



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 10 octobre 2019
sj.d(2019)7002214

Documents de procédure juridictionnelle

ORIG : DE

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

OBSERVATIONS

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-509/19

par la **Commission européenne**,
représentée par M^{me} Florence CLOTUCHE-DUVIEUSART et M. Bernd-Roland KILLMANN,
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

BMW Bayerische Motorenwerke AG,

– partie requérante –

à

Hauptzollamt München

– partie défenderesse –

concernant l'interprétation à donner à l'article 71, paragraphe 1, point b), 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 L 269, p. 1, ci-après le «code des douanes de l'Union»), concernant l'ajout des coûts de développement des logiciels fournis gracieusement par l'acheteur en vue d'une utilisation dans la production et dans la vente pour l'exportation de la marchandise à évaluer.

La Commission a l'honneur de formuler les observations suivantes au sujet de la question préjudicielle du Finanzgericht München:

I. LE CADRE JURIDIQUE

1. Les articles 69 à 76 du code des douanes de l'Union prévoient la détermination de la valeur en douane des marchandises. Conformément à l'article 70, la base première de la valeur en douane est la 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 l'Union. L'article 71 fixe les éléments à ajouter au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées afin de déterminer la valeur transactionnelle. Les articles 70 et 71 susmentionnés disposent notamment:

«Article 70

Détermination de la valeur en douane sur la base de la valeur transactionnelle

1. La base première pour la détermination de la valeur en douane des marchandises est la 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 l'Union, après ajustement, le cas échéant.

...

Article 71

Éléments de la valeur transactionnelle

1. Pour déterminer la valeur en douane en application de l'article 70, le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées est complété par:

a) ...

- b) la valeur, imputée de façon appropriée, des produits et services suivants lorsqu'ils sont fournis directement ou indirectement par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés lors de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées dans la mesure où cette valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer:

- i) matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées;

- ii) ...;

iii) ...; et

iv) travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis, exécutés ailleurs que dans l'Union et nécessaires pour la production des marchandises importées;

...

2. Tout élément qui est ajouté, en application du paragraphe 1, au prix effectivement payé ou à payer est fondé exclusivement sur des données objectives et quantifiables.

3. Pour la détermination de la valeur en douane, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par le présent article.»

II. LES FAITS AU PRINCIPAL ET LES QUESTIONS PRÉJUDICIELLES

2. BMW Bayerische Motorenwerke AG fabrique des véhicules qui, entre autres, contiennent des unités de commande.
3. Différents fabricants en dehors de l'Union produisent les unités de commande pour BMW Bayerische Motorenwerke AG.
4. BMW Bayerische Motorenwerke AG a développé elle-même, ou fait développer par des entreprises de l'Union mandatées, des logiciels pour le bon fonctionnement des unités de commande. Elle n'a pas à acquitter de redevance pour le logiciel, car elle en est propriétaire. Le logiciel permet une communication fluide entre les différentes unités de commande et assure ainsi leurs applications dans un véhicule automobile.
5. BMW Bayerische Motorenwerke AG met gracieusement le logiciel à la disposition des fabricants des unités de commande. Les fabricants téléchargent à leur tour le logiciel et le lancent sur les unités de commande.
6. Les fabricants doivent effectuer un essai de fonctionnement avant la livraison des unités de commande. Le rapport d'essai à établir ensuite doit attester que l'interaction entre l'unité de commande et le logiciel se fait correctement. Le test de fonctionnement du fabricant permet de déterminer si des erreurs éventuelles sont survenues à la livraison, seulement lors du transport ou bien lors du déploiement du logiciel. L'ensemble de la procédure fait l'objet de contrats entre BMW Bayerische Motorenwerke AG et les fabricants.

7. BMW Bayerische Motorenwerke AG importe et met ensuite en libre circulation dans l'Union les unités de commande ainsi que le logiciel installé sur ces dernières en dehors de l'Union par le fabricant.
8. Dans les déclarations en douane des unités de commande, la valeur en douane indiquée par BMW Bayerische Motorenwerke AG est le prix qu'elle paie aux fabricants. Les coûts de développement du logiciel, en revanche, ne sont pas intégrés à la valeur en douane.
9. Suite au contrôle douanier, le Hauptzollamt (bureau principal des douanes) a estimé que les coûts de développement du logiciel devaient également être intégrés à la valeur en douane. Par décision du 25 septembre 2018, le Hauptzollamt a fixé une nouvelle valeur en douane pour les unités de commande mises en libre pratique en janvier 2018 et a fixé les droits à l'importation supplémentaires correspondants.
10. BMW Bayerische Motorenwerke AG a formé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht München.
11. La juridiction fiscale saisie de l'affaire a des doutes quant à l'application de l'article 71 du code des douanes de l'Union dans l'affaire au principal pour l'ajout des coûts de développement de logiciels. Afin de dissiper ses doutes, il a sursis à statuer et saisi la Cour de justice de l'Union européenne aux fins d'une décision préjudicielle sur la question suivante:

Les coûts de développement (travaux d'étude) d'un logiciel conçu dans l'Union européenne, mis gracieusement à disposition de l'acheteur et installé sur l'unité de commande importée doivent-ils être ajoutés à la valeur transactionnelle de la marchandise importée conformément à l'article 71, paragraphe 1, sous b), 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 269/1) quand ils ne sont pas inclus dans le prix effectivement payé ou à payer de la marchandise importée?

III. EN DROIT

12. La procédure au principal porte sur les dispositions du code des douanes de l'Union relatives à la valeur en douane. La juridiction fiscale de renvoi demande notamment une interprétation de l'article 71 du code des douanes de l'Union concernant les logiciels installés sur le produit importé, à savoir les unités de commande.
13. Une disposition entièrement identique à l'article 71 du code des douanes de l'Union figurait déjà à l'article 32 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1) et à l'article 8 du règlement (CEE) n° 1224/80 du Conseil, du 28 mai 1980, concernant la valeur en douane des marchandises (JO L 134, p. 1). La jurisprudence relative à ces dispositions précédentes peut donc être transposée telle quelle et doit être prise en compte en conséquence lors de l'appréciation de la question préjudicielle.
14. Le droit de l'Union relatif à l'évaluation en douane vise à établir un système équitable, uniforme et neutre qui exclut l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives. La valeur en douane doit donc refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée et, dès lors, tenir compte de l'ensemble des éléments de cette marchandise qui présentent une valeur économique. Ensuite, si le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises forme, en règle générale, la base de calcul de la valeur en douane, ce prix est une donnée qui doit éventuellement faire l'objet d'ajustements lorsque cette opération est nécessaire pour éviter de déterminer une valeur en douane arbitraire ou fictive¹.
15. À cet égard, l'article 71 du code des douanes de l'Union exige, notamment, à son paragraphe 1, point b), que soit ajoutée au prix effectivement payé ou à payer, la valeur de certains produits fournis par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés lors de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées, dans la mesure où cette valeur n'a pas été incluse dans ce prix².

¹ Voir arrêt récent de la Cour du 20 juin 2019, C-1/18, «*Oribalt Rīga*», EU:C:2019:519, points 22 et 23 et jurisprudence citée.

² Voir arrêt de la Cour du 12 décembre 2013, C-116/12, *Christodoulou e.a.*, EU:C:2013:825, point 48.

16. L'article 71 du code des douanes de l'Union a donc pour objet d'inclure dans la valeur en douane les produits et services que l'acheteur de marchandises a fournis au vendeur sans frais ou à coût réduit. La condition est que ces transactions soient liées à la production et à la vente des marchandises et que leur valeur ne soit pas déjà incluse dans le prix effectivement payé ou à payer. Les produits ou services peuvent également avoir été livrés ou rendus par un tiers au nom de l'acheteur. Il est décisif que cela se fasse à l'instigation et aux frais de l'acheteur.
17. Concernant les logiciels, il s'agit d'un bien immatériel. Lorsqu'un logiciel est incorporé dans une marchandise, les frais afférents à l'acquisition dudit logiciel doivent être considérés comme faisant partie intégrante du prix payé ou à payer pour les marchandises et, partant, de la valeur transactionnelle³.
18. Toutefois, bien que la Commission avait émis des doutes quant au fait qu'un logiciel, qui n'était pas nécessaire à la production du produit importé, mais uniquement à l'amélioration de son fonctionnement, puisse être inclus à la valeur transactionnelle, la Cour de justice a statué dans l'affaire C-306/04 *Compaq Computer International Corporation*:

*«Lors de l'importation d'ordinateurs que le vendeur a équipés d'un logiciel comportant un ou plusieurs systèmes d'exploitation que l'acheteur a mis gratuitement à sa disposition, il convient, conformément à [la disposition précédente de l'article 71, paragraphe 1, sous b), du code des douanes de l'Union], pour déterminer la valeur en douane de ces ordinateurs, d'ajouter à la valeur transactionnelle de ceux-ci la valeur de ce logiciel si cette dernière valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer pour lesdits ordinateurs.»*⁴
19. Dans son raisonnement, la Cour a déclaré que les systèmes d'exploitation concernés étaient des logiciels fournis gratuitement par l'importateur aux fabricants des ordinateurs en dehors de l'Union afin d'être installés sur le disque dur des ordinateurs lors de leur production⁵.

³ Voir arrêt de la Cour du 18 avril 1991, C-79/89, *Brown Boveri*, EU:C:1991:153, point 37.

⁴ Arrêt de la Cour du 16 novembre 2006, C-306/04, *Compaq Computer International Corporation*, EU:C:2006:716, point 32.

⁵ Arrêt de la Cour du 16 novembre 2006, C-306/04, *Compaq Computer International Corporation*, EU:C:2006:716, point 32.

20. De fait, la procédure au principal est une affaire similaire à cet égard: l'acheteur et importateur, BMW Bayerische Motorenwerke AG, a fourni gracieusement à ses vendeurs, les fabricants des unités de commande, des logiciels destinés à être installés sur les unités de commande pendant leur production.
21. Dans la procédure au principal, BMW Bayerische Motorenwerke AG a elle-même pris en charge les coûts de développement du logiciel. Le prix d'achat entre BMW Bayerische Motorenwerke AG et ses fabricants, comme indiqué par la valeur en douane des déclarations en douane, ne tient pas compte des coûts de développement du logiciel.
22. L'article 71, paragraphe 1, point b), du code des douanes de l'Union étant applicable dans la procédure au principal, il convient d'évaluer si la valeur du logiciel doit être ajoutée au prix des unités de commande conformément au point i) ou au point iv).
23. La différence entre l'article 71, paragraphe 1, point b), point i), et l'article 71, paragraphe 1, point b), point iv), du code des douanes de l'Union est importante, car l'ajout en vertu du point iv) n'est nécessaire que si le logiciel n'a pas été développé dans l'Union. Le point iv) vise à privilégier la valeur ajoutée intellectuelle, telle que les travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis, qui ont eu lieu dans l'Union.
24. Il est donc nécessaire d'évaluer au cas par cas, pour chaque produit importé, si le logiciel qu'il contient a été mis à la disposition des fabricants en tant que bien immatériel d'une manière correspondant à l'article 71, paragraphe 1, point b), point i) ou à l'article 71, paragraphe 1, point b), point iv), du code des douanes de l'Union. Le point i) correspond aux éléments immatériels qui sont incorporés dans les marchandises importées afin d'assurer leur fonctionnement; le point iv) correspond à la prestation intellectuelle mise à disposition aux fins de la production de la marchandise⁶.
25. Selon les informations fournies par la juridiction fiscale de renvoi, dans l'affaire au principal, le logiciel a été installé sur les unités de commande et a donc, en premier lieu, permis leur fonctionnement avec d'autres unités de commande. Le logiciel est donc un composant

⁶ Voir conclusions de l'avocat général M^{me} Christine Stix-Hackl du 26 janvier 2006, C-306/04, *Compaq Computer International Corporation*, EU:C:2006:68, point 52.

immatériel des unités de commande importées. À partir du moment où le logiciel est installé par le fabricant, il fait partie des *«matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées»*.

26. L'utilisation du logiciel dans le processus de production des unités de commande, ainsi que dans les unités de commande importées de manière permanente, correspond donc aux dispositions de l'article 71, paragraphe 1, point b), point i), du code des douanes de l'Union. Le coût du logiciel doit être ajouté, car le logiciel est incorporé dans les unités de contrôle.
27. Les logiciels des unités de commande d'un véhicule automobile, tels que ceux de la procédure au principal, ne diffèrent pas des composants immatériels, tels que le système d'exploitation d'un ordinateur, une piste audio sur un CD, un film ou un jeu vidéo sur un DVD, qui doivent également être intégrés dans la valeur en douane conformément à l'article 71, paragraphe 1, point b), i), du code des douanes de l'Union.
28. Si le logiciel n'avait été mis à la disposition du fabricant qu'avec un plan ou modèle aux fins de la production des unités de commande, il aurait été ajouté conformément à l'article 71, paragraphe 1, point b), iv), du code des douanes de l'Union. Ce serait le cas, par exemple, si le logiciel n'était pas installé dans les unités de commande, mais dans les machines qui fabriquent les unités de commande.
29. Il s'ensuit pour la Commission que l'article 71, paragraphe 1, point b), du code des douanes de l'Union doit être interprété en ce sens que les coûts de développement de logiciels, développés au sein de l'Union européenne, mis gracieusement à la disposition du vendeur par l'acheteur et installés sur les marchandises importées afin de permettre leur bon fonctionnement, doivent être ajoutés à la valeur transactionnelle des biens importés conformément à son point i) s'ils ne sont pas déjà inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour lesdites marchandises.

IV. PROPOSITION DE RÉPONSE

30. Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission a l'honneur de proposer à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle:

L'article 71, paragraphe 1, point b), du code des douanes de l'Union doit être interprété en ce sens que les coûts de développement de logiciels, développés au sein de l'Union européenne, mis gracieusement à la disposition du vendeur par l'acheteur et installés sur les marchandises importées afin de permettre leur bon fonctionnement, doivent être ajoutés à la valeur transactionnelle des biens importés conformément à son point i) s'ils ne sont pas déjà inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour lesdites marchandises.

Florence CLOTUCHE-DUVIEUSART

Bernd-Roland KILLMANN

Agents de la Commission