

Affaire C-509/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

4 juillet 2019

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht München (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

6 juin 2019

Partie requérante :

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Partie défenderesse :

Hauptzollamt München

[OMISSIS]

Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne)

Jugement

Dans l'affaire

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Requérante

[OMISSIS]

contre

Hauptzollamt München

Défendeur

[OMISSIS]

ayant pour objet

des droits de douanes (recours sans procédure administrative préalable)

la quatorzième chambre du Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne)[OMISSIS]

a rendu, à l'issue de l'audience du 6 juin 2016, un jugement dont le dispositif est le suivant [Or. 2]

A. En application de l'article 267 [TFUE], la Cour de justice de l'Union européenne est saisie aux fins d'une décision préjudicielle de 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 importé 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 ?

B. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur la question préjudicielle.

[OMISSIS] [Or. 3]

1. Les faits

La requérante a importé des unités de commande provenant de divers fabricants de pays tiers et a mis les marchandises en libre circulation. Dans le cadre d'un contrôle douanier, le Hauptzollamt [München] (bureau principal des douanes de Munich) (ci-après le « HZA ») a constaté que le demandeur avait mis gracieusement à disposition des fournisseurs de pays tiers des composants logiciels standard installés par ces fournisseurs sur les unités de commande importées. Le logiciel est fourni sur un portail de la requérante et est obtenu par téléchargement par les fabricants des pays tiers. Il a été développé par des entreprises de l'Union européenne mandatées [par la requérante] ou développé par cette dernière qui en est propriétaire ; elle n'a pas eu à acquitter de redevances pour le logiciel.

Le logiciel, qui doit assurer une communication fluide des systèmes et des applications d'un véhicule automobile, est nécessaire pour effectuer diverses opérations techniques, reprises par l'unité de commande dans l'utilisation du véhicule. Les fournisseurs doivent effectuer un essai de fonctionnement avant la livraison des unités conformément aux accords passés avec la requérante. Le rapport d'essai à établir ensuite doit attester que l'interaction entre l'unité de commande et le logiciel se fait correctement. À défaut de ce test de fonctionnement chez le fournisseur, il ne serait pas possible de déterminer si des erreurs 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 avec les fabricants de pays tiers et elle garantit non seulement le fonctionnement de

l'unité importée mais elle fait également partie de l'assurance de la qualité et sert à assurer les demandes de garantie.

Les coûts de développement du logiciel n'ont pas été intégrés à la valeur en douane dans les déclarations en douane.

Suite au contrôle douanier, le HZA a conclu que les coûts de développement du logiciel devaient être intégrés à la valeur en douane conformément à l'article 71, paragraphe 1, sous b), point i), du code des douanes de l'Union européenne (ci-après le « code des douanes ») et a fixé, par un avis d'imposition de droits à l'importation du 25 septembre 2018, une dette douanière d'un montant total de 2748,08 EUR pour les marchandises mises en libre pratique en janvier 2018. La requérante a formé un recours sans procédure administrative préalable (« Sprungklage ») auquel le HZA a consenti le 23 octobre 2018 [OMISSIS].

La requérante soutient que le problème posé pourrait être facilement résolu si la procédure douanière du perfectionnement passif était autorisée pour les logiciels. Selon elle, la législation douanière [Or. 4] présente à cet égard une lacune réglementaire pour les fournitures qui ne possèdent pas le caractère d'une marchandise.

Les dispositions du code des douanes en vigueur datent selon elle d'une époque où il n'y avait pas ou peu de logiciels installés [sur des supports]. Elle s'associe donc en premier lieu à la position finalement défendue par la Commission dans la procédure préjudicielle « Compaq » (voir [OMISSIS] [arrêt du 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], point 24) selon laquelle l'article 71, paragraphe 1, sous b), du code des douanes ne s'applique pas et il n'y a [donc] pas lieu de procéder à l'ajustement prévu dans cette disposition.

La requérante soutient que le fait que l'arrêt de la Cour ne reflète pas la position juridique de la Commission n'a pas non plus été méconnu. Toutefois, la Cour n'a pas décidé dans cet arrêt selon quel point de l'article 71, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, les coûts de développement des logiciels fournis pourraient être ajoutés à la valeur en douane. Si le logiciel devait relever du champ d'application de l'article 71, paragraphe 1, sous b), point iv), du code des douanes, un ajout des coûts ne serait pas envisageable, car le logiciel n'a pas été développé en dehors de l'Union.

La requérante conclut à l'annulation de l'avis d'imposition de droits à l'importation du HZA du 25 septembre 2018.

Le HZA demande le rejet du recours

Bien que les fournitures intellectuelles soient couvertes par l'article 71, paragraphe 1, point b), sous iv), du code des douanes, il convient toutefois de les distinguer des éléments immatériels installés dans une marchandise en vue d'assurer son fonctionnement, tels que par exemple le programme de lavage d'une

machine à laver ou le logiciel d'un ordinateur de bord d'une voiture. Contrairement, par exemple, aux brevets, modèles ou dessins, l'élément immatériel n'est pas une condition directement nécessaire à la création de la marchandise importée. Selon le HZA, bien que le logiciel ait été élaboré dans l'Union européenne, il ne relève pas du champ d'application de l'article 71, paragraphe 1, sous b), point iv), du code des douanes, car il n'était pas nécessaire à la production des unités de commande importées. **[Or. 5]**

Le HZA estime que les éléments immatériels mis à disposition sont toutefois des éléments du produit final car ils sont liés à celui-ci, améliorent le fonctionnement ou même ajoutent des nouvelles fonctions à celui-ci et, par conséquent, contribuent de manière non négligeable à la valeur de la marchandise importée. Par conséquent, il importe également, selon lui, de déterminer l'objet de la livraison convenu entre les parties contractantes. Un ordinateur avec un système d'exploitation fourni par l'acheteur est incomplet sans celui-ci. Selon le HZA, il en va différemment dans le présent litige, car le logiciel n'est pas nécessaire à la production des unités de commande, l'ajout ou la suppression du logiciel ne modifiant pas le [matériel]. Ainsi, selon le HZA, seul demeure pertinent l'ajout prévu à l'article 71, paragraphe 1, sous b), point i), du code des douanes.

[OMISSIS]

2. La pertinence des questions préjudicielles pour la solution du litige

La solution du présent litige dépend de la question de savoir si le prix payé par la requérante pour les marchandises importées d'un pays tiers (unités de commande avec logiciel déployé) doit être considéré comme la valeur transactionnelle ou bien si les coûts de développement d'un logiciel produit dans l'Union européenne, déployé dans le pays tiers et mis gracieusement à la disposition du vendeur des unités de commande, doivent être ajoutés au prix d'achat conformément à l'article 71, paragraphe 1, point b), du code des douanes.

3. Les dispositions applicables du droit de l'Union

L'article 70, paragraphe 1, du code des douanes de l'Union dispose :

« 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. [»]

L'article 71, paragraphe 1, du code des douanes se lit comme suit :

Pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 70, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées

a) ... [**Or. 6**]

b) la valeur, imputée de façon appropriée, des produits et services indiqués ci-après 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) outils, matrices, moules et objets similaires utilisés lors de la production des marchandises importées ;

iii) matières consommées dans la production des marchandises importées ;

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

c) à e) ... [»]

L'article 71, paragraphe 3, du code des douanes [OMISSIS] a le libellé suivant :

[«] 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. »

4. Question préjudicielle

La juridiction de céans est encline à suivre l'avis des gouvernements néerlandais, allemand ou du Royaume-Uni (voir [OMISSIS] [arrêt du 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], point 34) selon lequel le logiciel en cause relèvent, en tant que « travaux d'ingénierie » ou « travaux d'étude », du champ d'application de l'article 71, paragraphe 1, sous b), point iv), du code des douanes selon lequel il n'est pas procédé à un ajout des coûts si le logiciel est élaboré dans l'Union européenne.

Selon la jurisprudence constante de la Cour, 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 (voir en ce sens [OMISSIS] [arrêt du 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). [**Or. 7**]

Conformément à l'article 70 du code des douanes, la valeur en douane des marchandises importées est constituée en principe par leur valeur transactionnelle,

c'est dire le prix réellement payé ou à payer pour les marchandises vendues pour l'exportation vers le territoire douanier de l'Union, sous réserve des ajustements prévus à l'article 71 du code des douanes [qui correspond à l'article 32 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire tel que modifié par le règlement (CE) n° 1791/2006 du Conseil du 20 novembre 2006].

En l'espèce, la requérante a conclu avec les vendeurs de pays tiers de la marchandise en cause un prix d'achat, sur lequel elle s'est basée dans la déclaration de valeur en douane. Elle a fourni gracieusement le logiciel au vendeur et donc au fabricant des unités de commande importées ultérieurement ; la valeur du logiciel n'est donc indéniablement pas comprise dans le prix d'achat des unités de commande finies.

Les coûts d'acquisition ne sont notamment pas reflétés de manière correcte dans le prix d'achat effectivement payé au sens de l'article 70 du code des douanes si l'acheteur a fourni des biens ou des services au vendeur à titre gratuit ou à prix réduit dans le cadre de la production et de la vente des marchandises. On peut donc supposer que les coûts de production de la marchandise – et donc le prix d'achat – n'incluent pas le montant de la valeur de ces biens ou services [OMISSIS].

L'article 71 du code des douanes précise les éléments qu'il y a lieu d'ajouter au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, afin de déterminer leur valeur en douane. Cette disposition contient une réglementation exhaustive ; conformément à l'article 71, paragraphe 3, du code des douanes, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par cette disposition. Par conséquent, s'il n'existe aucun fait générateur de majoration pour certains coûts d'acquisition s'ajoutant au prix d'achat réellement payé ou à payer, on s'en tient à la valeur transactionnelle déterminée conformément à l'article 70 du code des douanes.

Il convient donc de préciser si les coûts des logiciels développés en l'occurrence dans l'Union européenne correspondent à une catégorie de fournitures visées à l'article 71, points i) à iv), du code des douanes, puisqu'il n'est pas contesté qu'aucun droit de licence susceptible d'être ajouté conformément à l'article 71, paragraphe 1, sous c), du code des douanes n'a été supporté. **[Or. 8]**

Dans le présent litige, il y a donc lieu d'envisager un ajout à la valeur transactionnelle soit conformément à l'article 71, paragraphe 1, sous b), point i), soit conformément à l'article 71, paragraphe 1, point b), sous iv), du code des douanes. Contrairement à la demande de décision préjudicielle néerlandaise examinée par la Cour en 2006 (voir [OMISSIS] [arrêt du 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU: C: 2006: 716]), il est décisif en l'espèce de déterminer si les coûts de développement du logiciel doivent être considérés comme des « Travaux d'ingénierie, d'étude [...] exécutés ailleurs que dans l'Union et nécessaires pour la production des marchandises importées »

ou bien comme des « matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées » parce que, dans le cas présent, les coûts de développement du logiciel ont été supportés dans l'UE.

Dans [OMISSIS] [l'arrêt du 16 novembre 2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716)], la Cour n'avait pas besoin de préciser cette distinction, parce que le logiciel alors fourni à titre gratuit au vendeur (système d'exploitation) avait été acheté aux États-Unis par le vendeur ; il était donc été nécessaire d'ajouter de valeur du logiciel nonobstant le fait qu'il soit considéré comme « matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées » ou bien comme « Travaux d'ingénierie, d'étude ».

Lors de la délimitation des fournitures en cause, il convient de noter qu'une disposition (point i) se fonde visiblement sur la fourniture d'objets (matières, composants et pièces) alors que l'autre repose sur des fournitures intellectuelles (immatérielles) (par exemple des travaux d'ingénierie, d'étude) (point iv).

En supposant, comme l'administration, que les fournitures de matériaux puissent inclure des composants immatériels, ce dont on peut douter au regard du libellé de la disposition, il convient d'établir une distinction selon que les travaux d'ingénierie ou d'étude étaient nécessaires à la production des marchandises importées.

Les éléments incorporels mis à disposition du vendeur des marchandises importées, tels que les coûts de savoir-faire en matière de fabrication, les coûts de conception ou de développement (travaux d'étude) de logiciels, peuvent relever du champ d'application de l'article 71, paragraphe 1, sous b), point iv), du code des douanes s'ils sont réellement nécessaires à la production des marchandises importées.

À cet égard, il est essentiel de déterminer l'objet de la livraison et quels travaux d'ingénierie ou d'étude sont nécessaires à sa production. Comme l'indique à juste titre le HZA lui-même, seul **[Or. 9]** l'objet de la livraison convenu entre les parties au contrat est déterminant.

Les livraisons d'unités de commande incorporant un logiciel de contrôle constituent l'objet des importations et le fondement de l'accord entre la requérante et ses vendeurs. À cet égard, il était déterminant pour la transaction entre la requérante et le vendeur que le logiciel ait déjà été déployé dans le pays tiers. L'essai de fonctionnement exigé par les contrats fait partie du processus de production. Le fonctionnement et l'aptitude à l'utilisation des unités de commande n'ont été assurés pour la requérante que par ce processus, y compris l'application de la technologie souhaitée.

Si l'on interprète la notion de fournitures intellectuelles de cette manière, on tient alors compte de l'esprit et de la finalité de la disposition selon lesquels il convient de privilégier les fournitures intellectuelles attribuables à l'économie du pays

importateur (en l'occurrence l'Union européenne) sur celles attribuables à un pays tiers. En outre, cela tient également compte du fait que, dans le cas de fournitures intellectuelles, il n'est pas permis de recourir au perfectionnement passif, contrairement aux fournitures de matières, composants et parties (voir article 256 du code des douanes). De cette manière, les fournitures intellectuelles sont assimilées aux fournitures matérielles lorsqu'elles sont originaires de l'Union européenne.

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL