



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 27 janvier 2017
sj.d(2017)525097

Documents de procédure juridictionnelle

**À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES
DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE**

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice de l'Union européenne,

dans l'affaire C-529/16

par la **Commission européenne**,
représentée par MM. Bernd-Roland KILLMANN et Martin WASMEIER, membres de son service juridique, en qualité d'agents,
ayant élu domicile auprès du service juridique, *Greffe contentieux*, BERL 1/169, 1049 Bruxelles, et consentant à la signification de tout acte de procédure via e-Curia,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle

présentée, en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, par le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne)

dans le litige opposant

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH,

- partie requérante -

à

Hauptzollamt München (bureau principal des douanes de Munich),

- partie défenderesse -

et portant sur l'interprétation à donner aux articles 28 à 36 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaires (ci-après le «code des douanes»)¹ en ce qui concerne l'adaptation de la valeur en douane consécutive aux modifications du prix de transfert à l'intérieur du groupe intervenues a posteriori

¹ Dans la version modifiée par le règlement (CE) n° 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2000.

La Commission a l'honneur de formuler les observations suivantes à propos des questions préjudicielles du Finanzgericht München :

I. CADRE JURIDIQUE - DROIT DE L'UNION

1. Le code des douanes communautaires² tel que modifié en dernier par le règlement (CE) n° 2700/2000 du 16 novembre 2000³ (ci-après le «code des douanes») doit s'appliquer aux faits de la procédure au principal, qui se sont déroulés dans la période comprise entre octobre 2009 et septembre 2010.
2. Le titre II du code des douanes («Éléments sur la base desquels les droits à l'importation ou à l'exportation ainsi que les autres mesures prévues dans le cadre des échanges des marchandises sont appliqués») contient, aux articles 28 à 36, des dispositions relatives à la valeur en douane des marchandises. Elles se lisent comme suit (extraits):

«Article 29

1. La valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 pour autant:

a) qu'il n'existe pas de restrictions concernant la cession ou l'utilisation des marchandises par l'acheteur, autres que des restrictions qui:

- sont imposées ou exigées par la loi ou par les autorités publiques dans la Communauté,
- limitent la zone géographique dans laquelle les marchandises peuvent être revendues ou
- n'affectent pas substantiellement la valeur des marchandises;

b) que la vente ou le prix ne soit pas subordonné à des conditions ou à des prestations dont la valeur n'est pas déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer;

c) qu'aucune partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure des marchandises par l'acheteur ne revienne directement ou indirectement au vendeur, sauf si un ajustement approprié peut être opéré en vertu de l'article 32 et

d) que l'acheteur et le vendeur ne soient pas liés ou, s'ils le sont, que la valeur transactionnelle soit acceptable à des fins douanières, en vertu du paragraphe 2.

2. a) Pour déterminer si la valeur transactionnelle est acceptable aux fins de l'application du paragraphe 1, le fait que l'acheteur et le vendeur sont liés ne constitue pas en soi un motif suffisant pour considérer la valeur transactionnelle comme inacceptable. Si

² Règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992, JO L 302, p. 1.

³ JO L 311, p. 17.

nécessaire, les circonstances propres à la vente sont examinées, et la valeur transactionnelle admise pour autant que ces liens n'ont pas influencé le prix. Si, compte tenu des renseignements fournis par le déclarant ou obtenus d'autres sources, les autorités douanières ont des motifs de considérer que les liens ont influencé le prix, elles communiquent leurs motifs au déclarant et lui donnent une possibilité raisonnable de répondre. Si le déclarant le demande, les motifs lui sont communiqués par écrit.

b) Dans une vente entre personnes liées, la valeur transactionnelle est acceptée et les marchandises sont évaluées conformément au paragraphe 1 lorsque le déclarant démontre que ladite valeur est très proche de l'une des valeurs indiquées ci-après, se situant au même moment ou à peu près au même moment:

- i) la valeur transactionnelle lors de ventes, entre des acheteurs et des vendeurs qui ne sont liés dans aucun cas particulier, de marchandises identiques ou similaires pour l'exportation à destination de la Communauté;
- ii) la valeur en douane de marchandises identiques ou similaires, telle qu'elle est déterminée par application de l'article 30, paragraphe 2, point c);
- iii) la valeur en douane de marchandises identiques ou similaires, telle qu'elle est déterminée par application de l'article 30, paragraphe 2, point d).

Dans l'application des critères qui précèdent, il est dûment tenu compte des différences démontrées entre les niveaux commerciaux, les quantités, les éléments énumérés à l'article 32 et les coûts supportés par le vendeur lors de ventes dans lesquelles l'acheteur et lui ne sont pas liés et qu'il ne supporte pas lors de ventes dans lesquelles l'acheteur et lui sont liés.

c) Les critères fixés au point b) sont à utiliser à l'initiative du déclarant et à des fins de comparaison seulement. Des valeurs de substitution ne peuvent être établies en vertu de ladite lettre.

[...]

Article 31

1. Si la valeur en douane des marchandises importées ne peut être déterminée par application des articles 29 et 30, elle est déterminée, sur la base des données disponibles dans la Communauté, par des moyens raisonnables compatibles avec les principes et les dispositions générales:

- de l'accord relatif à la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce,
 - l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce;
- et
- des dispositions du présent chapitre.

2. La valeur en douane déterminée par application du paragraphe 1 ne se fonde pas:

[...]

g) sur des valeurs arbitraires ou fictives.»

3. Dans le titre IV du code des douanes («Destinations douanières»), le chapitre 2 porte sur les «régimes douaniers», et sa section 1 sur le «placement des marchandises sous un régime douanier». On trouve dans cette section, entre autres, un intitulé «A. Déclarations

faites par écrit» et, sous celui-ci, le point «I. Procédure normale», qui contient les dispositions suivantes:

«Article 65

Le déclarant est autorisé, à sa demande, à rectifier une ou plusieurs des énonciations de la déclaration après acceptation de celle-ci par les autorités douanières. La rectification ne peut avoir pour effet de faire porter la déclaration sur des marchandises autres que celles qui en ont fait initialement l'objet.

Toutefois, aucune rectification ne peut plus être autorisée lorsque la demande en est formulée après que les autorités douanières:

- a) soit ont informé le déclarant de leur intention de procéder à un examen des marchandises,
- b) soit ont constaté l'inexactitude des énonciations en question,
- c) soit ont donné mainlevée des marchandises.

[...]

Article 67

Sauf dispositions spécifiques contraires, la date à prendre en considération pour l'application de toutes les dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées est la date d'acceptation de la déclaration par les autorités douanières.»

4. Dans la même section, toujours sous l'intitulé «Déclarations faites par écrit», sous le point «II. Procédures simplifiées», se trouve la disposition suivante (extraits):

«Article 76

1. Afin d'alléger autant que possible, dans le respect de la régularité des opérations, l'accomplissement des formalités et des procédures, les autorités douanières permettent dans les conditions fixées par la procédure du comité:

- a) que la déclaration visée à l'article 62 ne comporte pas certaines des énonciations visées au paragraphe 1 dudit article ou que n'y soient pas joints certains des documents visés au paragraphe 2 dudit article;

[...]

La déclaration simplifiée, le document commercial ou administratif ou l'inscription dans les écritures doivent au moins contenir les énonciations nécessaires à l'identification des marchandises. [...]

2. Sauf dans les cas à déterminer selon la procédure du comité, le déclarant est tenu de fournir une déclaration complémentaire qui peut présenter un caractère global, périodique ou récapitulatif.

3. Les déclarations complémentaires sont réputées constituer avec les déclarations simplifiées visées au paragraphe 1 points a), b), ou c) un acte unique et indivisible prenant effet à la date d'acceptation des déclarations simplifiées; dans les cas visés au paragraphe 1 point c) l'inscription dans les écritures a la même valeur juridique que l'acceptation de la déclaration visée à l'article 62.

4. [...].»

5. Dans la même section, sous l'intitulé «C. Contrôle a posteriori des déclarations», la disposition suivante est énoncée:

«Article 78

1. Les autorités douanières peuvent d'office ou à la demande du déclarant, après octroi de la mainlevée des marchandises, procéder à la révision de la déclaration.
 2. Les autorités douanières peuvent, après avoir donné mainlevée des marchandises et afin de s'assurer de l'exactitude des énonciations de la déclaration, procéder au contrôle des données et documents commerciaux relatifs aux opérations d'importation ou d'exportation des marchandises dont il s'agit, ainsi qu'aux opérations commerciales ultérieures relatives aux mêmes marchandises. Ces contrôles peuvent s'exercer auprès du déclarant, de toute personne directement ou indirectement intéressée de façon professionnelle auxdites opérations ainsi que de toute autre personne possédant en tant que professionnel lesdits documents et données. Ces autorités peuvent également procéder à l'examen des marchandises, lorsqu'elles peuvent encore être présentées.
 3. Lorsqu'il résulte de la révision de la déclaration ou des contrôles a posteriori que les dispositions qui régissent le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières prennent dans le respect des dispositions éventuellement fixées, les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent.»
6. Le chapitre 5 du titre VII du code des douanes («Dette douanière») traite du «remboursement et [de la] remise des droits», notamment dans la disposition suivante :

«Article 236

1. Il est procédé au remboursement des droits à l'importation ou des droits à l'exportation dans la mesure où il est établi qu'au moment de son paiement leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220 paragraphe 2.

Il est procédé à la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation dans la mesure où il est établi qu'au moment de leur prise en compte leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220 paragraphe 2.

Aucun remboursement ni remise n'est accordé, lorsque les faits ayant conduit au paiement ou à la prise en compte d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé.

2. Le remboursement ou la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation est accordé sur demande déposée auprès du bureau de douane concerné avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la communication desdits droits au débiteur.

Ce délai est prorogé si l'intéressé apporte la preuve qu'il a été empêché de déposer sa demande dans ledit délai par suite d'un cas fortuit ou de force majeure.

Les autorités douanières procèdent d'office au remboursement ou à la remise lorsqu'elles constatent d'elles-mêmes, pendant ce délai, l'existence de l'une ou l'autre des situations décrites au paragraphe 1 premier et deuxième alinéas.»

7. Par le règlement (CEE) n° 2454/93 du 2 juillet 1993⁴, la Commission a adopté des dispositions d'application du code des douanes. Concernant les faits de la procédure au principal, il y a lieu de se référer à la version modifiée en dernier par le règlement (CE) n° 414/2009 (ci-après le «règlement d'application du code des douanes»). La partie I, titre V, du règlement d'application du code des douanes concerne la valeur en douane. Dans le titre VII («Déclaration en douane – Procédure normale»), au chapitre premier («Déclaration en douane par écrit»), section 1 («Dispositions générales»), du règlement d'application du code des douanes, figure entre autres l'article suivant:

«Article 199

1. Sans préjudice de l'application éventuelle de dispositions répressives, le dépôt d'une déclaration signée par le déclarant ou par son représentant dans un bureau de douane ou d'une déclaration de transit déposée en utilisant des techniques électroniques de traitement des données vaut engagement du déclarant ou de son représentant conformément aux dispositions en vigueur en ce qui concerne:

- l'exactitude des informations figurant dans la déclaration,
- l'authenticité des documents présentés, et
- le respect de l'ensemble des obligations inhérentes au placement des marchandises en cause sous le régime considéré.»

II. LES FAITS AU PRINCIPAL ET LES QUESTIONS PREJUDICIELLES

8. Le litige au principal porte sur la valeur douanière de marchandises que la requérante a importées à destination du territoire douanier de l'Union dans la période du 7 octobre 2009 au 30 septembre 2010.
9. La requérante fait partie d'un groupe actif dans le monde entier, dont la société mère est Hamamatsu Photonics, sise au Japon. Elle distribue notamment des appareils, systèmes et accessoires optoélectroniques. Elle a acheté les marchandises importées auprès de la société mère sise au Japon, qui lui a facturé pour ces marchandises des prix intragroupe.
10. Conformément à une convention que les sociétés du groupe susmentionnées ont conclue avec l'approbation des autorités fiscales allemandes (mais non celle des autorités douanières) («accord préalable en matière de prix de transfert», ci-après «APP»), la

⁴ JO L 253, p. 1.

somme des montants facturés à la requérante par la société mère est régulièrement vérifiée et, le cas échéant, corrigée, afin de garantir que les prix soient conformes au principe de pleine concurrence prévu par les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (ci-après les «principes de l'OCDE»).

11. Cette vérification se déroule en plusieurs étapes, sur la base de la méthode dite de répartition du bénéfice résiduel (*Residual Profit Split Method* - RSPM), conformément au point 3.19 des principes de l'OCDE: tout d'abord, chaque participant se voit attribuer un bénéfice suffisant pour lui permettre de réaliser un rendement minimal. Le bénéfice résiduel fait ensuite l'objet d'une répartition proportionnelle, conformément à des facteurs déterminés. Après cela, une fourchette d'objectif de marge opérationnelle (*Operating Margin* - OM) de la requérante est fixée. Si le résultat effectivement réalisé se situe à l'extérieur de la fourchette d'objectif, il est, par voie d'ajustement, aligné sur le bord supérieur ou inférieur de la fourchette, et des régularisations créditrices ou débitrices sont opérées⁵.
12. Lors de la déclaration des marchandises importées, la requérante a indiqué comme valeur en douane de ces marchandises les prix qui lui avaient été facturés dans un premier temps par la société mère. Dans la mesure où, durant la période litigieuse, sa marge opérationnelle a été inférieure à la fourchette d'objectif fixée, les prix de transfert ont été adaptés ultérieurement. La requérante a donc reçu un crédit d'un montant de 3 858 345,46 EUR.
13. Eu égard à l'adaptation des prix de transfert intervenue a posteriori, la requérante a, par lettre du 10 décembre 2012, demandé le remboursement des droits de douane pour les marchandises importées, pour un montant de 42 942,14 EUR. Elle est arrivée à ce chiffre en diminuant le total des valeurs en douane initiales du montant de l'adaptation au titre de l'APP, puis en appliquant aux deux valeurs un taux de droit moyen (arrondi) de 1,02 % (une partie des marchandises déclarées à l'importation était en franchise; les autres étaient soumises à des droits de douane allant de 1,4 % à 6,7 %). Il n'a pas été procédé à une répartition du montant de l'adaptation entre les différentes marchandises importées.

⁵ Voir les pages 3 et 4 de la décision de renvoi du Finanzgericht München, qui renvoient pour plus de détail aux documents de la procédure.

14. Le Hauptzollamt défendeur a refusé le remboursement et a rejeté la réclamation introduite à l'encontre de cette décision. Le Finanzgericht München a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour, à titre préjudiciel, des questions suivantes:

«1. Les dispositions des articles 28 et suiv. du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaires (JO 1992, L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000 (JO 2000, L 311, p. 17), permettent-elles de retenir comme valeur en douane, moyennant l'application d'une clé de répartition, un prix de transfert convenu qui se compose d'un montant initialement facturé et déclaré et d'un ajustement forfaitaire opéré après la fin de la période de facturation, et ce indépendamment du point de savoir si, à la fin de cette période, l'intéressé fait l'objet d'une régularisation débitrice ou créditrice?»

2. Dans l'affirmative:

La valeur en douane peut-elle être examinée et fixée sur la base d'éléments de calcul simplifiés s'il y a lieu d'accepter les effets d'adaptations du prix de transfert opérées a posteriori (tant vers le haut que vers le bas)?»

III. ANALYSE JURIDIQUE

A. La première question préjudicielle

15. Conformément à l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes, la valeur en douane des marchandises doit être déterminée si possible selon leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer. Dans une jurisprudence constante, la Cour a souligné que la réglementation de l'Union relative à l'évaluation en douane « *vise à établir un système équitable, uniforme et neutre qui exclue l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives*»⁶.
16. La valeur transactionnelle est, en vertu de l'article 29 du code des douanes, le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 du code des douanes. La valeur transactionnelle constatée doit refléter la valeur économique réelle des marchandises importées⁷.

⁶ Voir, récemment, l'arrêt du 21 janvier 2016, *Stretinskis*, C-430/14, EU:C:2016:43, point 22 et la jurisprudence citée.

⁷ Voir à nouveau l'arrêt *Stretinskis*, C-430/14, point 23 et la jurisprudence citée.

17. La procédure au principal présente la particularité que l'acheteur et le vendeur étaient liés entre eux⁸. Il y avait donc lieu de vérifier si la valeur transactionnelle indiquée dans la déclaration était acceptable conformément à l'article 29, paragraphe 1, point d), du code des douanes. C'est l'article 29, paragraphe 2, du code des douanes qui détermine si tel est le cas.
18. Il n'est pas possible de déterminer, à la lecture de la décision de renvoi, si l'autorité douanière compétente a considéré que le lien entre les entreprises a influencé le prix des marchandises dédouanées⁹, ni quelles vérifications concrètes elle a menées relativement aux critères de l'article 29, paragraphe 2, du code des douanes.
19. En tout état de cause, l'autorité douanière compétente est parvenue à la conclusion que les prix de transfert facturés dans un premier temps par la «société mère du groupe» étaient acceptables en tant que valeurs transactionnelles. Il n'a pas été exposé que la valeur transactionnelle fixée serait purement fictive ou arbitraire, ou qu'il aurait été procédé à un ajustement au titre des articles 32 et 33 du code des douanes.
20. La Commission s'appuiera donc dans la suite sur le principe que les prix de transfert indiqués dans la déclaration reflètent la valeur effective des marchandises au moment déterminant.
21. La date décisive pour la détermination de la valeur en douane est celle de l'acceptation de la déclaration par les autorités douanières (article 67 du code des douanes). À cette date, les prix facturés à la requérante correspondaient donc à la réalité économique et étaient dès lors légalement dus.
22. Il convient ici de considérer que la requérante (ainsi que sa «société mère») pouvait considérablement influencer la fixation de la valeur transactionnelle. Elle aurait ainsi pu demander un calcul pour comparaison au titre de l'article 29, paragraphe 2, points b) et c), du code des douanes. À sa demande, il aurait aussi pu être renoncé, le cas échéant, à une déclaration de la valeur en douane [voir l'article 76 du code des douanes et l'article 178, paragraphe 2, du règlement d'application du code des douanes] et la valeur en douane aurait pu être déterminée conformément aux articles 30 ou 31. De plus, une

⁸ Voir également l'article 143, paragraphe 1, point e), du règlement d'application du code des douanes.

⁹ Selon l'article 29, paragraphe 2, point a), du code des douanes, les autorités doivent admettre la valeur transactionnelle pour autant que des liens n'ont pas influencé le prix de vente (voir l'arrêt *Stretinskis*, C-430/14, point 30).

énonciation du prix peut être rectifiée conformément à l'article 65 du code des douanes, mais uniquement, cependant, avant que les autorités douanières aient donné mainlevée des marchandises.

23. En l'espèce, la requérante a choisi de déclarer les prix de transfert qui lui ont été facturés par la «société mère». Certes, conformément à l'APP, ces prix avaient un caractère provisoire, aux fins de la facturation entre sociétés du groupe. Dès que la mainlevée a été donnée aux marchandises, les valeurs transactionnelles fixées sur la base de ces prix ont cependant acquis un caractère contraignant pour ce qui relève des rapports avec les autorités douanières.
24. La déclaration en douane constitue en effet une procédure formalisée qui repose essentiellement sur les énonciations du déclarant. Le déclarant est fondamentalement lié par ses propres énonciations et il s'engage quant à leur exactitude [voir l'article 199 du règlement d'application du code des douanes]. Le code des douanes ne prévoit des modifications a posteriori que dans des circonstances particulières.
25. Dans la procédure au principal, la requérante n'a fait valoir la correction de la valeur transactionnelle souhaitée par elle qu'après une longue période après la mainlevée des marchandises. C'est ce qui ressort (au moins de manière implicite) de la décision de renvoi. Un ajustement au titre de l'article 65 du code des douanes est dès lors exclu¹⁰.
26. La disposition de l'article 236 du code des douanes évoquée par la juridiction de renvoi n'est pas applicable non plus à une situation telle que celle de la procédure au principal. En effet, cette situation ne survient que si le montant «n'était pas légalement dû» au moment du paiement. Dans la procédure au principal, il ne fait cependant aucun doute que les droits devaient être acquittés conformément à la valeur en douane énoncée, laquelle correspondait aux prix facturés à la requérante, et donc à la réalité économique au moment de l'acceptation de la déclaration en douane.

¹⁰ Arrêt du 20 octobre 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, point 61.

27. L'article 78 du code des douanes prévoit en outre une vérification a posteriori de la déclaration par les autorités douanières. La logique de cette disposition consiste à aligner la procédure douanière sur la situation réelle¹¹.
28. L'article 78 du code des douanes autorise les autorités douanières à procéder, après l'octroi de la mainlevée des marchandises importées, à un ajustement a posteriori de la valeur en douane (le cas échéant, sur demande), si cela est nécessaire pour corriger cette valeur conformément à la situation réelle, telle qu'elle se présentait au moment de l'acceptation de la déclaration. Un tel ajustement peut conduire à un relèvement ou à une diminution de la valeur en douane des marchandises importées.
29. Étant donné que l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes implique que la procédure a été engagée «sur la base d'éléments inexacts ou incomplets», cela ne peut se référer qu'au moment déterminant de l'acceptation de la déclaration. De plus, des circonstances qui ne sont apparues qu'après le moment de la naissance de la dette douanière, mais qui existaient déjà à ce moment ou se répercutent sur celui-ci, peuvent également être prises en considération.
30. L'influence d'événements ultérieurs n'est cependant qu'exceptionnelle, ainsi qu'on peut le déduire de l'article 29, paragraphe 1, point c), du code des douanes, selon lequel des parties du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure des marchandises ne sont prises en considération que si un ajustement approprié peut être opéré en vertu de l'article 32. Il s'agit de circonstances pour lesquelles le droit douanier reconnaît qu'elles se répercutent sur le moment de l'acceptation de la déclaration par les autorités douanières, soit parce que cela est expressément prévu¹², soit parce qu'elles sont imputables à une erreur du déclarant¹³.
31. Il convient dès lors d'apprécier, dans le cas individuel, si compte tenu de circonstances qui ne sont constatées qu'après l'acceptation de la déclaration par les autorités douanières, il doit être admis que la base initiale du calcul de la valeur en douane est

¹¹ Voir l'arrêt du 12 juillet 2012, C-608/10, *Stüdzucker e.a.*, C-608/10, C-10/11 et C-23/11, EU:C:2012:444, point 47 et la jurisprudence citée.

¹² Une correction a posteriori du prix à payer, intervenant après la naissance de la dette douanière, est par exemple possible au titre de l'article 145, paragraphe 2, et de l'article 156 *bis*, paragraphe 1, du règlement d'application du code des douanes.

¹³ Arrêt *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, point 63.

inexacte ou incomplète. Par principe, la circonspection est cependant de mise. En effet, s'il fallait reconnaître quelque modification que ce soit, cela comporterait le risque qu'une valeur en douane puisse être modifiée de manière fictive ou arbitraire.

32. Dans une situation telle que celle de la procédure au principal, la Commission parvient à la conclusion que l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes ne prévoit pas d'adaptation de la valeur en douane déclarée.
33. Premièrement, le droit douanier doit répondre aux exigences d'une vie économique moderne basée sur un échange extensif de marchandises. Dès lors, les autorités douanières doivent, d'une part, être mises en mesure de prendre un grand nombre de décisions, de manière rapide et contraignante, et donc sur la base de critères simples. D'autre part, les formalités douanières et les contrôles devraient être limités à ce qui est nécessaire¹⁴.
34. Il existe donc ici un besoin particulier, tant de sécurité juridique que de processus décisionnels rapides afin de pouvoir traiter chaque jour un grand nombre d'opérations. Une importance considérable est accordée, lors de la procédure douanière, aux énonciations des opérateurs figurant dans la déclaration. Après vérification par les autorités douanières, un caractère contraignant certain doit dès lors leur être conféré.
35. Les conditions de la modification des décisions doivent être définies clairement et sans équivoque dans le droit applicable. Si les dispositions de procédure claires contenues dans le code des douanes devaient être assouplies par des exceptions non écrites, cela nuirait considérablement à la sécurité juridique. Il ne peut dès lors en être question, dans l'intérêt d'une entreprise active à l'international, comme l'est la requérante.
36. Deuxièmement, il peut être déduit de l'article 199 du règlement d'application du code des douanes que le déclarant doit en principe s'en tenir à ses propres énonciations.
37. C'est dans ce sens qu'il convient de comprendre également la jurisprudence de la Cour concernant la déclaration de la valeur transactionnelle lors de plusieurs ventes successives d'une marchandise. Dans l'affaire *Unifert*, C-11/89¹⁵, la Cour a expliqué à ce sujet ce qui suit:

¹⁴ Conformément aux cinquième et sixième considérants du code des douanes.

«L'importateur ayant, lors de sa déclaration de la valeur en douane, opéré un choix quant au prix qui servira de base à la détermination de cette valeur ne peut modifier sa déclaration et, par conséquent, les énonciations relatives à la valeur en douane après que le service des douanes a donné mainlevée des marchandises pour la libre pratique.»

Et plus loin:

«Il y a, toutefois, lieu d'observer que, lorsque le déclarant a opéré un choix entre les diverses bases d'évaluation possibles, on ne peut qualifier les éléments ensuite fournis à l'appui de ce choix comme inexacts ou incomplets pour la seule raison qu'un autre choix aurait abouti à la perception d'un montant de droits à l'importation inférieur à celui qui a été perçu». ¹⁵

38. Même si la procédure au principal ne concerne pas plusieurs ventes consécutives de la même marchandise, la situation de l'espèce est comparable avec l'affaire Unifert en ce que le déclarant a ici aussi une influence considérable sur la base à partir de laquelle le bureau de douane détermine la valeur transactionnelle. Le fait qu'il soit lié à ses énonciations initiales dans certaines limites peut aussi être vu comme l'expression du principe selon lequel l'application de valeurs en douane arbitraires ou fictives est exclue.
39. Indépendamment de cet aspect, il n'existe dans la procédure au principal aucun motif pour l'autorité douanière compétente de vérifier la valeur en douane puisqu'il n'existe pas de raison objective de mettre en doute son exactitude au moment de l'acceptation de la déclaration en douane.
40. Troisièmement, l'APP et la «méthode de répartition du bénéfice résiduel» qui y a été convenue ne sont ni conçus ni appropriés pour être appliqués à la valeur en douane¹⁶. Cet accord sert avant tout à la répartition fiscale des bénéfices entre les sociétés du groupe. Cela découle des principes de l'OCDE, qui sont à la base de l'APP¹⁷, de la méthode alignée sur la période du calcul du bénéfice (exercice comptable), ainsi que du fait qu'une répartition entre les différentes marchandises des corrections calculées sur la marge opérationnelle globale n'est pas prévue (et n'est d'ailleurs probablement pas possible non plus).
41. Quatrièmement, il convient de rappeler que le maintien de la valeur en douane établie dans la déclaration peut très bien produire des effets à l'avantage du déclarant.

¹⁵ Arrêt du 6 juin 1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, points 18 et 20.

¹⁶ C'est pour cela que les autorités douanières n'étaient d'ailleurs pas parties à cet accord.

¹⁷ Voir la préface (*Preface*) des principes de l'OCDE, en anglais (consultée le 24 janvier 2017):

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

Conformément à l'APP, le point de savoir si l'acheteur fait l'objet d'une régularisation débitrice ou créditrice dépend en effet uniquement de la marge opérationnelle en fin d'année.

42. Si la valeur en douane de marchandises devait être modifiée en raison de corrections de prix de transfert intragroupe intervenant a posteriori, alors que les autorités douanières ont accepté les prix des transactions déclarés, l'importateur pourrait alors, pratiquement, «choisir» chaque fois la valeur en douane inférieure: en cas d'adaptation a posteriori à la baisse des prix de transfert, il pourrait – comme en l'espèce – demander une correction de la valeur en douane, alors qu'en cas d'adaptation des prix à la hausse (c'est-à-dire si les prix de transfert adaptés a posteriori en fonction de la marge opérationnelle étaient plus élevés que ceux pris pour base dans la déclaration en douane), il pourrait au contraire omettre une telle demande et s'en tenir à la valeur en douane plus basse.
43. La Commission est par conséquent d'avis que la requérante doit s'en tenir à sa décision de fournir les prix de transfert internes initiaux lors de la déclaration des marchandises, si ces prix ont été acceptés comme valeur transactionnelle par les autorités douanières et s'il n'existe aucune des circonstances particulières dans lesquelles le code des douanes autorise une adaptation de la valeur en douane.
44. La Commission propose par conséquent de répondre comme suit à la première question du Finanzgericht München:

«L'article 78, lu conjointement avec les articles 29 à 31, du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaires doit être interprété en ce sens qu'un déclarant appartenant à un groupe se trouvant dans une situation telle que celle de la procédure au principal ne peut invoquer une facturation a posteriori de prix de transfert intragroupe après que les autorités douanières compétentes ont fixé, sur la base de ses énonciations, une valeur transactionnelle qui correspondait à la valeur réelle des marchandises à la date de la déclaration, et s'il n'existe pas de raison objective de douter de l'exactitude de cette valeur à la date de l'acceptation de la déclaration en douane.»

B. La seconde question préjudicielle

45. Par sa deuxième question, à laquelle il n'y aurait lieu de répondre qu'en cas de réponse affirmative à la première, le Finanzgericht souhaite savoir si la valeur en douane peut être fixée «sur la base d'éléments de calcul simplifiés». Selon l'avis de la Commission exposé ci-dessus, une réponse à cette question serait superflue. Nous l'analyserons toutefois, à titre subsidiaire.

46. Ce qui intéresse ici la juridiction de renvoi est de trouver une «clé de répartition adéquate» lorsque les entreprises liées – comme dans la procédure au principal – demandent l’ajustement de la valeur en douane pour une série de plusieurs lots de marchandises au cours d’une période prolongée (par exemple, un exercice comptable).
47. Ainsi que cela a déjà été expliqué pour la première question préjudicielle, les articles 28 à 36 du code des douanes excluent que la valeur en douane ait pour base des valeurs arbitraires ou fictives.
48. L’article 29, paragraphe 1, point b), du code des douanes impose par exemple «que la vente ou le prix ne soit pas subordonné à des conditions ou à des prestations dont la valeur n’est pas déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer.» Dit en des termes simples, il doit être possible du point de vue comptable de déterminer la valeur en douane de chacune des marchandises importées.
49. Pour la précision, il convient d’admettre qu’il n’est pas absolument nécessaire que les montants à prendre en considération soient établis ou puissent l’être dès l’acceptation de la déclaration en douane. Dès lors qu’une adaptation a posteriori de la valeur en douane est autorisée, les montants individuels doivent être déterminables au moment de cette adaptation.
50. Si une adaptation de la valeur en douane est possible, elle doit se faire selon une méthode qui remplit les conditions suivantes¹⁸:
- a. Seuls doivent être pris en considération les montants qui ont un lien concret avec les marchandises importées (par exemple, le bénéfice concret obtenu au moyen de la vente de ces marchandises peut jouer un rôle, mais non un bénéfice calculé forfaitairement sur toutes les ventes ou une marge opérationnelle forfaitaire);
 - b. l’adaptation doit être effectuée sur la base de faits objectifs et déterminables (ce qui n’exclut pas que les montants afférents aux marchandises importées soient calculés selon une répartition en pourcentage);
 - c. la valeur calculée doit refléter la valeur réelle des marchandises importées en tenant compte de tous les éléments constitutifs de la valeur.

¹⁸ Ces conditions figurent pour l’essentiel également dans les conclusions de l’avocat général Mengozzi du 28 juillet 2016 dans l’affaire *GE Healthcare*, C-173/15, EU:C:2016:621, points 40, 89 et 90, au sujet de l’adaptation a posteriori d’une valeur en douane sur la base de droits de licence qui n’étaient pas encore déterminables à la date de l’acceptation de la déclaration en douane.

51. La valeur transactionnelle peut donc également être calculée selon une clé de répartition proportionnelle. Une telle méthode n'est cependant appropriée pour le calcul de la valeur en douane que si elle correspond aux conditions ci-dessus¹⁹. Il appartient aux juridictions nationales de constater si tel est le cas en l'espèce.
52. Du point de vue de la Commission, la méthode proposée par la requérante dans la procédure au principal n'est cependant pas de nature à remplir les conditions énoncées ci-dessus.
53. La détermination forfaitaire de valeurs moyennes pour l'ensemble des lots de marchandises d'un déclarant durant une période déterminée, telle qu'elle est proposée dans la procédure au principal, ne pourrait déjà pas satisfaire à la première condition. La méthode de l'APP, selon laquelle c'est en fonction de la marge opérationnelle effectivement obtenue dans une fourchette déterminée que l'on peut savoir s'il y a régularisation créditrice ou débitrice, ne se situe pas, du moins à première vue, dans une relation déterminable par rapport aux différentes marchandises importées.
54. De plus, la méthode proposée par la requérante dans la procédure au principal ne conduit pas à une répartition du montant de l'adaptation de manière déterminable sur les différentes marchandises importées. Elle s'appuie uniquement sur une approche par moyenne, de sorte qu'il n'est pas non plus satisfait à la deuxième condition énoncée ci-dessus.
55. Il n'est pas possible de comprendre comment une régularisation créditrice ou débitrice qui dépend du fait de savoir si la marge opérationnelle se situe dans une fourchette déterminée devrait refléter la valeur réelle des marchandises importées.
56. Dès lors que la méthode utilisée dans la procédure au principal n'est pas appropriée pour calculer le montant d'une adaptation à répartir sur les différentes marchandises importées, elle ne peut d'emblée pas être utilisée pour remplir une déclaration en douane éventuellement incomplète.
57. À titre complémentaire, il convient de souligner que la «méthode résiduelle» de l'article 31 du code des douanes n'est autorisée que si la valeur transactionnelle des marchandises

¹⁹ Comme l'est, par exemple, la répartition proportionnelle au titre de l'article 145, paragraphe 1, du règlement d'application du code des douanes.

concernées ne peut pas être calculée conformément à l'article 29 du code des douanes et si aucune des méthodes indiquées à l'article 30 n'est applicable.

58. Le simple fait qu'un versement forfaitaire effectué a posteriori, aux fins de la correction de la marge opérationnelle, ait eu lieu ne permet pas de conclure, du point de vue de la Commission, que la valeur en douane ne peut pas être déterminée selon l'une des méthodes prioritaires²⁰. Une application de l'article 31 du code des douanes est par conséquent exclue d'emblée dans une situation telle que celle de la procédure au principal.
59. Dans l'hypothèse où la Cour estime nécessaire d'apporter une réponse à la deuxième question, la Commission soumet la proposition de réponse suivante:

«L'article 29 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaires doit être interprété en ce sens que la valeur transactionnelle doit être déterminée sur la base de faits objectifs qui permettent de calculer la valeur en douane des différentes marchandises importées, cette valeur calculée devant refléter la valeur réelle des marchandises importées en prenant en considération tous les éléments constitutifs de la valeur.»

²⁰ Voir l'arrêt du 12 décembre 2013, *Christodoulou e. a.*, C-116/12, EU:C:2013:825, points 41 à 43; et l'arrêt du 16 juin 2016, *EURO 2004 Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, points 27 à 29.

IV. PROPOSITION DE RÉPONSE

60. La Commission propose par conséquent à la Cour de répondre comme suit à la question posée:

«L'article 78, lu conjointement avec les articles 29 à 31, du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaires doit être interprété en ce sens qu'un déclarant appartenant à un groupe se trouvant dans une situation telle que celle de la procédure au principal ne peut invoquer une facturation a posteriori de prix de transfert intragroupe après que les autorités douanières compétentes ont fixé, sur la base de ses énonciations, une valeur transactionnelle qui correspondait à la valeur réelle des marchandises à la date de la déclaration, et s'il n'existe pas de raison objective de douter de l'exactitude de cette valeur à la date de l'acceptation de la déclaration en douane.»

Bernd-Roland KILLMANN

Martin WASMEIER

Agents de la Commission