

Affaire C-760/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 octobre 2019

Juridiction de renvoi :

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Royaume-Uni)

Date de la décision de renvoi :

8 octobre 2019

Partie requérante :

JCM Europe (UK) Ltd

Partie défenderesse :

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

FIRST-TIER TRIBUNAL

[omissis]

(TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE, ROYAUME-UNI)

TAX CHAMBER (CHAMBRE DE LA FISCALITÉ)

DANS LE LITIGE ENTRE

JCM EUROPE (UK) LIMITED

**Partie
requérante**

-et-

**THE COMMISSIONERS FOR
HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS**

**Partie
défenderesse**

[COMPOSITION DU] TRIBUNAL : [omissis]

ORDONNANCE

[omissis]

IL EST ORDONNÉ ce qui suit :

1. Les questions énoncées dans l'annexe de la présente ordonnance seront adressées à la Cour de justice de l'Union européenne en vue d'une décision préjudicielle fondée sur l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

2. Le greffier de la juridiction de renvoi transmettra au greffe de la Cour la présente ordonnance et son annexe qui contient des éléments de fait pertinents pour les questions préjudicielles.

3. La procédure de recours est suspendue jusqu'à ce que la Cour ait statué sur les questions préjudicielles.

[omissis] **[Or. 2]**

LES QUESTIONS

5. Le règlement d'exécution (UE) 2016/1760 de la Commission, du 28 septembre 2016, relatif au classement de certaines marchandises dans la nomenclature combinée (NC) (JO 2016, L 269, p. 6), est-il invalide dans la mesure où il classe le dispositif composé d'un lecteur de billets de banque et de coffrets à billets de banque figurant dans ledit règlement sous le code NC 8472 90 70, au lieu du code 9031 49 90 ?

6. Plus particulièrement, le règlement d'exécution 2016/1760 est-il invalide dans la mesure où :

- 1) il restreint indûment le champ d'application de la position 9031 ;
- 2) il étend indûment le champ d'application de la position 8472 ;
- 3) il prend en considération des critères dont il n'est pas permis de tenir compte ;
- 4) il ne tient pas dûment compte des notes explicatives, des titres de la NC et/ou des règles générales d'interprétation lorsqu'il classe le produit comme indiqué dans ledit règlement [?]

[omissis]

Date du prononcé : le 8 octobre 2019 [Or. 3]

**ANNEXE À LA DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE
PRÉSENTÉE À LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE**

**PAR LE FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX CHAMBER) [TRIBUNAL DE
PREMIÈRE INSTANCE (CHAMBRE DE LA FISCALITÉ)]**

LES PARTIES

1. Les parties à la procédure devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] (ci-après la « **juridiction de renvoi** ») sont :
 - 1) la requérante : JCM Europe (UK) Limited (ci-après « JCM »). JCM fait partie de JCM Global, qui se décrit elle-même comme le leader mondial et l'entreprise la plus réputée dans le domaine de la gestion des devises et des transactions, dont les produits sont utilisés dans des pays du monde entier ; [omissis] [description de la requérante]
 - 2) la défenderesse : les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, ci-après l'« administration fiscale »), qui sont chargés de la perception et de la gestion des impôts et droits de douane au Royaume-Uni.

OBJET DU LITIGE ET NÉCESSITÉ D'UN RENVOI PRÉJUDICIEL

2. JCM a saisi la juridiction de renvoi pour contester le renseignement tarifaire contraignant (RTC) émis par l'administration fiscale le 3 janvier 2018, relatif au classement tarifaire de l'un de ses produits, l'iPRO-RC. Ce produit était décrit dans la demande de RTC comme une « *unité de validation des billets de banque, avec des installations de stockage et une capacité de recyclage. Coffret d'une capacité de 400 billets et 1 000 billets en option. Recycle deux coupures de 100 billets au maximum chacune* ».
3. L'iPRO-RC était à l'origine classé par l'administration fiscale dans la sous-position 9031 49 90 et a ultérieurement été reclassé par celle-ci, le 3 janvier 2018, à la suite de la mise en œuvre par la Commission du règlement (UE) 2016/17[6]0, qui classait l'iPRO-RC dans la sous-position 8472 90 90 (ci-après le « **règlement attaqué** »).
4. Par la présente demande de décision préjudicielle, il est demandé à la Cour de se prononcer sur la validité du règlement attaqué, ainsi que de préciser l'interprétation et l'application des sous-positions 9031 49 90 et 8472 90 90 de la nomenclature combinée figurant dans l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87

du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1).

5. La juridiction de renvoi conclut que le règlement attaqué est effectivement applicable au produit identifié comme un iPRO-RC. Toutefois, elle considère qu'il y a des arguments solides pour soutenir que le règlement attaqué est peut-être invalide au motif qu'il restreint ou étend indûment le champ d'application de l'une ou l'autre des sous-positions, ou que sa mise en œuvre ne tient pas dûment compte des notes explicatives de la nomenclature combinée et/ou des notes explicatives du système harmonisé relatives aux positions et sous-positions correspondantes. **[Or. 4]**
6. JCM considère que l'iPRO-RC devrait dûment être classé dans la sous-position 9031 49 90, « *instruments, appareils et machines de mesure ou de contrôle, non dénommés ni compris ailleurs dans le présent chapitre ; projecteurs de profils – autres – autres* », et que le classement dans la sous-position 8472 90 90 restreint indûment le champ d'application de la position 9031 et de la sous-position 9031 49 90 et étend indûment le champ d'application de la position 8472 et de la sous-position 8472 90 90.
7. L'administration fiscale estime que l'iPRO-RC a été dûment classé de manière appropriée par la Commission et qu'il devrait être correctement classé sous 8472 90 90 comme une machine de bureau.
8. Il est demandé à la Cour de se prononcer sur la validité du règlement attaqué, afin que la juridiction de renvoi puisse déterminer le classement tarifaire approprié de l'iPRO-RC.
9. Les parties conviennent que l'objet, tel qu'analysé par la Commission, était l'iPRO-RC, tel que fourni par JCM. Les parties et la juridiction de renvoi s'entendent sur le fait que le règlement attaqué est applicable.
10. Il est admis que la juridiction de renvoi n'est pas compétente pour déclarer le règlement attaqué invalide. Seule la Cour est compétente pour le faire.
11. La juridiction de renvoi éprouve de réels doutes sur le point de savoir si le classement effectué par la Commission est correct et il lui serait utile d'avoir une clarification supplémentaire de la part de la Cour sur le caractère approprié de chaque sous-position en vue de déterminer la classification tarifaire appropriée au niveau national.

DOCUMENTS D'ORIENTATION ET DROIT DE L'UNION

12. La juridiction de renvoi prend note des recommandations publiées au *Journal officiel de l'Union européenne* (JO 2012, C 338, p. 1) [omissis] [résumé des recommandations].

13. La juridiction de renvoi considère qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation à cet égard et qu'elle doit saisir la Cour de cette question en vue d'une décision préjudicielle et (le cas échéant) d'une déclaration d'invalidité du règlement attaqué.
14. La Cour a émis des recommandations concernant le pouvoir d'appréciation de la Commission pour définir l'objet des positions tarifaires. Par exemple, dans une affaire récente (arrêt du 22 février 2018, Kubota (UK) et EP Barrus, C-545/16, EU:C:2018:101), la Cour a jugé :

« 23 Il convient, à titre liminaire, de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, le Conseil de l'Union européenne a conféré à la Commission, agissant en coopération avec les experts douaniers des États membres, un large pouvoir d'appréciation [Or. 5] pour préciser le contenu des positions tarifaires entrant en ligne de compte pour le classement d'une marchandise déterminée. Toutefois, le pouvoir de la Commission d'arrêter des mesures visées à l'article 9 du règlement n° 2658/87 ne l'autorise pas à modifier le contenu ni la portée des positions tarifaires (arrêt du 4 mars 2004, Krings, C-130/02, EU:C:2004:122, point 26 et jurisprudence citée).

24 En l'occurrence, il y a lieu d'examiner si la Commission, en ayant procédé au classement tarifaire du véhicule désigné dans la colonne 1 du tableau figurant à l'annexe du règlement 2015/221 dans la sous-position 8704 21 91 et non dans la sous-position 8704 10, a modifié le contenu de ces deux sous-positions tarifaires.

25 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que, dans l'intérêt de la sécurité juridique et de la facilité des contrôles, le critère décisif pour la classification tarifaire des marchandises doit être recherché, d'une manière générale, dans leurs caractéristiques et propriétés objectives, telles que définies par le libellé de la position de la NC et des notes de section ou de chapitre (arrêts du 27 avril 2006, Kawasaki Motors Europe, C-15/05, EU:C:2006:259, point 38 ; du 29 octobre 2009, Dinter et Europol Frost-Food, C-522/07 et C-65/08, EU:C:2009:663, point 29, ainsi que du 22 décembre 2010, Premis Medical, C-273/09, EU:C:2010:809, point 42).

26 En outre, la destination du produit peut constituer un critère objectif de classification pour autant qu'elle soit inhérente audit produit, l'inhérence devant pouvoir s'apprécier en fonction des caractéristiques et propriétés objectives de celui-ci (arrêt du 22 mars 2017, GROFA e.a., C-435/15 et C-666/15, EU:C:2017:232, point 40) ».

Libellé des codes NC 8472, 8472 90 et 8472 90 70 et des notes explicatives du système harmonisé

15. Ces codes figurent au chapitre 84 de la section XVI de la nomenclature combinée, sous le titre principal : « Machines et appareils, matériel électrique et leurs

parties ; appareils d'enregistrement ou de reproduction du son, appareils d'enregistrement ou de reproduction des images et du son en télévision, et parties et accessoires de ces appareils ».

16. La position 8472 est libellée comme suit : « Autres machines et appareils de bureau (duplicateurs hectographiques ou à stencils, machines à imprimer les adresses, distributeurs automatiques de billets de banque, machines à trier, à compter ou à encartoucher les pièces de monnaie, appareils à tailler les crayons, appareils à perforer ou à agraffer, par exemple) ». Cette position inclut les machines à écrire munies d'un dispositif spécial pour frapper les plaques-adresses en stencil.
17. La sous-position 8472 90 90 est libellée comme suit : « Autres » et inclut expressément les machines telles que décrites dans la note explicative du système harmonisé 8472.
18. Ladite note explicative indique notamment :

« Cette position englobe l'ensemble des machines ou appareils de bureau qui ne sont pas repris plus spécifiquement dans les deux positions précédentes ou dans une autre position quelconque de la Nomenclature.

L'expression *machines et appareils de bureau* doit être prise dans un sens très large. Sous réserve des exceptions signalées ci-après à propos des duplicateurs, elle couvre non seulement les machines et appareils utilisés dans les bureaux proprement dits, mais aussi ceux qui sont employés dans les magasins, les usines, les ateliers, les écoles, les gares, les hôtels, etc. pour exécuter le *travail du bureau*, c'est-à-dire le travail concernant les écritures (enregistrement, tenue des documents, correspondances, etc.), le classement, la comptabilité, etc.

Ne sont toutefois admis ici que les machines et appareils de l'espèce comportant un socle pour les poser, par exemple sur une table ou sur un bureau, ou un dispositif de fixation, à l'exclusion, par conséquent, des instruments à main tels que les outils à main du Chapitre 82 ».

19. Les notes relatives à la section XVI inclu[aient] les dispositions suivantes : **[Or. 6]**

Note 1 :

« 1. *La présente section ne comprend pas :*

[...]

m) *les articles du chapitre 90 ».*

Note 3 :

« Sauf dispositions contraires, les combinaisons de machines d'espèces différentes destinées à fonctionner ensemble et ne constituant qu'un seul corps, ainsi que les machines conçues pour assurer deux ou plusieurs fonctions différentes, alternatives ou complémentaires, sont classées suivant la fonction principale qui caractérise l'ensemble. »

Note 4 :

« Lorsqu'une machine ou une combinaison de machines sont constituées par des éléments distincts (même séparés ou reliés entre eux par des conduites, des dispositifs de transmission, des câbles électriques ou autre aménagement) en vue d'assurer concurremment une fonction bien déterminée comprise dans l'une des positions du chapitre 84 ou du chapitre 85, l'ensemble est à classer dans la position correspondant à la fonction qu'il assure. »

Libellé des codes NC 9031, 9031 49 et 9031 49 90 et des notes explicatives du système harmonisé

20. Ces codes figurent au chapitre 90 de la section XVIII des notes explicatives de la nomenclature combinée, sous le titre principal : « Instruments et appareils d'optique, de photographie ou de cinématographie, de mesure, de contrôle ou de précision ; instruments et appareils médico-chirurgicaux ; horlogerie ; instruments de musique ; parties et accessoires de ces instruments ou appareils ».
21. La position 9031 est libellée comme suit : « Instruments, appareils et machines de mesure ou de contrôle, non dénommés ni compris ailleurs dans le présent chapitre ; projecteurs de profils ».
22. La sous-position 9031 49 90 est libellée comme suit : « Autres. Autres ».
23. Les notes explicatives du système harmonisé indiquent notamment :

« [...] la présente position comprend les instruments, appareils et machines de mesure ou de contrôle, optiques ou non [...] »

Relèvent également de la présente position, les appareils et instruments optiques de mesure ou de contrôle, tels que :

[...]

Les appareils et instruments susmentionnés restent compris dans la présente position, même s'ils sont destinés à être montés sur des machines ».

Les règles générales pour l'interprétation

24. Les règles générales pour l'interprétation disposent :

« 1. Le libellé des titres de sections, de chapitres ou de sous-chapitres est considéré comme n'ayant qu'une valeur indicative, le classement étant déterminé légalement d'après les termes des positions et des notes de sections ou de chapitres et, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux termes desdites positions et notes, d'après les règles suivantes.

2. a) Toute référence à un article dans une position déterminée couvre cet article même incomplet ou non fini à la condition qu'il présente, en l'état, les caractéristiques essentielles de l'article complet ou fini. Elle couvre également l'article complet ou fini, ou à considérer comme tel en vertu des dispositions qui précèdent, lorsqu'il est présenté à l'état démonté ou non monté. [Or. 7]

b) Toute mention d'une matière dans une position déterminée se rapporte à cette matière soit à l'état pur, soit mélangée ou bien associée à d'autres matières. De même, toute mention d'ouvrages en une matière déterminée se rapporte aux ouvrages constitués entièrement ou partiellement de cette matière. Le classement de ces produits mélangés ou articles composites est effectué suivant les principes énoncés dans la règle 3.

3. Lorsque des marchandises paraissent devoir être classées sous deux ou plusieurs positions par application de la règle 2 b) ou dans tout autre cas, le classement s'opère comme suit.

a) La position la plus spécifique doit avoir la priorité sur les positions d'une portée plus générale. Toutefois, lorsque deux ou plusieurs positions se rapportent chacune à une partie seulement des matières constituant un produit mélangé ou un article composite ou à une partie seulement des articles dans le cas de marchandises présentées en assortiments conditionnés pour la vente au détail, ces positions sont à considérer, au regard de ce produit ou de cet article, comme également spécifiques même si l'une d'elles en donne par ailleurs une description plus précise ou plus complète.

b) Les produits mélangés, les ouvrages composés de matières différentes ou constitués par l'assemblage d'articles différents et les marchandises présentées en assortiments conditionnés pour la vente au détail, dont le classement ne peut être effectué en application de la règle 3 a), sont classés d'après la matière ou l'article qui leur confère leur caractère essentiel lorsqu'il est possible d'opérer cette détermination.

c) Dans le cas où les règles 3 a) et 3 b) ne permettent pas d'effectuer le classement, la marchandise est classée dans la position placée la dernière par ordre de numérotation parmi celles susceptibles d'être valablement prises en considération.

4. Les marchandises qui ne peuvent pas être classées en vertu des règles visées ci-dessus sont classées dans la position afférente aux articles les plus analogues.

5. Outre les dispositions qui précèdent, les règles suivantes sont applicables aux marchandises reprises ci-après.

[...]

6. Le classement des marchandises dans les sous-positions d'une même position est déterminé légalement d'après les termes de ces sous-positions et des notes de sous-positions ainsi que, mutatis mutandis, d'après les règles ci-dessus, étant entendu que ne peuvent être comparées que les sous-positions de même niveau. Aux fins de cette règle, les notes de sections et de chapitres sont également applicables sauf dispositions contraires. »

25. Il convient de noter que l'application des règles générales pour l'interprétation ainsi que des positions et sous-positions est légalement contraignante, tandis que celle des notes explicatives ne l'est pas. Par conséquent, les règles générales pour l'interprétation prévalent. Il est confirmé dans le règlement attaqué que le comité [du code des douanes de la Commission européenne] a appliqué les règles générales pour l'interprétation 1 et 6 au cours de son processus de classement.
26. La Cour a également confirmé que, même si les notes explicatives (de la nomenclature combinée ou du système harmonisé) peuvent constituer un indice pour l'application d'une position NC en particulier, finalement c'est la position NC qui est déterminante. Si les notes pertinentes restreignent indûment l'application d'une position ou cherchent à modifier les biens qui y sont inclus, la position NC doit prévaloir (voir par exemple arrêt du 27 avril 2006, *Kawasaki Motors Europe*, C-15/05, EU:C:2006:259, point 37).

CONTEXTE DU CLASSEMENT DE L'IPRO-RC PAR LA COMMISSION

27. À l'origine du règlement attaqué se trouve le fait que, en janvier 2012, l'Allemagne a délivré un RTC classant un lecteur de billets de banque dans la sous-position NC 8472 90. En février 2012, le Royaume-Uni a délivré un RTC pour un lecteur de billets de banque et recycleur, en le classant dans la sous-position 9031 49 90. Au [Or. 8] vu de ces renseignements tarifaires contraignants apparemment contradictoires, l'Allemagne a demandé au comité du code des douanes de la Commission européenne (ci-après le « Comité ») de fournir un classement cohérent.
28. [omissis] 27 États membres sur 28 ont voté pour le classement dans la sous-position NC 8472 90 90. Le Royaume-Uni est resté d'avis que l'iPRO-RC devait être classé dans la sous-position 9031 49 90 [omissis].
29. L'administration fiscale a depuis adopté le point de vue selon lequel la sous-position 8472 90 est le code de classement correct et soutient le raisonnement du Comité tel qu'il figure dans le règlement attaqué (comme exposé ci-après).

30. Le produit est décrit de la manière suivante dans le règlement attaqué :

« Dispositif composé d'un lecteur de billets de banque et de coffrets à billets de banque (appelé "note float unit"), mesurant approximativement $10 \times 24 \times 44$ cm.

Le lecteur de billets de banque emploie une technique de détection optique pour contrôler l'authenticité des billets de banque conformément à des caractéristiques prédéterminées.

Les billets de banque validés par le lecteur vont dans un coffret à billets. Lorsque ce coffret à billets atteint sa capacité maximale (qui est généralement de 30 billets), les billets de banque sont triés et répartis dans d'autres coffrets à billets d'une capacité atteignant généralement 300 billets.

Le dispositif est utilisé, par exemple, dans les machines à sous, les distributeurs automatiques ou les parcmètres, et sert au paiement du service ou du produit fourni.

Le dispositif peut également distribuer des billets de banque.

Le dispositif est toujours connecté à un "centre de contrôle" (absent lors de la présentation), qui régule les caractéristiques prédéterminées des billets de banque et leur répartition dans différents coffrets à billets ».

Une image de ce produit figurait dans le règlement attaqué. JCM admet que ce produit est le même que l'iPRO-RC qu'il fournit.

31. Motivations du classement

Le classement a été déterminé par le Comité en référence aux règles générales 1 et 6 pour l'interprétation de la nomenclature combinée et par le libellé des codes NC 8472, 8472 90 et 8472 90 70.

Le classement dans la position 9031 en tant que machine de mesure ou de contrôle est exclu, car le dispositif est plus qu'une simple machine de contrôle au sens de cette position.

Le Comité a conclu que, en plus de contrôler l'authenticité des billets de banque, cet appareil accomplit également des tâches telles que le tri et la répartition des billets de banque entre différents coffrets ainsi que la distribution de billets de banque. Toutes les tâches accomplies par le dispositif sont couvertes par la position 8472 et, par conséquent, le dispositif doit être classé sous le code NC 8472 90 70 en tant que machine de bureau.

LA NATURE DU PRODUIT TELLE QUE DÉTERMINÉE PAR LA JURIDICTION DE RENVOI (CONSTATATIONS DE FAIT)

32. L'iPRO-RC est décrit et fonctionne comme un lecteur et recycleur de billets de banque. Il est conçu pour être installé sur plusieurs dispositifs hôte tels que des terminaux de caisse en libre-service, des distributeurs automatiques, des distributeurs de tickets et des machines à sous. L'iPRO-RC est normalement placé dans le boîtier du dispositif hôte et connecté à celui-ci par des câbles électriques, mais il est par ailleurs indépendant de celui-ci. [Or. 9]
33. Ses fonctions sont les suivantes : i) valider et accepter ou rejeter des billets de banque, ii) stocker des billets de banque dans un compartiment de recyclage ou coffret et iii) lorsque le dispositif hôte le requiert, décaisser les billets stockés dans le compartiment de recyclage.
34. Il y a trois composantes principales de l'iPRO-RC, toutes contenues dans un châssis. L'ensemble du dispositif est ensuite installé dans le dispositif hôte. Ces composantes principales sont les suivantes : i) l'unité de vérification, ii) l'unité de recyclage et iii) le coffret. L'iPRO-RC ne peut pas fonctionner indépendamment du dispositif hôte, même s'il a quelques caractéristiques autonomes.
35. L'unité de vérification est située en haut du châssis et sa « bouche » est la seule partie de l'iPRO-RC qui est visible pour les utilisateurs du dispositif hôte. Lorsqu'un client qui utilise le dispositif hôte souhaite faire un paiement avec un billet de banque, ce billet est glissé dans l'ouverture de la « bouche » et l'iPRO-RC est activé.
36. Le billet de banque entrant est entraîné dans une tête de lecture sur roulettes. La tête de lecture est composée d'un certain nombre de capteurs optiques et magnétiques ainsi que d'un microcontrôleur. Le billet passe par les capteurs optiques qui comptent différentes diodes électroluminescentes et une photodiode (un dispositif semi-conducteur qui transforme la lumière en courant électrique). En substance, de la lumière de différentes fréquences transparaît à travers le billet et est reçue par les capteurs. Une image est générée à partir de l'impulsion donnée par les capteurs.
37. Outre les éléments optiques, il y a un capteur magnétique qui sert à détecter si le billet de banque contient des particules ferromagnétiques dans l'encre ou dans la bande magnétique. Le capteur magnétique génère un champ magnétique qui est utilisé pour détecter des paramètres prédéfinis du billet. Si le champ magnétique est perturbé, le signal de sortie du capteur magnétique change de valeur et cela est aussi utilisé dans le processus de validation.
38. Par ces processus, les dimensions des billets de banque sont physiquement mesurées, les couleurs des encres et l'impression sont vérifiées, la transparence des billets (et par conséquent la matière dont ils sont fabriqués) est déterminée et l'existence des éléments magnétiques requis est vérifiée.

39. Les données collectées à partir du billet entrant sont ensuite comparées aux ensembles de données stockés dans la mémoire du microcontrôleur. Le fait qu'il y a quatre orientations dans lesquelles un billet peut entrer dans le dispositif signifie que chaque coupure peut générer quatre images distinctes. Le microcontrôleur détient des ensembles de données pour toutes les quatre orientations de chaque coupure qui est acceptée, ce qui signifie qu'il peut reconnaître et valider un billet quelle que soit la manière dont il est introduit. Ces ensembles de données sont collectés à partir de billets tant neufs qu'utilisés et sont régulièrement mis à jour afin d'assurer une précision maximale. Les ensembles de données sont conservés dans un microcontrôleur et sont mis à jour par un transfert de données effectué par un chargement via USB ou via un port série. Étant donné que l'iPRO-RC ne peut pas être lui-même connecté à l'internet, les nouveaux ensembles de données seront chargés à travers la connexion du dispositif hôte ou cela peut être effectué manuellement pendant la maintenance ou d'une autre manière lorsque le dispositif est entretenu.
40. Si les points détectés qui ont été mesurés correspondent aux paramètres stockés dans le microcontrôleur et sont compris dans les tolérances prédéfinies, la coupure et l'authenticité du billet de banque seront transmises au centre de contrôle qui communiquera alors s'il s'agit d'une coupure acceptée.
41. Si le billet n'est pas accepté, il sera rejeté et retourné au client.
42. Lorsque le billet est accepté, il est conduit dans le « laissez-passer de transport » où il est bloqué pendant que le dispositif hôte détermine s'il doit transférer le billet dans le recycleur ou dans le coffret. Le « laissez-passer de transport » est formé d'un certain nombre de rouleaux mécaniques qui déplacent le billet à l'arrière du capteur jusqu'au recycleur ou à l'avant jusqu'au coffret.
43. Si le billet est envoyé au coffret, il ne sera plus récupérable par l'iPRO-RC et sera inaccessible pour le dispositif hôte. Les billets de banque ne sont pas stockés par coupure dans le coffret et les billets qui s'y trouvent ne peuvent être retirés que manuellement lorsque le coffret est vidé. Le coffret se trouve au fond du châssis.
[Or. 10]
44. Lorsque le dispositif hôte décide que le billet de banque doit être envoyé au recycleur, il y sera stocké par coupure. Si et quand le dispositif hôte décide que des billets doivent être décaissés, le contrôleur du dispositif hôte communique avec le microcontrôleur de l'iPRO-RC, qui extrait ensuite de la zone de stockage du recycleur des billets identifiés par le centre de contrôle.
45. Les billets sont recyclés selon la règle du dernier entré, premier sorti. Les billets sortants ne feront pas l'objet d'une nouvelle vérification complète, mais la tête de lecture mesure leurs dimensions et les compare aux données conservées par le microcontrôleur, pour s'assurer que les instructions données par le contrôleur du dispositif hôte sont suivies et que le billet correct est délivré. S'il apparaît, lors de la vérification, que les dimensions du premier billet sélectionné ne correspondent

pas au décaissement souhaité, le billet incorrect est déplacé dans le coffret et le billet suivant est sélectionné. Si celui-ci est également incorrect, la machine avisera le centre de contrôle que la transaction doit être annulée.

46. L'iPRO-RC compte les billets mais ne garde aucun enregistrement du nombre de billets stockés. Toutes ces informations sont conservées par le centre de contrôle.
47. L'iPRO-RC ne peut pas être utilisé comme un dispositif indépendant, [étant donné qu'il doit être connecté à un dispositif hôte et à un centre de contrôle externes et qu'il est habituellement installé à l'intérieur du dispositif hôte, qui peut être par exemple une caisse en libre-service, un distributeur de billets, etc.
48. Les clients de la requérante sont habituellement des fabricants d'équipements d'origine qui installent l'iPRO-RC dans les dispositifs hôte lorsque ces derniers doivent accepter et vérifier des billets de banque.
49. L'iPRO-RC n'est pas approprié pour une utilisation dans des distributeurs automatiques bancaires.
50. La promotion de l'iPRO-RC faite par la société requérante met un accent particulier sur la capacité de recyclage, par exemple :

« réduisez les coûts d'exploitation et gardez vos clients satisfaits avec l'incroyable nouveau iPRO-RC de JCM Global. L'iPRO-RC a deux compartiments de grande capacité dotés d'une technologie de recyclage par frottement sur rouleaux, qui conserve les billets recyclés pour des décaissements immédiats, garde votre équipement en marche et vos clients contents. En outre, l'iPRO-RC est doté de la technologie anti-enfilement de JCM Global, de la capacité d'offrir une preuve de l'acceptation des billets et d'un coffret verrouillable et amovible ».

51. Sur la base des preuves, la juridiction de renvoi a admis que la seule différence entre l'iPRO et l'iPRO-RC était le recycleur, [tandis que] le matériel publicitaire pour l'iPRO fait plus spécifiquement la promotion de la technologie de la « preuve de l'acceptation des billets ».
52. Ayant examiné l'iPRO-RC elle-même, la juridiction de renvoi constate que l'utilisation prévue pour celui-ci est de valider par la mesure et d'accepter les billets de banque, en vue de les stocker en sécurité ou de les décaisser sous la direction du centre de contrôle.

ARGUMENTS DES PARTIES

JCM

53. JCM soutient que le règlement attaqué est invalide, pour les raisons suivantes :

- 1) À son avis, les propriétés des machines mentionnées dans les renseignements tarifaires contraignants contradictoires de l'Allemagne et du Royaume-Uni soumis au Comité n'ont pas été dûment communiquées à la Commission. Plus particulièrement, dans le RTC allemand, ce dispositif était décrit comme ayant pour fonction principale le comptage de l'argent. JCM ne partage pas l'opinion selon laquelle le « *comptage d'argent* » représente la fonction principale de cette machine.
- 2) Les procès-verbaux du Comité décrivent ces machines comme des lecteurs de billets de banque.
- 3) Le classement dans la position 8472 90 90 ne tient pas compte du libellé de la note 1, sous m), de la section XVI du CN, qui prévoit que ladite section XVI (dont relèvent le chapitre 84 et la section 8472) exclut du chapitre 84 les articles classés également dans le chapitre 90.
- 4) Les termes de la note 3 de la section XVI (également applicable à l'interprétation du chapitre 90 en vertu de la note 3 du chapitre 90), libellée comme suit : « *Sauf dispositions contraires, les combinaisons [Or. 11] de machines d'espèces différentes destinées à fonctionner ensemble et ne constituant qu'un seul corps, ainsi que les machines conçues pour assurer deux ou plusieurs fonctions différentes, alternatives ou complémentaires, sont classées suivant la fonction principale qui caractérise l'ensemble* », n'ont pas été correctement appliqués aux fins de la détermination de la position NC applicable.
- 5) Les termes de la note 4 de la section XVI (également applicable à l'interprétation du chapitre 90 en vertu de la note 3 du chapitre 90), libellée comme suit (dans la mesure où cela est pertinent) : « *Lorsqu'une machine ou une combinaison de machines sont constituées par des éléments distincts [...] en vue d'assurer concurremment une fonction bien déterminée comprise dans l'une des positions du [chapitre 90/section XVI], l'ensemble est à classer dans la position correspondant à la fonction qu'il assure* », ne semblent pas avoir été correctement appliqués.
- 6) De l'avis de JCM, le règlement attaqué ne semblait pas classer cette machine en tenant dûment compte des notes explicatives non contraignantes du système harmonisé. Plus particulièrement :
 - a) La note explicative sous la position NC 9031, qui prévoit : « La présente position comprend les instruments, appareils et machines de mesure ou de contrôle, optiques ou non » ; « [r]elèvent également de la présente position, les appareils et instruments optiques de mesure ou de contrôle [...] [et] restent compris dans la présente position, même s'ils sont destinés à être montés sur des machines ».
 - b) La note explicative sous la position NC 8472, qui prévoit : « Cette position englobe l'ensemble des machines ou appareils de bureau qui

ne sont pas repris plus spécifiquement dans les deux positions précédentes ou dans une autre position quelconque de la Nomenclature. L'expression "machines et appareils de bureau" doit être prise dans un sens très large. Sous réserve des exceptions signalées ci-après à propos des duplicateurs, elle couvre non seulement les machines et appareils utilisés dans les bureaux proprement dits, mais aussi ceux qui sont employés dans les magasins, les usines, les ateliers, les écoles, les gares, les hôtels, etc. pour exécuter le travail du bureau, c'est-à-dire le travail concernant les écritures (enregistrement, tenue des documents, correspondances, etc.), le classement, la comptabilité, etc. Ne sont toutefois admis ici que les machines et appareils de l'espèce comportant un socle pour les poser, par exemple sur une table ou sur un bureau, ou un dispositif de fixation, à l'exclusion, par conséquent, des instruments à main tels que les outils à main du chapitre 82. [...] Sont notamment repris ici : [...] 4) Les machines à trier, à compter ou à décompter les pièces de monnaie ou les billets de banque [...] 5) Les distributeurs automatiques de billets de banque opérant en connexion directe ou différée avec une machine automatique de traitement de l'information ».

- 7) JCM soutient que, lorsque les notes explicatives du système harmonisé sont dûment prises en compte, le classement approprié de l'iPRO-RC est dans la position 9031, ce qui a pour conséquence que le classement dans la position 8472 étend de manière non valable le champ d'application de la position 8472 et réduit de manière non valable celui de la position 9031.

L'administration fiscale

Observations relatives à l'examen de l'invalidité d'un règlement

54. L'administration fiscale affirme que le règlement attaqué est valide. En outre, celle-ci considère que le Comité a suivi la procédure officielle pour arriver à ces conclusions, qu'il a pris en compte et appliqué les critères corrects en ce qui concerne le classement, qu'il a considéré le manuel d'utilisation et d'entretien détaillé comme approprié pour le produit de JCM (l'iPRO-RC) et qu'il n'y a pas lieu pour la Cour de s'immiscer dans la décision prise par le Comité.
55. Même si l'administration fiscale a initialement classé l'iPRO-RC dans la position 9031, elle est consciente du fait que les États membres demandent qu'une approche cohérente de la classification tarifaire soit adoptée dans l'Union. Par conséquent, l'administration fiscale accepte désormais le point de vue du Comité, de la Commission et des 27 autres États membres, qui ont adopté l'approche selon laquelle le classement tarifaire approprié est dans la position 8472.
56. L'administration fiscale refuse qu'un doute raisonnable puisse naître quant à la validité d'un règlement sur le seul fondement d'une différence d'opinion

concernant le classement tarifaire correct. Dans les circonstances de la présente [Or. 12] affaire, le Comité (tel que nommé par la Commission) a examiné l'appareil en question et a appliqué de manière appropriée les aides à l'interprétation relatives aux positions NC concernées, plus particulièrement les règles générales d'interprétation, afin de parvenir à une opinion réfléchie quant au classement correct.

57. La Cour a jugé qu'un règlement ne peut être déclaré invalide que si la Commission a commis une erreur (voir arrêt du 25 juillet 2002, Unión de Pequeños Agricultores/Conseil, C-50/00 P, EU:C:2002:462) ou une erreur « manifeste » lorsque le litige concerne le classement au niveau d'une sous-position à huit chiffres (arrêt du 10 mai 2001, Cabletron, C-463/98, EU:C:2001:256). L'administration fiscale considère qu'aucune erreur de ce type (manifeste ou non) n'a été prouvée en l'espèce, de nature à rendre le règlement invalide. Notamment, selon l'administration fiscale, il ne suffit pas qu'une partie (ou même une juridiction) ait un point de vue différent sur la manière dont les codes peuvent être appliqués pour que cela constitue la preuve d'une erreur, il faut qu'il y ait eu une erreur dans la détermination du classement par le Comité et la Commission.

Observations sur le fond

58. Dans le cas où la question de l'« erreur » serait plus large que ce qui est proposé ci-dessus, l'administration fiscale reste d'avis que le classement dans la position 8472 serait correct en tout état de cause. À son avis, le classement dans la position 9031 étendrait indûment le champ d'application de cette position et aurait pour conséquence de réduire celui de la position 8472, qui est expressément large.
59. Il résulte clairement du libellé spécifique de la position 8472 que les machines qui effectuent des tâches « de bureau » sont destinées à être classées dans cette position. De plus, cette position est large dans son application et couvre tout type de bureau [omissis].
60. Les types de tâches qu'on envisage de confier à une machine dans de telles situations sont également décrits en détail dans les notes explicatives du système harmonisé et ne sont pas exhaustifs (voir point [18] ci-dessus).
61. L'administration fiscale considère que les dispositifs qui ont pris en charge des fonctions qui autrement auraient pu être exécutées manuellement dans un environnement de bureau sont destinés à être inclus dans la position 8472. Cette machine accepte les billets en tant que paiement de la part des consommateurs, détermine leur validité, les stocke à l'intérieur de la machine [omissis]. L'iPRO-RC rejette les billets qui ne sont pas valides, les rend au consommateur et stocke l'excédent [omissis] dans le coffret sécurisé qui peut être retiré de l'iPRO-RC. Selon l'administration fiscale, de telles tâches sont analogues à celles qui auraient été traditionnellement exécutées par le personnel dans un bureau de réservations, un casino, un magasin ou dans un environnement similaire dans

lequel des paiements pour des biens et services doivent être traités (y compris le contrôle des billets, la vérification de ces billets et leur stockage sécurisé pour de futurs décaissements ou opérations bancaires). En tant que telle, la description de ce dispositif comme une « *machine de bureau* » est plus appropriée qu'une description limitée au fonctionnement technique d'une composante de la machine dans son ensemble.

62. Selon l'administration fiscale, l'évaluation des caractéristiques objectives de ce dispositif dans son ensemble montre que celui-ci fonctionne comme une machine de bureau, comme il est indiqué sous la position 8472 et dans les notes explicatives du système harmonisé applicables à celle-ci. En outre, les listes de machines figurant dans les notes explicatives du système harmonisé sont légalement contraignantes, étant donné qu'il est fait expressément référence à celles-ci dans la sous-position 8472 90 90. [omissis]. L'administration fiscale considère que les tâches effectuées mécaniquement par l'iPRO-RC, ainsi que la partie principale de ses caractéristiques inhérentes, correspondent aux tâches effectuées mécaniquement qui étaient traditionnellement à la charge du personnel dans un environnement de bureau (plus particulièrement lorsque la définition du bureau inclut les magasins, les stations-service, etc.). Les caractéristiques inhérentes de cette machine s'apparentent beaucoup plus à celles d'une « *machine de bureau* », telle qu'envisagée et décrite dans le NC et dans les notes explicatives du système harmonisé, plutôt que de se limiter à la vérification optique [Or. 13] des billets de banque toute seule ou même à titre principal (conformément à l'arrêt du 22 mars 2017, *GROFA e.a.*, C-435/15 et C-666/15, EU:C:2017:232, de telles caractéristiques devraient être considérées à juste titre comme faisant partie du processus de classement).
63. L'administration fiscale affirme que le classement dans la sous-position 9031 étendrait le champ d'application de cette position inutilement, indûment et au-delà des limites raisonnables s'agissant de l'iPRO-RC et de toutes les tâches mixtes qu'il exécute. En outre, un tel classement ne tiendrait pas compte de la formulation utilisée dans les notes explicatives du système harmonisé, « *sauf dispositions contraires* ». Selon l'administration fiscale, cette expression doit être interprétée comme signifiant (dans ce contexte) que la définition étroite figurant sous la position 9031 et l'action principale de l'une de ses composantes ne sont pas applicables lorsqu'il résulte clairement que le classement dans une position plus appropriée [ne] doit [pas], par conséquent, être ignoré. Un tel résultat, en soi, ne tient pas compte de l'approche du classement préconisée par les règles générales pour l'interprétation. Encore une fois, les intitulés et les règles générales pour l'interprétation doivent avoir la priorité sur les notes explicatives du système harmonisé, qui elles-mêmes envisagent des exceptions de toute manière, étant donné l'expression « *sauf dispositions contraires* ».
64. Le NC envisage plus spécifiquement les distributeurs bancaires automatiques comme relevant de la position « *machines et appareils de bureau* ». Il serait en contradiction avec cette approche d'inclure une telle machine dans la catégorie des « *machines et appareils de bureau* », sans en faire de même pour l'iPRO-RC

de JCM. L'administration fiscale affirme que l'iPRO-RC est davantage comparable à un distributeur bancaire automatique ou à d'autres types de machines de bureau définies qu'à une machine conçue uniquement pour mesurer et vérifier. En outre, d'autres États membres ont classé les appareils qui comptent l'argent dans la position NC 8472 (voir par exemple les renseignements tarifaires contraignants DE2993/17-1 du 24 avril 2017 et DE123/17-1 du 12 juin 2017) et une telle approche sur l'iPRO-RC parviendrait à une plus grande cohérence.

65. L'administration fiscale est d'accord avec la Commission que l'iPRO-RC ne saurait être classé dans la position 9031, étant donné que celui-ci est *plus qu'une machine de contrôle*.
66. L'administration fiscale considère que des clarifications supplémentaires de la part de la Cour concernant la portée et le champ d'application de la position 8472 seraient utiles dans les circonstances de la présente affaire ainsi que de manière générale. Plus particulièrement, la position 8472 semble autoriser une application large et les notes explicatives du système harmonisé expriment une application large. Toutefois, les notes explicatives du système harmonisé font également référence au fait que les machines requièrent « *un socle pour les poser, par exemple sur une table ou sur un bureau* », tout en excluant expressément les instruments à main qui n'ont pas de tel socle.
67. JCM se fonde sur les notes explicatives au système harmonisé pour affirmer que l'iPRO-RC ne peut être une « machine de bureau », étant donné qu'il ne peut être fixé à un bureau ou placé sur celui-ci. L'administration fiscale ne considère pas que la formulation des notes explicatives au système harmonisé vise à introduire une telle restriction sur la position en général et les sous-positions du code 8472.
68. À l'exception de la liste d'exemples « *machines et appareils de bureau* » mentionnée ci-dessus, la Cour n'est pas tenue par les notes explicatives au système harmonisé et peut donc les ignorer. En tout état de cause, l'administration fiscale estime que l'expression en question ne saurait raisonnablement être interprétée autrement qu'en ce sens que la machine doit avoir un socle pour être fixée à *quelque chose*, mais que cela n'est pas limité à la fixation sur un bureau ou sur une table.
69. L'administration fiscale considère que l'intention peut avoir été simplement de distinguer les machines relevant de la position 8472 des outils à main en général relevant du chapitre 82. En outre, une telle interprétation étroite est en conflit avec d'autres exemples donnés dans les notes relatives à la position 8472, tel que celui des distributeurs bancaires automatiques, qui sont le plus souvent intégrés et non fixés à un bureau ou posés sur celui-ci.
70. Selon l'administration fiscale, l'iPRO-RC est plus analogue à une machine de type distributeur bancaire automatique, qui relève clairement de l'esprit et du domaine de la position 8472, et devrait donc être dûment classé parmi les « *machines et appareils de bureau* ».

71. Compte tenu des orientations antérieures de la Cour, l'administration fiscale considère que la Commission a agi en coopération avec les autres États membres lorsqu'elle a cherché à classer l'iPRO-RC et qu'elle a dûment utilisé son large pouvoir d'appréciation pour définir l'objet des classements tarifaires et du classement de l'iPRO-RC. Ce faisant, la Commission n'a pas (selon l'administration fiscale) modifié l'objet ou le champ d'application des positions tarifaires. Bien au contraire, l'administration fiscale considère que le classement alternatif dans la position CN 9031 modifierait indûment l'objet et le champ d'application de celles-ci en l'étendant au-delà des machines de mesure et de contrôle. L'utilisation prévue de ce produit est beaucoup **[Or. 14]** plus large que la mesure et le contrôle et la machine exécute des tâches globales qui traditionnellement auraient été exécutées manuellement dans un environnement de bureau correspondant à la définition large du bureau qui figure sous la position. Les caractéristiques inhérentes qui intéressent le marché de ce produit ne sont pas seulement la vérification et le contrôle, mais la gestion de l'argent dans son ensemble et l'automatisation de tâches qui autrement auraient requis une forte intensité de travail, dans la mesure où le personnel aurait dû vérifier et manipuler de l'argent, le stocker en sécurité et interagir avec les consommateurs.
72. Par conséquent, selon l'administration fiscale, la Cour aurait raison de confirmer la validité du règlement attaqué et de confirmer que l'iPRO-RC est dûment classé dans la sous-position 8472 90 70.

POSITION DE LA JURIDICTION DE RENVOI

73. La juridiction de renvoi considère comme erroné le point de vue de l'administration fiscale concernant l'applicabilité de la note 1, sous m). Si le Comité classait les lecteurs de billets dans la position 8472 sans faire référence à la note 1, sous m), cela semblerait être, en soi, un motif de potentielle invalidité.
74. La note 1, sous m), prévoit clairement que le classement dans le chapitre 90 est prioritaire sur le chapitre 84 et, par conséquent, l'examen des dispositions du chapitre 90 aurait dû être le point de départ pour le classement de l'iPRO-RC. Il ne ressort certainement pas de manière claire des procès-verbaux du Comité que le classement dans le chapitre 90 aurait été envisagé avant de passer au chapitre 84.
75. Les notes concernant la section XVI et le chapitre 90 disposent : « *Sauf dispositions contraires, les combinaisons de machines d'espèces différentes destinées à fonctionner ensemble et ne constituant qu'un seul corps, ainsi que les machines conçues pour assurer deux ou plusieurs fonctions différentes, alternatives ou complémentaires, sont classées suivant la fonction principale qui caractérise l'ensemble* ».
76. Sur la base des constatations factuelles exposées ci-dessus, la juridiction de renvoi estime qu'il ressort clairement que l'iPRO-RC est une combinaison de machines qui consiste en deux machines ou au moins composantes assurant des fonctions complémentaires : une tête de lecture et un microcontrôleur ayant pour fonction de

valider/mesurer/vérifier, d'une part, et un recycleur, d'autre part, et que, à première vue, la note 3 à la section XVI et, par conséquent, la note 3 au chapitre 90 requièrent une évaluation de la fonction principale.

77. La note 4 à la section XVI et la note 3 au chapitre 90 prévoient que, lorsque les éléments constitutifs assurent concurremment une fonction bien déterminée comprise dans l'une des positions du [chapitre 90/section XVI], l'ensemble est à classer dans la position correspondant à la fonction qu'il assure.
78. Encore une fois, il ne ressort pas clairement des procès-verbaux que le Comité a étudié ou déterminé la fonction ou la fonction principale de la machine qu'il a examinée (dans le cas où il a effectivement examiné une machine en particulier). L'administration fiscale soutient que la fonction de l'iPRO-RC est le traitement automatisé de l'argent comptant, en faisant référence au matériel publicitaire pour l'iPRO-RC et au positionnement de la requérante sur le marché. Elle affirme que [ledit dispositif], en tant que tel, remplit la fonction clairement définie couverte par la position 8472. La requérante affirme que la fonction principale est la validation des billets de banque, qui, selon elle, implique un contrôle et une mesure optiques et magnétiques, répondant à la fonction couverte par la position 9031.
79. La juridiction de renvoi constate que l'utilisation prévue de l'iPRO-RC est la validation des billets de banque, en vue de les stocker en sécurité ou de les décaisser sous la direction du centre de contrôle. Cela a été déterminé par rapport aux caractéristiques observables de cette machine. La juridiction de renvoi n'a pas tenu compte du matériel publicitaire ou du positionnement de la requérante sur le marché pour parvenir à cette conclusion, en se fondant sur le fait que l'utilisation prévue d'un produit n'est pertinente aux fins du classement que lorsqu'elle est inhérente audit produit et que cette inhérence doit pouvoir s'apprécier en fonction des caractéristiques et propriétés objectives de celui-ci. **[Or. 15]**
80. Quant à la question de savoir quelle est la fonction principale de la combinaison de machines, la juridiction de renvoi détermine, tout bien considéré, que cette fonction est de valider les billets. Sans la validation de l'acceptation des billets, qui est associée à celle-ci, toute autre fonctionnalité devient en grande partie dépourvue de pertinence ou au moins subsidiaire. **[Or. 16]**

ANNEXES

[omissis] [liste des annexes]