu de l'importation devrait en l'espèce se trouver en Bulgarie. L'arrêt du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, ci-après l'« arrêt Hauptzollamt Münster »), fait cependant douter de cette conclusion (c).

a) *La jurisprudence de la Cour jusqu'à très récemment*

- 22 Selon la jurisprudence de la Cour, une dette de TVA pourrait s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dernière permettait de présumer que les marchandises concernées sont entrées dans le circuit économique de l'Union et ont pu faire l'objet de consommation, déclenchant ainsi le fait générateur de la TVA [arrêts du 2 juin 2016, Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig, C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405, point 65 ; du 1<sup>er</sup> juin 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, point 54 ; du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 44, et du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA), C-7/20, EU:C:2021:161, point 30]. Cependant, une telle présomption peut être renversée s'il est établi que, en dépit des manquements à la réglementation douanière, qui entraînent la naissance d'une dette douanière à l'importation dans l'État membre où ces manquements ont été commis, un bien a été introduit dans le circuit économique de l'Union sur le territoire d'un autre État membre, dans lequel ce bien était destiné à la consommation. Dans ce cas, le fait générateur de la TVA à l'importation survient dans cet autre État membre [arrêts du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18,

EU:C:2019:579, point 48, et du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA), C-7/20, EU:C:2021:161, point 30].

*b) Application de cette jurisprudence aux moyens de transport*

- 23 Ces arrêts de la Cour ont été rendus à propos de biens qui avaient été transportés, en infraction à la réglementation douanière, à travers le territoire de plusieurs États membres. Or, la présente affaire porte non pas sur des biens qui ont été transportés, mais sur une marchandise – un véhicule – qui a été utilisé lui-même comme moyen de transport. Concernant les moyens de transport, quatre tribunaux des finances allemands ont compris la jurisprudence de la Cour rappelée ci-dessus (point 22) en ce sens que les moyens de transport entrent dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre sur le territoire duquel ils sont effectivement utilisés pour la première fois comme moyen de transport. Ils ne sont certes pas « consommés » au sens de l'arrêt du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, point 44). Ils sont cependant utilisés, ce qui constitue une étape intermédiaire nécessaire de la consommation. De plus, des marchandises provenant de pays tiers qui sont utilisées dans l'Union comme moyens de transport entrent en concurrence avec les services de transport et de location offerts dans l'Union. Lorsqu'une marchandise provenant d'un pays tiers est utilisée pour remplacer un service offert dans l'Union, la chambre de céans a jusqu'à ce jour considéré que cette marchandise était entrée dans le circuit économique de l'Union. Plus en détail :
- 24 Le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne) a statué sur deux affaires, dans lesquelles un avion suisse avait atterri en Allemagne sans respecter l'obligation d'atterrir sur un aéroport douanier. Dans le premier cas, l'avion était rentré directement en Suisse le lendemain de son atterrissage. Dans l'autre, il avait été utilisé pour transporter des passagers à l'intérieur du territoire allemand avant de rentrer en Suisse. Le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich) a jugé qu'un avion qui avait été irrégulièrement introduit en Allemagne et y était utilisé pour y transporter des passagers sur des vols intérieurs, entrait dans le circuit économique de l'Union. Il a motivé cette conclusion par l'aspect de substitution aux opérateurs nationaux, mentionné ci-dessus [jugement du Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich) du 9 avril 2019, 14 K 408/17, DE:FGMUENC:2019:0409.14K408.17.00, point 44]. L'avion qui était rentré en Suisse après un bref séjour et sans passagers n'était, au contraire, pas entré dans le circuit économique de l'Union [jugement du Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich) du 9 avril 2019, 14 K 2649/16, DE:FGMUENC:2019:0409.14K2649.16.00, point 22].
- 25 Une autre affaire relative à un avion a été tranchée par la chambre de céans. S'inscrivant dans la lignée de la jurisprudence du Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich), elle a jugé que la TVA à l'importation sur un avion provenant d'un pays tiers, à bord duquel se trouvait uniquement un pilote et qui était introduit irrégulièrement [dans l'Union], ne prenait naissance que lorsque cet avion décollait vers sa destination, ayant à bord un passager qui l'avait affrété

ou loué. L'élément déterminant était que ce n'était que lorsque l'avion décollait avec un passager à bord qu'une prestation taxable était fournie [ordonnance du Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) du 4 mai 2020, 4 V 28/20, DE:FGHH:2020:0504.4V28.20.00, point 45].

- 26 Suivant la même approche, le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg, Allemagne) a jugé que le (court) trajet accompli entre le poste frontière et le lieu de la remise du véhicule en Allemagne avait pour effet de faire entrer le véhicule dans le circuit économique de l'Union [jugement du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg,) du 22 octobre 2019, 11 K 2256/17, DE:FGBW:2019:1011.11.K2256.17.00, point 38].
- 27 Le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne) a, lui aussi, considéré dans son ordonnance de renvoi du 11 décembre 2019 (4 K 473/19 Z,EU, DE:FGD:2019:1211.4K473.19Z.EU.00, affaire C-7/20 devant la Cour), que l'importation, au sens du droit de la TVA, du véhicule avait eu lieu dans l'État membre dans lequel il avait, en infraction la réglementation douanière, franchi la frontière extérieure de l'Union et été utilisé pour la première fois dans l'Union comme moyen de transport. En effet, ce n'était que si le lieu de l'importation ne se trouvait pas dans l'État membre d'imposition, la République fédérale d'Allemagne, qu'il faudrait déterminer si, en application, mutatis mutandis, de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, la TVA devait elle aussi être considérée comme ayant pris naissance en Allemagne [point 10 de l'ordonnance de renvoi du Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf)]. Le point 15 de l'ordonnance de renvoi du Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) montre lui aussi que le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a considéré que les conditions de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes était réunies dans l'affaire dont il était saisi. Le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a considéré que la TVA à l'importation avait pris naissance dans un autre État membre (la Bulgarie), mais était considérée comme ayant pris naissance dans l'État dans lequel l'inobservation était constatée. Pour cette raison, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a estimé qu'il n'y avait pas lieu de demander expressément en quel lieu la TVA à l'importation avait initialement pris naissance.
- 28 En application, aux moyens de transport, des principes dégagés par la Cour concernant l'entrée d'une marchandise dans le circuit économique de l'Union, rappelés ci-dessus (point 22), et conformément à la jurisprudence des tribunaux des finances allemands, la chambre de céans conclurait, en ce qui concerne la procédure au principal, que c'est en Bulgarie que le véhicule du requérant est entré dans le circuit économique de l'Union, puisque c'est dans ce pays qu'il été utilisé pour la première fois dans l'Union comme moyen de transport. Ce serait donc en Bulgarie que se situerait le lieu de l'importation au sens de l'article 60 de la directive TVA.

c) *L'arrêt Hauptzollamt Münster*

- 29 L'arrêt du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161), fait cependant douter de cette analyse. Les faits à l'origine de cet arrêt sont, en ce qui concerne les éléments pertinents pour la décision, identiques à ceux de la présente affaire.
- 30 Dans cet arrêt, la Cour décrit d'abord (points 32 et 33) la situation des colis dont la taxation était en cause dans l'affaire Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (arrêt du 10 juillet 2019, C-26/18, EU:C:2019:579, ci-après l'« arrêt Federal Express »). Elle rappelle que, s'il y avait alors bien eu un manquement à la réglementation douanière en Allemagne, les colis avaient cependant été transportés ensuite jusqu'à leur destination finale, en Grèce, et y étaient entrés dans le circuit économique. Pour cette raison – ainsi la conclusion bien connue tirée dans l'arrêt Federal Express – la TVA à l'importation n'était, malgré l'inobservation de la réglementation douanière en Allemagne, pas née dans ce pays mais, pour la première fois, en Grèce.
- 31 La Cour compare ensuite les faits à l'origine de l'arrêt Federal Express, avec les faits en cause au principal dans l'affaire Hauptzollamt Münster. À l'issue de sa comparaison, elle parvient à la conclusion, inattendue pour la chambre de céans, que les deux cas sont comparables : elle déclare que, si, dans l'affaire Hauptzollamt Münster, le véhicule est, certes, « entré matériellement sur le territoire de l'Union par la Bulgarie », de sorte que c'est dans cet État membre que l'inobservation des obligations douanières a eu lieu (point 34), il a toutefois été « utilisé effectivement en Allemagne, État membre de résidence de VS ». Par conséquent, ce n'est qu'en Allemagne que le véhicule est entré dans le circuit économique de l'Union – telle est la conclusion tirée par la Cour au point 35 de l'arrêt Hauptzollamt Münster – et c'est donc dans cet État membre que la TVA à l'importation a pris naissance pour la première fois.
- 32 Au regard de la définition de l'entrée dans le circuit économique exposée ci-dessus (point 22), la chambre de céans souhaite savoir si elle a bien compris la Cour et que l'utilisation d'un véhicule comme moyen de transport pour traverser un État membre entraîne effectivement l'entrée dans le circuit économique de l'Union non pas dans cet État membre mais seulement dans l'État membre de résidence du conducteur du véhicule. Dans l'arrêt Hauptzollamt Münster (point 35), la Cour s'est appuyée sur le fait que le véhicule était, certes, d'abord entré dans le territoire douanier de l'Union en Bulgarie, mais avait été utilisé effectivement en Allemagne. Ce raisonnement s'est heurté à l'incompréhension de la doctrine en Autriche [OMISSIS – références] et en Allemagne [OMISSIS – références].
- 33 La chambre de céans est d'avis que, dans la présente affaire, le véhicule a déjà été utilisé en Bulgarie et qu'il est, de ce fait, entré *dans ce pays pour la première fois* dans le circuit économique de l'Union. En effet, le requérant a effectivement utilisé le véhicule pour traverser la Bulgarie. La chambre de céans ne parvient pas

à voir en quoi cette utilisation du véhicule comme moyen de transport – qui, selon l'arrêt Hauptzollamt Münster, est supposée ne pas entraîner l'entrée dans le circuit économique de l'Union – se distingue des trajets accomplis par la suite en Allemagne, qui, selon l'appréciation portée par la Cour dans l'affaire Hauptzollamt Münster, y auraient fait entrer le véhicule dans le circuit économique (et pas avant). L'élément purement temporel, que le véhicule n'a été, ou n'est, utilisé que de façon temporaire et une seule fois en Bulgarie, alors qu'il l'a été, ou l'est, durablement et de façon répétée en Allemagne, ne devrait pas revêtir une importance déterminante pour la question de l'entrée de la marchandise dans le circuit économique.

- 34 La Cour mentionne au point 35 de l'arrêt Hauptzollamt Münster que la République fédérale d'Allemagne est l'État membre de résidence de VS. Cela pourrait donner l'impression que la Cour pourrait considérer que le lieu de résidence de la personne qui utilise la marchandise est déterminant du lieu de l'entrée dans le circuit économique. La chambre de céans n'a toutefois connaissance d'aucune décision de la Cour, dans laquelle l'État membre de résidence d'un intéressé aurait revêtu de la pertinence pour la question de l'entrée de biens dans le circuit économique de l'Union. Le lieu de résidence des destinataires des marchandises n'était notamment pas pertinent dans l'affaire Federal Express. Dans son jugement du 25 mars 2021 (RV/3200007/2020, p. 16), le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) s'est certes fondé sur l'arrêt Hauptzollamt Münster, mais il a néanmoins précisé que la logique de l'argumentation de la Cour lui échappait [OMISSIS – références de doctrine].
- 35 Aux yeux de la chambre de céans, il existe une différence essentielle entre les biens en cause dans l'affaire Federal Express, et le véhicule en cause dans la présente affaire : dans le premier cas, les biens en cause avaient été transportés par avion d'un État membre dans un autre. Dans le cas présent, c'est le bien imposable lui-même qui est utilisé comme moyen de transport. À supposer qu'une comparaison soit même possible, le véhicule en cause en l'espèce peut uniquement être comparé non pas avec les biens imposables en cause dans l'arrêt Federal Express, mais avec l'avion.
- 36 Le sort de la marchandise après son entrée dans le circuit économique de l'Union devrait dans le présent contexte être dépourvu de pertinence. En d'autres termes : la réexportation de la marchandise n'a pas pour effet d'en effacer l'entrée dans le circuit économique. Pour cette raison, il importait peu dans l'affaire Hauptzollamt Münster que, après le séjour dans l'Union, le véhicule avait été ramené en Turquie. Il importe tout aussi peu de savoir si, en l'espèce, le véhicule est encore aujourd'hui utilisé en Allemagne.

### III. Deuxième question préjudicielle

#### 1. *Pertinence pour l'issue du litige*

37 La deuxième question préjudicielle se pose uniquement dans l'hypothèse où le lieu de l'importation, au sens des articles 30 et 60 de la directive TVA, se situerait dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne. C'est uniquement dans ce cas qu'il importe de savoir si la fiction de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes confère compétence aux autorités douanières allemandes pour fixer le montant de la TVA à l'importation. Les conditions de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, applicable mutatis mutandis en vertu de l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG, seraient en l'espèce remplies : en cas d'importation en Bulgarie, la dette de TVA à l'importation serait considérée y avoir pris naissance en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, applicable mutatis mutandis. Le montant de la TVA à l'importation à percevoir en Allemagne est inférieur à 10 000 euros, à savoir 8 460,59 euros. Le seul élément déterminant est dès lors de savoir si l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes qu'impose l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG contrevient à la directive TVA. Dans ce cas, l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes ne pourrait être appliqué à la TVA à l'importation.

#### 2. *Analyse juridique*

38 La chambre de céans part du principe que la règle dont le contenu est celui de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, déclarée applicable mutatis mutandis à la TVA à l'importation par l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG, est à considérer comme règle de droit national. Il ne saurait en aller autrement, car, à travers la norme d'incorporation de l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG, le législateur fédéral allemand peut uniquement créer des normes de droit allemand, au rang de loi fédérale, mais non des normes de droit de l'Union. Un article 87, paragraphe 4, du code des douanes applicable mutatis mutandis à la TVA à l'importation ne pourrait avoir le caractère d'une norme du droit de l'Union que si le droit de l'Union lui-même – par exemple l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA – le déclarait applicable à la TVA à l'importation. Dans ce cas, il serait en même temps établi que l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes ne contrevient pas au droit de l'Union, car aucune violation du droit primaire de l'Union ne semble être constituée dans ce cas. L'examen du point de savoir si l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation contrevient au droit de l'Union se fait dès lors sous deux angles : l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes n'appellerait aucune objection en droit de l'Union si le droit de l'Union lui-même ordonnait d'appliquer cette disposition de la réglementation douanière dans le présent cas de figure (a). Même dans l'hypothèse où la directive TVA n'imposerait pas l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du

code des douanes, celle-ci serait autorisée par le droit de l'Union si la directive TVA ne l'interdit pas (b).

*a) L'interprétation de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA*

- 39 L'unique disposition de la directive TVA susceptible d'ordonner en l'espèce d'appliquer l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes à la TVA à l'importation est l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. Cette disposition présuppose – à la différence de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA – que les marchandises soient effectivement soumises à des droits de douane. C'est le cas en l'espèce, dès lors que des droits de douane sont dus en raison de l'introduction irrégulière du véhicule dans l'Union (voir point 17 ci-dessus). C'est entre autres pour ce type de cas que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA prévoit que « le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits ». Le fait générateur de la taxe est défini à l'article 62, point 1, de la directive TVA comme étant le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. Aux termes de l'article 62, point 2, de la directive TVA, est considéré comme « exigibilité de la taxe »\* le droit que le Trésor peut faire valoir pour le paiement de la taxe.
- 40 Cette disposition rattache – en termes abstraits – le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à certains égards à la créance de droits de douane. Selon la chambre de céans, ce renvoi au droit douanier peut être compris de deux manières. Comprise largement, la disposition renvoie au droit douanier pour toutes les conditions de naissance de la TVA (aa). Suivant une lecture étroite, la disposition renvoie au droit douanier uniquement en ce qui concerne le *moment* auquel surviennent le fait générateur et l'exigibilité de la TVA (bb). La Cour n'a pas encore pris clairement position sur cette question (cc).
- *aa) Renvoi à l'ensemble du droit douanier*
- 41 Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) comprend l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme un renvoi à l'ensemble du droit douanier. Concernant la disposition qui a précédé l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes – l'article 215, paragraphe 4, du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1) –, il a jugé que, conformément à l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA (ou, plus précisément, à la disposition qui l'a précédé, l'article 10, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette

\* Ndt : « *Steueranspruch* », littéralement « créance fiscale ».

uniforme, JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), cette disposition était applicable mutatis mutandis à la compétence pour percevoir la TVA. Cela visait à garantir que les droits dus à l'importation pourraient être perçus de façon simple et efficace par une seule et même autorité [arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 6 mai 2008, VII R 30/07, *BFHE* 221, 325, point 10, et du 22 mai 2012, VII R 50/11, *BFHE* 37, 554, point 9].

42 Compris de cette manière, l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA non seulement n'interdirait pas l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, mais l'imposerait même. Il conviendrait alors très clairement de répondre par la négative à la deuxième question préjudicielle.

– *bb) Renvoi limité au moment auquel la dette douanière prend naissance*

43 La chambre de céans comprend l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, au contraire, en ce sens qu'il renvoie au droit douanier uniquement en ce qui concerne le *moment* auquel le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent [en ce sens également jugement du Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) du 17 janvier 2007, 4 K 301/06 VTa,Z,EU, non publié]. Le libellé et la genèse de cette disposition, tout comme l'économie du contexte dans lequel elle s'inscrit, plaident en faveur de cette compréhension.

44 Le texte de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA ne rattache le fait générateur et l'exigibilité de la TVA au droit douanier qu'en ce qui concerne le moment de leur survenance. Ce texte repose sur la prémisse qu'il y a bien eu survenance d'un fait générateur et de l'exigibilité de la taxe au sens de l'article 62 de la directive TVA. Une compréhension aussi étroite, s'attachant au texte, de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA est de plus logique. La réglementation douanière comporte, par exemple, l'article 77, paragraphe 2, du code des douanes, qui fait naître la dette douanière en cas de mise en libre pratique ou d'admission temporaire au moment de l'acceptation de la déclaration en douane. L'article 81, paragraphe 2, du code des douanes énonce la même règle pour l'exportation et le perfectionnement passif. L'article 79, paragraphe 2, sous a), du code des douanes fixe la date de naissance de la dette douanière en raison d'une inobservation au moment où l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière n'est pas remplie ou cesse d'être remplie. Si ces règles du droit douanier étaient appliquées, mutatis mutandis, à la TVA à l'importation, cela signifierait que la TVA à l'importation prendrait elle aussi naissance à ces moments (de l'acceptation de la déclaration en douane ou de l'inexécution de l'obligation).

45 L'évolution de la norme plaide en faveur d'une compréhension étroite de la version actuelle. Le rapport entre droits de douane et TVA à l'importation a été réglementé pour la première fois par l'article 7 de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires –

Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO1967, 71, p. 1303). L'article 7, paragraphe 2, de cette directive énonçait (c'est la chambre de céans qui souligne) :

À l'importation, le fait générateur de la taxe a lieu lors de cette entrée. Toutefois, les États membres ont la faculté de lier le **fait générateur** et **l'exigibilité** [\*] de la taxe sur la valeur ajoutée au fait générateur et à l'exigibilité prévus en matière de droits de douane [...].

- 46 Cette disposition rattache expressément la naissance et l'exigibilité de la dette douanière et de la dette de TVA l'une à l'autre. Les différences entre la naissance des droits de douane et celle de la TVA à l'importation s'atténuent ainsi « jusqu'à presque disparaître » (conclusions de l'avocat général Mancini dans l'affaire Einberger, 294/82, EU:C:1983:338, Rec. 1983, p. 1190, 1193). La version initiale de la sixième directive disposait à son article 10, paragraphe 3, en des termes très similaires :

À l'importation, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où un bien est introduit à l'intérieur du pays au sens de l'article 3.

Lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, [entre autres,] les États membres peuvent lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe [\*\*] à ceux prévus pour ces droits communautaires.

- 47 Cette version, non plus, ne comportait pas la référence faite aujourd'hui au moment de la survenance du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe.
- 48 L'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive a été modifié par l'article 1<sup>er</sup>, point 6, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO 1991, L 376, p. 1). La version ainsi modifiée est pratiquement identique à l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, applicable à présente affaire. Ce n'est que depuis cette modification que le rattachement du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA à l'importation aux droits de douane se limite au moment de la naissance de la dette douanière.
- 49 L'économie du contexte dans lequel s'inscrit l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA plaide également contre un renvoi aux règles douanières concernant des aspects autres que le moment de la naissance des droits. Ainsi, le lieu de l'importation est traité dans le chapitre 4 du titre V de la

\* Ndt : « *Entstehung... und Fälligkeit* » dans la version en langue allemande de cette disposition, littéralement « naissance et exigibilité » (exigibilité au sens strict).

\*\* Ndt : « *den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs* » dans la version en langue allemande de cette disposition, littéralement « le fait générateur de la taxe et la naissance de la créance fiscale ».

directive TVA (articles 60 et 61). Ce titre régit expressément le « lieu des opérations imposables ». L'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, quant à lui, fait partie du titre VI de la directive TVA, consacré aux « fait générateur et exigibilité de la taxe ».

- 50 La position que l'article 71 occupe au sein du chapitre 4 du titre VI de la directive TVA plaide elle aussi en faveur de ce que cette disposition régisse uniquement le moment de la naissance d'une créance de TVA, mais non le lieu de cette naissance. Ce chapitre comporte deux articles (articles 70 et 71). L'article 70 de la directive TVA précise à quel moment le fait générateur intervient et la taxe devient exigible en cas d'importation. C'est de façon peu surprenante qu'il dispose que ce moment est celui de l'importation des biens. L'article 70 de la directive TVA définit ainsi pour l'importation de biens ce que l'article 63 prévoit pour la livraison de biens et la prestation de services et l'article 68 pour l'acquisition intracommunautaire de biens : le moment auquel surviennent le fait générateur et l'exigibilité de la taxe.
- 51 L'article 71 de la directive TVA, quant à lui, énonce des règles particulières dérogeant à l'article 70 de la directive TVA. L'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA précise le moment auquel surviennent le fait générateur et l'exigibilité de la taxe tant que les biens sont placés sous l'un des régimes douaniers ou relèvent d'une des situations qu'il vise. Un article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA qui énonce une autre règle particulière concernant ce moment pour les cas où les biens relèvent de dispositions de la réglementation douanière autres que celles visées à l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, s'insérerait parfaitement dans ce contexte. Seul le texte de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA ne contient pas de restriction du renvoi au droit douanier à certains éléments du fait générateur ou de l'exigibilité de la taxe. Ainsi qu'il a été exposé (point 39 ci-dessus), cette disposition n'est toutefois pas applicable dans la présente affaire.
- 52 Enfin, une autre considération tenant à l'économie de la directive plaide contre une compréhension large de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA : si cette disposition opérerait effectivement un renvoi à l'ensemble du droit douanier, les dispositions de la directive TVA relatives à la TVA à l'importation seraient obsolètes. S'agissant des importations soumises à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent, tous les aspects de la TVA à l'importation seraient uniquement régis par le droit douanier. En ce qui concerne toutes les autres importations, qui ne sont pas soumises à ces droits ou taxes, l'application du droit douanier résulterait de l'article 71, paragraphe 2, de la directive TVA.

– *cc) La jurisprudence de la Cour*

- 53 Il ne ressort pas clairement de la jurisprudence de la Cour si l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA renvoie au droit douanier également en ce qui concerne le lieu de la naissance de la dette de TVA. Dans

l'arrêt du 29 avril 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231), la Cour a, d'une part, souligné dans sa réponse à la quatrième question préjudicielle l'autonomie des droits de douane et de la TVA (point 102). D'autre part, elle a, dans sa réponse à la troisième question préjudicielle, précisé que le fait générateur et l'exigibilité des droits de douane et de la TVA étaient essentiellement les mêmes (point 91).

- 54 Dans l'arrêt du 11 juillet 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), la Cour a déclaré, au sujet de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA :

À cet égard, il y a lieu de rappeler que la TVA à l'importation et les droits de douane présentent des traits essentiels comparables en ce qu'ils prennent naissance du fait de l'importation dans l'Union et de l'introduction consécutive des marchandises dans le circuit économique des États membres. Ce parallélisme est, par ailleurs, confirmé par le fait que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA autorise les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux des droits de douane [...].

- 55 Il serait possible de comprendre la deuxième phrase de ce passage en ce sens que la Cour comprend l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme opérant un renvoi à l'ensemble du droit douanier, tel que décrit ci-dessus (point 41). Tout bien considéré, la chambre de céans doute cependant que ce soit ainsi qu'il faille comprendre ces déclarations de la Cour. Ce passage cite, mutatis mutandis, l'arrêt du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, point 18), se bornant à remplacer l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive par l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA. L'arrêt du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), quant à lui, cite l'arrêt du 28 février 1984, Einberger (294/82, EU:C:1984:81, point 18). Ces deux arrêts ont cependant été rendus avant que la directive 91/680 modifie l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive (point 48 ci-dessus). Comme, au point 41 de l'arrêt Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), la Cour a bien remplacé la disposition visée, mais n'a pas adapté sa formulation au texte de l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA (elle mentionne que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA « autorise » les États membres, alors que cela fait longtemps que la directive 91/680 les « oblige » ; sur ce point, voir conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire X, C-480/12, EU:C:2014:84, note 34), la chambre de céans souhaite ne pas fonder sa décision de façon hâtive sur cette déclaration de la Cour dans un arrêt rendu sans conclusions.

- 56 Au demeurant, le fait que la Cour se soit, dans l'arrêt du 11 juillet 2013, Harry Winston (C-273/12, EU:C:2013:466), appuyée dans sa réponse à la deuxième question préjudicielle sur l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA pour justifier que le vol de marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier faisait intervenir le fait générateur et l'exigibilité de la TVA,

est probablement dû au fait que c'est précisément cette question-là que la juridiction de renvoi avait posée à l'époque. Selon la chambre de céans, il n'aurait pas été nécessaire de recourir à l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA pour justifier la naissance de la TVA dans le cas de figure alors en cause.

- 57 La signification du point 41 de l'arrêt du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466), est enfin relativisée par le fait que, si la Cour cite ce passage dans l'arrêt du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, point 41), elle y conclut toutefois que la naissance de droits douaniers n'entraîne pas nécessairement celle de la TVA à l'importation. La chambre de céans renvoie à cet égard aux conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans les affaires jointes *Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig* (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:1), qui définissent de façon très juste le cadre d'analyse, à l'intérieur duquel s'inscrit également la question posée à titre préjudiciel dans la présente ordonnance. Au point 90 de ses conclusions, l'avocat général reproduit tout d'abord le point 41 de l'arrêt du 11 juillet 2013, *Harry Winston* (C-273/12, EU:C:2013:466), avant d'exposer (point 91 des conclusions) ;

Néanmoins, comme comparable ne veut pas dire identique, la Cour recommande d'examiner de façon indépendante la naissance de la dette douanière et celle de la dette de TVA. Il suffit de comparer les natures différentes de l'une et de l'autre pour se convaincre qu'il ne pourrait en être autrement. Ces natures sont encore plus éloignées l'une de l'autre lorsque la dette douanière a, en réalité, pris naissance non pas par l'effet de l'introduction de marchandises en régime commun sur le territoire douanier de l'Union, mais par l'effet de l'inobservation de certaines exigences ou obligations.

- 58 Dans les arrêts du 2 juin 2016, *Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig* (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405), du 1<sup>er</sup> juin 2017, *Wallenborn Transports* (C-571/15, EU:C:2017:417), et du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), la Cour a repris ce cadre d'analyse et s'est demandée dans le cas concret si la naissance de la TVA à l'importation pouvait trouver un fondement en droit de la TVA. Cette réflexion serait superflue s'il fallait comprendre l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA comme un renvoi à l'ensemble du droit douanier, tel que décrit ci-dessus (point 41). Si cette disposition ne peut être comprise en ce sens que la naissance de la dette douanière entraîne de façon quasiment automatique la naissance de la dette de TVA à l'importation, il n'y a, aux yeux de la chambre de céans, pas de raison pour considérer qu'elle impose d'appliquer la règle du droit douanier régissant le lieu, mutatis mutandis, à la TVA à l'importation.
- 59 La chambre de céans considère que la Cour n'a pas déjà répondu à la deuxième question posée à titre préjudiciel dans la présente ordonnance dans l'arrêt du 3 mars 2021, *Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA)* (C-7/20,

EU:C:2021:161) [en ce sens également le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) autrichien, jugement du 25 mars 2021, RV/3200007/2020, p. 15]. Le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) avait certes interrogé la Cour au sujet de l'applicabilité mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, mais la Cour ne s'est pas exprimée sur ce point. Elle a en effet répondu que l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA devait être compris en ce sens que la TVA à l'importation prenait naissance dans l'État membre où avait été opérée la constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière de l'Union, lorsque les biens, même s'ils avaient été physiquement introduits sur le territoire douanier de l'Union dans un autre État membre, étaient entrés dans le circuit économique de l'Union *dans l'État membre où ladite constatation avait été faite*. Dans ce cas de figure, dans lequel une marchandise est entrée dans le circuit économique dans l'État membre de perception, il n'est pas nécessaire de recourir à la fiction de compétence de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes. La chambre de céans s'explique le fait que la Cour n'ait pas répondu à la question qui lui avait été posée par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) par le fait que la Cour ne partageait pas la prémisse juridique déterminante retenue par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) – à savoir que l'importation du véhicule avait eu lieu dès la Bulgarie – (point 27 ci-dessus).

*b) Absence de règle de compétence exhaustive dans la directive TVA*

- 60 Dans l'hypothèse où la Cour partageait le point de vue selon lequel l'article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA est d'interprétation étroite, cela ne signifie pas que le droit de l'Union interdirait à la République fédérale d'Allemagne d'appliquer l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes mutatis mutandis à la TVA à l'importation. Une question est en effet de savoir si la directive TVA ordonne, à son article 71, paragraphe 1, deuxième alinéa, d'appliquer l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes mutatis mutandis. Une autre question est de savoir si elle interdit l'application mutatis mutandis de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes. En faveur de cette interdiction plaide le fait que les articles 60 et 61 de la directive TVA réglementent le lieu de l'importation [en ce sens, a priori, jugement du Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) du 11 décembre 2019, 4 K 473/19 Z, EU, point 19]. La chambre de céans a cependant des doutes sur le point de savoir s'il convient de comprendre ces dispositions comme ayant un caractère exhaustif en ce sens qu'elles font obstacle à l'application, mutatis mutandis, d'une fiction attribuant compétence en application de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes. Tout comme dans les affaires Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig (arrêt du 2 juin 2016, C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405), et Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (arrêt du 10 juillet 2019, C-26/18, EU:C:2019:579), la question qui se pose en l'occurrence est celle des conséquences d'une inobservation du droit douanier aux fins de la TVA et celle de savoir quel État membre est compétent pour percevoir la TVA à l'importation. La

chambre de céans comprend ces arrêts en ce sens que la question des conséquences d'une inobservation du droit douanier aux fins de la TVA n'est pas réglée de façon exhaustive dans la directive TVA. C'est ainsi que la Cour a pu, dans les affaires précitées, faire dépendre l'importation, au sens du droit de la TVA, de l'élément non écrit du fait générateur, c'est-à-dire de l'entrée dans le circuit économique. Dans ces conditions, la logique voudrait que la directive TVA soit considérée comme étant dépourvue de caractère exhaustif également en ce qui concerne d'autres aspects du recouvrement de la TVA à l'importation, dans l'hypothèse où la TVA à l'importation naît dans le cadre d'inobservations du droit douanier. Le texte de l'article 60 de la directive TVA l'autorise. Appliqué mutatis mutandis, l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes ne définit pas de lieu de l'importation qui serait en contradiction avec l'article 60 de la directive TVA, mais, par le jeu d'une fiction, déclare un autre État membre compétent pour percevoir la TVA, jusqu'à une valeur de 10 000 euros, dans le but de permettre un recouvrement efficace de la créance de TVA. Dans le cas contraire, il existe, selon la chambre de céans, un risque que, dans les faits, il ne soit pas procédé au recouvrement de la TVA à l'importation. Si, en l'occurrence, la République fédérale d'Allemagne n'avait pas compétence, à travers l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, pour percevoir la TVA à l'importation, celle-ci devrait être perçue dans l'État membre dans lequel la TVA à l'importation est initialement née. Le bureau principal des douanes a souligné que, dans la pratique, ce ne devrait souvent pas être réalisable.

[OMISSIS – mentions de procédure]