

Affaire C-307/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

17 mai 2023

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

17 janvier 2023

Requérante en première instance et au pourvoi en Revision :

G GmbH

Défendeur en première instance et au pourvoi en Revision :

Hauptzollamt H (Allemagne)

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF (COUR FÉDÉRALE DES FINANCES,
ALLEMAGNE)**

ORDONNANCE

Dans l'affaire

G GmbH

requérante en première instance et au pourvoi en Revision

[OMISSIS]

contre

Hauptzollamt H (bureau principal des douanes H, Allemagne)

défendeur en première instance et au pourvoi en Revision

ayant pour objet le recouvrement a posteriori de droits à l'importation,

la 7^e chambre,

siégeant à l'audience du 17 janvier 2023, ordonne :

DISPOSITIF

1) La Cour est saisie de la question préjudicielle suivante :

Le coût des maquettes réalisées pour des étiquettes sur le territoire douanier de l'Union doit-il être ajouté à la valeur transactionnelle, conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), ou à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), lorsque l'acheteur établi sur le territoire douanier de l'Union met ces maquettes gratuitement à la disposition des fournisseurs au format électronique dans le pays tiers ?

2) Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur cette question.

MOTIFS

I.

- 1 La requérante en première instance et au pourvoi en Revision (ci-après la « requérante ») était propriétaire d'un entrepôt douanier de type D. Elle procédait, selon le régime de l'entrepôt douanier, au dédouanement de denrées alimentaires de longue conservation en conserve importées de pays tiers par une autre entreprise (ci-après l'« acheteur ») et les mettait ensuite (pendant la période du 12 décembre 2012 au 30 mai 2013) en libre pratique dans le cadre de la procédure de domiciliation. Ces conserves étaient munies d'étiquettes en papier collées que les fournisseurs imprimaient dans le pays tiers à partir des maquettes gratuitement mises à leur disposition au format électronique par l'acheteur. Ces maquettes ont été réalisées par différentes agences de design en Allemagne pour le compte et aux frais de l'acheteur. Sur la déclaration de la valeur en douane, seul était indiqué le montant à payer par l'acheteur aux producteurs des pays tiers au titre des contrats de vente conclus avec ceux-ci, lequel comprend le coût des emballages pour la vente au détail et le coût de l'impression des étiquettes en papier collées sur ces emballages, mais non le coût des maquettes.
- 2 Le 20 février 2014, le défendeur en première instance et au pourvoi en Revision (ci-après le « défendeur ») a émis deux avis d'imposition en vertu desquels il a recouvré des droits a posteriori auprès de la requérante. Selon le défendeur, le coût des travaux de design et/ou le coût des maquettes pour les étiquettes autocollantes auraient dû être inclus dans la valeur en douane. Ni la procédure de recours gracieux ni la procédure judiciaire subséquente n'ont abouti.
- 3 Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) a jugé qu'il aurait dû être tenu compte du coût de la réalisation des maquettes pour déterminer la valeur en

douane, conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92. Selon lui, les conserves sont des contenants, car elles se prêtent non seulement au transport des produits, mais également à leur stockage et à leur commercialisation et sont des emballages du type normalement utilisé pour ce genre de marchandises. L'étiquette, qui décrit le contenu de la conserve et qui en fait la promotion, fait aussi partie du contenant. Elle forme une unité indivisible avec la conserve et, en tant que telle, n'est comparable ni aux étiquettes volantes (« hangtag », étiquette indiquant le prix, entre autres informations relatives à la marchandise, et attachée à cette dernière par un fil) ni aux supports glissés dans l'emballage transparent sur lesquels figure une photographie du produit, qui ne relèvent pas de la catégorie des contenants. Selon le Finanzgericht (tribunal des finances), il n'est pas possible, en l'espèce, de favoriser les travaux intellectuels exécutés dans l'Union au titre de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce règlement.

- 4 La requérante a fait appel de cette décision. Selon elle, il n'existe aucune base juridique permettant de traiter le contenant et l'étiquette comme ne faisant qu'un. Elle estime que l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 n'est pas applicable, car il n'y est question que de l'unité que forme le contenant avec la marchandise et non de l'unité que forme l'étiquette informative avec le contenant sur lequel elle est apposée. En outre, le coût de la réalisation des maquettes ne correspond pas au coût « des » contenants, comme l'exige le libellé de cette disposition. La règle générale pour l'interprétation de la nomenclature combinée [figurant à 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) (ci-après la « règle générale »)] 5, sous b), ne précise pas non plus comment doit être déterminée la valeur en douane en l'espèce. Toujours selon la requérante, les étiquettes en cause sont comparables à des étiquettes volantes, celles-ci étant, elles aussi, solidement attachées aux marchandises au moment de leur importation et ne pouvant être réutilisées. Il est tout à fait possible de détacher l'étiquette de la conserve, même s'il faut pour cela la détruire.
- 5 La requérante estime que les travaux de design relèvent de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92 et que leur coût ne doit dès lors pas être ajouté à la valeur transactionnelle, car les prestations intellectuelles sont favorisées lorsqu'elles sont exécutées dans l'Union. Selon la requérante, si l'on devait classer les modèles d'emballages comme le fait le Finanzgericht (tribunal des finances), l'on aboutirait à des appréciations contradictoires dans le cas où un même modèle serait utilisé à des fins différentes.

II.

- 6 La juridiction de renvoi sursoit à statuer [dispositions de droit procédural] et saisit la Cour de la question préjudicielle suivante au titre de l'article 267 TFUE :

Le coût des maquettes réalisées pour des étiquettes sur le territoire douanier de l'Union doit-il être ajouté à la valeur transactionnelle, conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), ou à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92, lorsque l'acheteur établi sur le territoire douanier de l'Union met ces maquettes gratuitement à la disposition des fournisseurs au format électronique dans le pays tiers ?

III.

7 La juridiction de renvoi estime que l'issue du litige au principal est liée à certaines dispositions du règlement n° 2913/92 relatives à la valeur en douane. L'interprétation de ces dispositions suscite des doutes qui ont une incidence sur l'issue du litige au principal.

8 **Le droit de l'Union applicable**

9 L'article 29 du règlement n° 2913/92 dispose :

« 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 : [...] »

2. [...]

3. a) Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire à une obligation du vendeur. [...] »

10 L'article 32 du règlement n° 2913/92 dispose :

« 1. Pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées :

a) les éléments suivants, dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises :

i) [...]

ii) coût des contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise ;

iii) [...]

- b) la valeur, imputée de façon appropriée, des produits et services indiqués ci-après lorsqu'il 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) [...]
 - ii) [...]
 - iii) [...]
 - 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) [...] »
- 11 L'article 154 du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO 1993, L 253, p. 1), dispose :
- « Lorsque les contenants visés à l'article 32 paragraphe 1 point a) ii) du code doivent faire l'objet d'importations répétées, leur coût est, à la demande du déclarant, ventilé de manière appropriée, conformément aux principes de comptabilité généralement admis. »
- 12 L'article 155 du règlement n° 2454/93 dispose :
- « Aux fins de l'article 32 paragraphe 1 point b) iv) du code, les coûts de recherche et de croquis préliminaires de design ne sont pas à inclure dans la valeur en douane. »
- 13 L'article 156 bis, paragraphe 1, du règlement n° 2454/93 dispose :
- « Les autorités douanières peuvent, sur demande de l'intéressé, permettre que :
- par dérogation à l'article 32 paragraphe 2 du code, certains éléments à ajouter au prix effectivement payé ou à payer qui ne sont pas quantifiables au moment où prend naissance la dette douanière,
 - [...]
- soient calculés sur la base de critères appropriés et spécifiques. [...] »
- 14 La règle générale 5 dispose :

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

a) [I]es étuis pour appareils photographiques, pour instruments de musique, pour armes, pour instruments de dessin, les écrans et les contenants similaires, spécialement aménagés pour recevoir un article déterminé ou un assortiment, susceptibles d'un usage prolongé et présentés avec les articles auxquels ils sont destinés, sont classés avec ces articles lorsqu'ils sont du type normalement vendu avec ceux-ci. Cette règle ne concerne pas, toutefois, les contenants qui confèrent à l'ensemble son caractère essentiel ;

b) [s]ous réserve des dispositions de la règle 5 a) ci-dessus, les emballages ¹ contenant des marchandises sont classés avec ces dernières lorsqu'ils sont du type normalement utilisé pour ce genre de marchandises. Toutefois, cette disposition n'est pas obligatoire lorsque les emballages sont susceptibles d'être utilisés valablement d'une façon répétée. »

15 La note en bas de page 1 à la règle générale 5 précise :

« Le terme “emballages” s'entend des contenants extérieurs et intérieurs, conditionnements, enveloppes et supports, à l'exclusion des engins de transport – notamment des conteneurs –, bâches, agrès et matériel accessoire de transport. Ce terme ne couvre pas les contenants visés à la règle générale 5 a). »

16 Les points 02.0 et 04.0 des notes explicatives du système harmonisé (ci-après les « notes explicatives »), qui concernent la règle générale 5, sous a), précisent :

I. « La présente règle doit être interprétée comme s'appliquant 02.0
exclusivement aux contenants qui, à la fois :

[...]

2) sont susceptibles d'un usage prolongé, c'est-à-dire qu'ils sont 04.0
conçus, notamment au plan de la résistance ou de la finition pour
avoir une durée d'utilisation en rapport avec celle du contenu.

Ces contenants servent le plus souvent à protéger l'article auquel
ils se rapportent hors des moments d'utilisation de celui-ci
(transport, rangement, par exemple). Ces critères permettent
notamment de les différencier des simples emballages[.] »

IV.

17 Sur le plan juridique, l'appréciation du litige au principal suscite des doutes au regard du droit de l'Union. L'issue du litige au principal dépend de la question de savoir s'il y a lieu de tenir compte du coût des maquettes pour les étiquettes réalisées en Allemagne, en tant qu'élément à ajouter à la valeur en douane conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92, ou si ce coût ne peut être inclus dans la valeur en douane que lorsque les conditions de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce règlement sont réunies, de sorte qu'il n'y a pas lieu, en l'espèce, de l'ajouter à la valeur transactionnelle.

Dans ce contexte, l'interprétation du terme « contenant » ainsi que l'articulation des dispositions susvisées entre elles sont particulièrement déterminantes.

- 18 1) En l'espèce, sont pertinents pour la détermination de la valeur en douane les articles 29 et suivants du règlement n° 2913/92, les droits étant nés par inscription dans les écritures de la requérante pour la période du 12 décembre 2012 au 30 mai 2013 [article 201, paragraphe 2, de ce règlement, lu en combinaison avec l'article 76, paragraphe 1, sous c), et paragraphe 3, dudit règlement]. Les méthodes de détermination de la valeur en douane sont des règles de fond du droit douanier qui restent applicables aux situations acquises antérieurement à l'entrée en vigueur du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (refonte) (JO 2013, L 269, p. 1) (voir arrêt du 9 mars 2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, points 19 et suiv., [références de publication dans une revue juridique allemande]; voir aussi arrêts de la juridiction de renvoi du 19 octobre 2021, VII R 27/19, *BFH/NV* 2022, p. 628, [références de publication dans une revue juridique allemande] et du 1^{er} décembre 1998, VII R 147/97, *BFHE* 187, p. 362 [références de publication dans une revue juridique allemande]). Cependant, la question de droit soulevée en l'espèce se pose également pour les situations visées par ce dernier, car l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 a été repris avec essentiellement le même libellé à l'article 71, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 952/2013, tandis que le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92 a même été repris tel quel à l'article 71, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 952/2013.
- 19 a) Pour déterminer la valeur en douane, il y a lieu d'appliquer en priorité (y compris en l'espèce) la méthode de la valeur transactionnelle prévue à l'article 29 du règlement n° 2913/92. Aux termes de l'article 29, paragraphe 1, de ce règlement, 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 l'Union, le cas échéant, après ajustement effectué en ajoutant les éléments énumérés à l'article 32 dudit règlement et en n'incluant pas les postes de déduction visés à l'article 33 du même règlement.
- 20 Aux termes de l'article 29, paragraphe 3, sous a), première phrase, du règlement n° 2913/92, le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire à une obligation du vendeur.
- 21 Pour résumer, 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. Ainsi, 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 fictive (arrêt du 10 septembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, point 13 et jurisprudence citée, [références de publication dans une revue juridique allemande] en ce qui concerne l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, du règlement n° 952/2013).

- 22 b) L'article 32 du règlement n° 2913/92 énumère divers coûts et valeurs que l'on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées. La juridiction de renvoi considère que cette liste est exhaustive, de sorte que l'on ne peut ajouter à la valeur transactionnelle des coûts et des valeurs qui n'y figurent pas [voir aussi conclusions de l'avocat général Gulmann dans l'affaire Thierschmidt, C-340/93, EU:C:1994:177, point 17, en ce qui concerne l'article 8 du règlement (CEE) n° 1224/80 du Conseil, du 28 mai 1980, relatif à la valeur en douane des marchandises (JO 1980, L 134, p. 1), et arrêt du 28 mars 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, point 11, toujours en ce qui concerne l'article 8 de ce règlement ; voir aussi arrêt de la juridiction de renvoi du 24 janvier 1995, VII R 79/94, BFH/NV 1995, p. 895, lequel porte également sur l'article 8 dudit règlement].
- 23 aa) Aux termes de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées le coût des contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise. Cette disposition ne fait aucune distinction entre les prestations exécutées dans la Communauté et celles qui ont été exécutées ailleurs que dans la Communauté. Le terme « contenant » n'est pas défini dans ce règlement. En particulier, il subsiste une incertitude quant à la question de savoir si le coût des maquettes réalisées pour des étiquettes destinées à être collées sur les contenants proprement dits (par exemple, sur des boîtes de conserve) est également couvert par la notion de « contenant » et, partant, doit être ajouté à la valeur transactionnelle conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), dudit règlement.
- 24 1) Le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 (« Umschließungen » dans la version en langue allemande, « containers » dans la version en langue anglaise et « contenants » dans la version en langue française) laisse entendre que le terme « contenant » désigne des récipients contenant ou entourant la marchandise. Va également dans ce sens le fait que le coût de l'emballage fait l'objet d'une disposition distincte à l'article 32, paragraphe 1, sous a), iii), de ce règlement.
- 25 2) La condition supplémentaire, à savoir que ces contenants doivent être traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise, est possible

grâce à la règle générale 5 applicable aux contenants [sous a)] ainsi qu'aux emballages [sous b)] [références à la doctrine allemande], laquelle ne clarifie toutefois pas la portée de la notion de « contenant ».

- 26 Selon cette disposition, les contenants [règle générale 5, sous a)] sont spécialement aménagés pour recevoir un article déterminé ou un assortiment et susceptibles d'un usage prolongé [voir aussi les points 03.0 et 04.0 des notes explicatives relatives à la règle générale 5, sous a)]. Aux termes de la note en bas de page 1 à la règle générale 5, sous b), le terme « emballages » s'entend des contenants extérieurs et intérieurs, conditionnements, enveloppes et supports, à l'exclusion des engins de transport – notamment des conteneurs –, bâches, agrès et matériel accessoire de transport. Ainsi, le tarif douanier opère une distinction entre les contenants et les emballages. À cet égard, le point 16.0 des notes explicatives relatives à la règle générale 5, sous b), précise que ce dernier terme s'entend des emballages* du type normalement utilisé pour les marchandises qu'ils contiennent.
- 27 Cependant, l'application de la règle générale 5 ne permet pas de trancher sans équivoque la question de l'interprétation de la notion de « contenant » au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii, du règlement n° 2913/92. En effet, alors que le tarif douanier opère une distinction entre, d'une part, les contenants spécialement aménagés et susceptibles d'un usage prolongé et, d'autre part, les (autres) emballages du type normalement utilisé, l'article 32, paragraphe 1, sous a), de ce règlement distingue les contenants [sous ii)] des emballages [sous iii)]. Ainsi, il existe déjà une différence sur le plan terminologique entre ces réglementations. Par ailleurs, ces notions se différencient aussi au niveau de leur contenu, les « contenants » visés à l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), dudit règlement ne devant pas nécessairement être susceptibles d'un usage prolongé.
- 28 3) La juridiction de renvoi considère que les boîtes de conserve utilisées en l'espèce sont des contenants au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92. Selon elle, les étiquettes collées sur les conserves dans un pays tiers devraient également relever de cette disposition, car elles sont solidement attachées aux conserves et ne peuvent en être détachées sans être endommagées. C'est dans cette optique que la requérante a inclus le coût de l'impression des étiquettes dans la valeur en douane.
- 29 En revanche, il subsiste un doute quant à savoir si l'on peut aller jusqu'à interpréter l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92, qui énumère les éléments à ajouter, en ce sens que ceux-ci englobent le coût des maquettes réalisées pour les étiquettes devant être apposées dans un pays tiers sur les marchandises importées, ce qui doit être précisé par la Cour.

* Ndt : Dans le cadre de cette jurisprudence, au terme en langue allemande « Umschließung » correspond le terme en langue française « emballage » (et non pas « contenant », comme dans le règlement n° 2913/92 et le règlement n° 952/2013).

- 30 bb) En outre, l'articulation entre l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 et l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce règlement n'est pas claire, pas plus que la distinction entre, d'une part, les contenants ou les emballages et, d'autre part, les prestations visées à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit règlement. Aux termes de cette dernière disposition, on ajoute à la valeur transactionnelle la valeur, imputée de façon appropriée, des 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, lorsqu'il 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. Toutefois, aux termes de l'article 155 du règlement n° 2454/93, les coûts de recherche et de croquis préliminaires de design ne sont pas à inclure dans la valeur en douane.
- 31 1) En plaçant l'expression « produits et services » en tête de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92, le législateur de l'Union a choisi de formuler cette disposition de manière large, de sorte que son champ d'application n'est pas limité aux seuls biens matériels, mais peut englober des biens immatériels (voir arrêt du 10 septembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, points 17 et 19, [références de publication dans une revue juridique allemande]). Partant, la valeur des maquettes électroniques pour étiquettes pourrait, elle aussi, être considérée comme un produit (bien immatériel) au sens de ladite disposition.
- 32 2) Le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 2913/92, qui est formulé de manière large par rapport à celui de l'article 32, paragraphe 1, sous a), de ce règlement, soulève précisément la question de savoir si l'article 32, paragraphe 1, sous b), dudit règlement doit être appliqué en priorité lors de l'appréciation de la valeur en douane de prestations intellectuelles. La juridiction de renvoi estime qu'il est possible d'interpréter l'article 32, paragraphe 1, sous b), du même règlement en ce sens qu'il énonce une règle de principe spécifique pour les prestations intellectuelles, même si cela ne ressort pas suffisamment clairement du libellé et de la structure de cette disposition. À cet égard, il convient également de déterminer si, de ce fait, l'application de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 est, d'emblée, exclue lors de l'appréciation de la valeur en douane de biens immatériels (soit, en l'espèce, la réalisation des maquettes par l'agence de design). Cette question est déterminante pour l'issue du litige au principal, car, les maquettes ayant été réalisées en Allemagne, leur valeur ne serait pas ajoutée à la valeur en douane si l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce règlement devait s'appliquer, étant donné que, en vertu de cette disposition, la valeur en douane comprend uniquement les prestations intellectuelles exécutées ailleurs que dans la Communauté.
- 33 3) Enfin, en ce qui concerne l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92, il convient de répondre à la question de savoir ce que l'on entend par « marchandises importées ». L'ajustement de la valeur en douane conformément à

cette disposition se limite à la valeur des produits et services relatifs aux travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis nécessaires pour la production des marchandises. Il pourrait s'agir, en l'espèce, des produits présentés à l'importation dans leur intégralité, c'est-à-dire les conserves, en ce compris les étiquettes y apposées et leur contenu, ou, au contraire, uniquement des denrées alimentaires, ce qui peut être justifié par la circonstance que les conserves sont, en fait, des contenants au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), de ce règlement.

- 34 cc) Eu égard aux doutes que soulève l'interprétation de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 et de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce règlement, il n'est pas possible, en l'espèce, de déterminer avec certitude si le coût de la réalisation des maquettes relève du coût de l'emballage et, partant, doit être ajouté à la valeur transactionnelle ou si, en tant que prestations intellectuelles, il n'y a pas lieu de tenir compte de leur valeur en tant qu'élément à ajouter à la valeur en douane, dès lors qu'elles ont été réalisées dans l'Union.
- 35 Va dans le sens de la position défendue par l'administration, selon laquelle l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92 est applicable en l'espèce, le fait que les étiquettes n'auraient pas pu être produites sans les maquettes, de sorte que ces dernières sont, en définitive, incorporées aux marchandises telles que déclarées aux fins de leur mise en libre pratique. La position de l'administration est également étayée par le fait que les étiquettes sont étroitement attachées aux conserves. Enfin, l'importance des maquettes ressort également du fait que sur les étiquettes figurent des indications concernant le contenu des conserves. Par conséquent, le fait d'inclure le coût de ces maquettes refléterait la valeur économique réelle des marchandises importées (voir arrêt du 20 décembre 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, EU:C:2017:984, point 24 et jurisprudence citée, [références de publication dans une revue juridique allemande]). En particulier, les ajustements (en l'espèce, sous forme d'ajouts) servent également à éviter de déterminer une valeur en douane arbitraire ou fictive (voir arrêt du 20 décembre 2017, *Hamamatsu Photonics Deutschland*, C-529/16, EU:C:2017:984, point 27 et jurisprudence citée, [références de publication dans une revue juridique allemande] ; voir aussi arrêt du 10 septembre 2020, *BMW*, C-509/19, EU:C:2020:694, point 13 et jurisprudence citée, [références de publication dans une revue juridique allemande] en ce qui concerne l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, du règlement n° 952/2013).
- 36 Néanmoins, l'on ne saurait rejeter d'emblée les arguments de la requérante, selon laquelle les maquettes doivent être traitées comme des prestations intellectuelles au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/92. Par exemple, ni l'article 32, paragraphe 1, sous a), de ce règlement, ni la règle générale 5 ne visent les maquettes ou des prestations intellectuelles similaires. Si, comme le suppose la juridiction de renvoi, l'énumération contenue à l'article 32 dudit règlement est exhaustive, cela voudrait dire que le coût des maquettes ne doit pas être ajouté à la valeur en douane. En outre, se pose la question de savoir

pourquoi des prestations intellectuelles fournies sur le territoire douanier de l'Union ne devraient pas être incluses dans la valeur en douane au titre de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 2913/92, qui est formulé de manière large, alors qu'elles devraient l'être au titre de l'article 32, paragraphe 1, sous a), de ce règlement, qui est formulé de manière plus étroite, si elles sont traitées comme un composant des contenants. Comme évoqué plus haut, l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit règlement, en tant que *lex specialis*, pourrait exclure l'application de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du même règlement en ce qui concerne les prestations intellectuelles. De surcroît, la juridiction de renvoi voit un risque de contradiction dans le cas où une maquette serait utilisée pour imprimer diverses étiquettes attachées de différentes manières au contenant ou à la marchandise. On ne voit pas, par exemple, pourquoi de telles maquettes devraient être traitées comme un composant du contenant lorsque l'étiquette y est collée, mais non lorsqu'elle est simplement attachée à la marchandise par un fil, comme c'est le cas, par exemple, pour les étiquettes volantes. En tout état de cause, la juridiction de renvoi n'a jusqu'à présent jamais traité les étiquettes volantes comme des contenants (voir ordonnance de la juridiction de renvoi du 18 décembre 2013, VII B 107/12, BFH/NV 2014, p. 1 107).

- 37 Par ailleurs, la juridiction de renvoi se permet d'attirer l'attention sur un problème qui pourrait survenir indépendamment du litige au principal et dont il devrait être tenu compte lors de l'interprétation des règles relatives à la valeur en douane susvisées. Pour autant qu'il y ait lieu de tenir compte du coût de la réalisation des maquettes en tant qu'élément à ajouter à la valeur en douane, se pose la question de savoir comment ventiler ce coût entre les importations si ces maquettes sont réalisées en une seule fois, mais que l'importation des marchandises s'étend sur une certaine période de temps. L'article 32 du règlement n° 2913/92 reste silencieux à cet égard. L'article 154 du règlement n° 2454/93, aux termes duquel le coût des contenants qui font l'objet d'importations répétées est ventilé conformément aux principes de comptabilité généralement admis, s'applique à un autre cas de figure et n'est à tout le moins pas directement applicable aux maquettes. L'article 156 bis de ce règlement ne propose, lui non plus, aucune solution satisfaisante dans ce cas, car la définition de critères spécifiques pour le calcul des éléments à ajouter ou à ne pas inclure, par dérogation à l'article 32, paragraphe 2, du règlement n° 2319/92, implique que l'intéressé en fasse la demande et, partant, que l'autorité douanière examine cette demande préalablement à l'importation et délivre une autorisation en ce sens.
- 38 2) À ce jour, la question de droit décrite sous II ci-dessus n'a pas été tranchée par la Cour et ne peut pas non plus être résolue de manière satisfaisante à la lumière de sa jurisprudence relative à la valeur en douane.
- 39 a) Dans le cadre de l'interprétation de la première partie, titre I, lettre C, paragraphe 2, dernière phrase, de l'annexe du règlement (CEE) n° 950/68 du Conseil, du 28 juin 1968, relatif au tarif douanier commun (JO 1968, L 172, p. 1), la Cour, dans son arrêt du 5 octobre 1988, Schmid (357/87, EU:C:1988:478), a

interprété la notion d'« emballages »^{*} en ce sens qu'elle vise des contenants qui se prêtent non seulement au transport des produits en cause, mais également à leur stockage et à leur commercialisation. En outre, la Cour a jugé qu'il y avait bien lieu d'ajouter toute compensation financière payée pour les emballages non restitués au vendeur étranger, conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous a), du règlement n° 1224/80. Si l'on peut déduire de cette décision que la Cour fait une interprétation plutôt large de la notion d'« emballage », elle n'a cependant aucune raison d'opérer une distinction entre les contenants des marchandises proprement dits (bouteilles, fûts) et toutes étiquettes ou les éventuelles prestations intellectuelles auxquelles on a eu recours pour produire celles-ci.

- 40 b) Par ailleurs, la Cour a déjà examiné à plusieurs reprises l'article 32, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 2913/92 ainsi que la disposition qui l'a précédé.
- 41 aa) Ainsi, dans un arrêt du 7 mars 1991, *BayWa* (C-116/89, EU:C:1991:104, [références de publication dans une revue juridique allemande]), elle a jugé que, conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous b), i), du règlement n° 1224/80, les droits de licence relatifs à la multiplication des semences de base doivent être ajoutés à la valeur en douane des semences de récolte produites à partir de celles-ci. Dans ce contexte, la Cour a précisé qu'il n'existe pas de principe général excluant de la valeur en douane les prestations effectuées et les marchandises produites sur le territoire douanier de la Communauté. Toutefois, cet arrêt porte sur l'article 8, paragraphe 1, sous b), i), de ce règlement [le prédécesseur de l'article 32, paragraphe 1, sous b), i), du règlement n° 2913/92].
- 42 bb) L'arrêt du 9 mars 2017, *GE Healthcare* (C-173/15, EU:C:2017:195, [références de publication dans une revue juridique allemande]), n'est pas non plus utile aux fins de l'interprétation de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92, car l'examen de la Cour porte sur des redevances ou des droits de licence, lesquels sont expressément visés à l'article 32, paragraphe 1, sous c), de ce règlement, contrairement aux prestations intellectuelles préparatoires fournies pour la réalisation des maquettes.
- 43 cc) Enfin, dans son arrêt du 10 septembre 2020, *BMW* (C-509/19, EU:C:2020:694, point 18, [références de publication dans une revue juridique allemande]), la Cour a jugé que les éléments à ajouter conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 2913/92, qui correspond à l'article 71, paragraphe 1, sous b), du règlement n° 952/2013, englobent les biens immatériels, tel que, par exemple, les logiciels. En revanche, dans cette décision, la Cour ne s'est pas penchée sur l'articulation entre cette disposition et l'article 32, paragraphe 1, sous a), du règlement n° 2913/92, qui est formulé de manière plus étroite. De même, il n'est pas possible de déduire de cet arrêt si les contenants

* Ndt : Dans le cadre de cette jurisprudence, au terme en langue allemande « Umschließung » correspond le terme en langue française « emballage » (et non pas « contenant », comme dans le règlement n° 2913/92 et le règlement n° 952/2013).

peuvent également englober des travaux intellectuels préparatoires. En outre, il s'agissait, dans cette affaire, d'un logiciel servant à effectuer des essais de fonctionnement sur des unités de commande de véhicules. Par conséquent, il s'agissait d'un logiciel en soi lié à la marchandise importée.

- 44 3) La juridiction de renvoi n'a jusqu'ici pas eu à se pencher non plus sur le traitement de maquettes pour étiquettes aux fins de leur valeur en douane.
- 45 Par arrêt du 30 janvier 1990 (VII R 41/87, BFH/NV 1990, p. 679), la juridiction de renvoi a jugé que le coût de l'impression d'étiquettes produites et apposées aux marchandises dans un pays tiers sont comprises dans la valeur en douane, ce qui n'est pas contesté en l'espèce. Le litige dont elle a eu à connaître à l'époque ne portait pas sur d'éventuels coûts supportés sur le territoire douanier de l'Union pour la réalisation de maquettes.
- 46 Comme expliqué [au point 36, in fine, ci-dessus], la juridiction de renvoi, par ordonnance du 18 décembre 2013 (VII B 107/12, BFH/NV 2014, p. 1 107), a également jugé que les « étiquettes volantes » ne sont pas des contenants au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du règlement n° 2913/92. Cette affaire non plus n'avait pas pour objet d'éventuels maquettes électroniques.
- 47 Par ailleurs, en ce qui concerne l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), du règlement n° 2913/9, la juridiction de renvoi a jugé que, dans la prestation intellectuelle qui se matérialise et qui est mise à disposition aux fins de la production de la marchandise importée, se cristallise l'entier processus de développement, y compris toutes éventuelles fausses pistes. Ainsi, sa valeur en douane englobe l'ensemble des coûts supportés tout au long de ce processus (voir arrêt de la juridiction de renvoi du 1^{er} décembre 1998, BFHE 187, 362, [références de publication dans une revue juridique allemande]). Néanmoins, cette décision relative à l'appréciation de la valeur en douane d'échantillonnages ne fait pas davantage avancer le litige au principal.
- 48 4) À titre purement complémentaire, la juridiction de renvoi précise que, selon elle, aucune autre disposition prescrivant l'ajout d'éléments n'est applicable en l'espèce.
- 49 L'article 32, paragraphe 1, sous a), iii), du règlement n° 2913/92, relatif au coût de l'emballage, ne s'applique pas, car les étiquettes en cause en l'espèce étaient collées sur les conserves et ont donc été dédouanées en même temps que ces dernières. Par conséquent, ces étiquettes devraient être traitées, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise.
- 50 L'article 32, paragraphe 1, sous b), i), du règlement n° 2913/92 ne vise que les composants incorporés dans les marchandises importées et non les contenants ou les emballages. Or, les étiquettes sur les boîtes de conserve, y compris les maquettes électroniques utilisées pour les produire, ne sont pas, en soi, incorporées dans la marchandise (denrée alimentaire), mais forment tout au plus

un composant des contenants. Les maquettes pour étiquettes ne servent pas non plus à la production des marchandises importées.

DOCUMENT DE TRAVAIL