



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

22 avril 2021 \*

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Code des douanes communautaire – Règlement (CEE) n° 2913/92 – Article 29, paragraphe 1 – Article 32, paragraphe 1, sous e), i) – Code des douanes de l'Union – Règlement (UE) n° 952/2013 – Article 70, paragraphe 1 – Article 71, paragraphe 1, sous e), i) – Détermination de la valeur en douane – Valeur transactionnelle – Ajustement – Prix incluant la livraison à la frontière »

Dans l'affaire C-75/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), par décision du 29 janvier 2020, parvenue à la Cour le 13 février 2020, dans la procédure

« **Lifosa** » UAB

contre

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

en présence de :

**Kauno teritorinė muitinė,**

« **Transchema** » UAB,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. N. Wahl (rapporteur), président de chambre, M<sup>me</sup> L. S. Rossi et M. J. Passer, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour « Lifosa » UAB, par MM. A. Seliava et E. Sinkevičius, advokatai,
- pour le gouvernement lituanien, par M<sup>me</sup> V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, en qualité d'agent,

\* Langue de procédure : le lituanien.

– pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> F. Clotuche-Duvieusart et J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

### Arrêt

- 1 La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 29, paragraphe 1, et de l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1, ci-après le « code des douanes communautaire »), ainsi que de l'article 70, paragraphe 1, et de l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), 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, p. 1, ci-après le « code des douanes de l'Union »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Lifosa » UAB (ci-après l'« importateur ») au Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (département des douanes près le ministère des Finances, Lituanie) au sujet de la décision des autorités douanières d'imposer à l'importateur, notamment, un ajustement de la valeur en douane des marchandises importées.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *Le code des douanes communautaire*

- 3 L'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire disposait :

« 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 :

[...]

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

[...] »

- 4 L'article 29, paragraphe 3, sous a), de ce code était libellé comme suit :

« 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. Le paiement ne doit pas nécessairement être fait en espèces. Il peut être fait par lettres de crédit ou instruments négociables et peut s'effectuer directement ou indirectement. »

5 L'article 32, paragraphes 1 à 3, dudit code énonçait :

« 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 :

[...]

e) i) les frais de transport et d'assurance des marchandises importées

[...]

jusqu'au lieu d'introduction des marchandises dans le territoire douanier de la Communauté.

2. Tout élément qui est ajouté par application du présent article au prix effectivement payé ou à payer est fondé exclusivement sur des données objectives et quantifiables.

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

*Le règlement (CEE) n° 2454/93*

6 L'article 164, sous c), du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1), figurant au chapitre 4, intitulé « Dispositions relatives aux frais de transport », du titre V de la partie I de celui-ci, disposait :

« Pour l'application de l'article 32, paragraphe 1, [sous] e), [...] du code [des douanes communautaire] :

[...]

c) lorsque le transport est assuré gratuitement ou par les moyens de l'acheteur, les frais de transport jusqu'au lieu d'introduction, calculés suivant le tarif habituellement pratiqué pour les mêmes modes de transport, sont incorporés dans la valeur en douane. »

*Le code des douanes de l'Union*

7 L'article 70 du code des douanes de l'Union, intitulé « Détermination de la valeur en douane sur la base de la valeur transactionnelle », énonce :

« 1. La base première pour la détermination de la valeur en douane des marchandises est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union, après ajustement, le cas échéant.

2. Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur ou par l'acheteur à une tierce partie au bénéfice du vendeur, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer comme condition de la vente des marchandises importées.

3. La valeur transactionnelle s'applique à condition que l'ensemble des conditions suivantes soient remplies :

[...]

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

[...] »

8 L'article 71 de ce code, intitulé « Éléments de la valeur transactionnelle », prévoit :

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

[...]

e) les frais suivants jusqu'au lieu où les marchandises sont introduites sur le territoire douanier de l'Union :

i) les frais de transport et d'assurance des marchandises importées ;

[...]

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

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

*Le règlement d'exécution (UE) 2015/2447*

9 L'article 138 du règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission, du 24 novembre 2015, établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement n° 952/2013 (JO 2015, L 343, p. 558), intitulé « Frais de transport », dispose, à son paragraphe 3 :

« Lorsque le transport est assuré gratuitement ou par les moyens de l'acheteur, les frais de transport qui doivent être inclus dans la valeur en douane des marchandises sont calculés suivant le tarif habituellement pratiqué pour les mêmes modes de transport. »

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

10 L'importateur est une société établie en Lituanie, qui produit notamment des engrais. En exécution d'un contrat conclu le 23 septembre 2011, il a, pendant la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 octobre 2016, acheté auprès d'un intermédiaire, « Transchema » UAB, et importé sur le territoire douanier de l'Union diverses quantités d'acide sulfurique technique produit par une société établie en Biélorussie, Naftan JSC (ci-après le « producteur »).

11 Pour chaque transaction, un contrat supplémentaire était conclu, stipulant un prix spécifique et dit « Rendu frontière » (DAF), selon l'incoterm DAF, qui fait partie des Incoterms 2000 établis par la Chambre de commerce internationale, en vertu duquel l'intégralité des frais de transport des marchandises importées est à la charge du producteur jusqu'au lieu de livraison convenu à la frontière.

12 La valeur en douane des marchandises déclarée par l'importateur indiquait les montants effectivement payés tels que ces derniers figuraient sur les factures émises par l'intermédiaire.

- 13 Lors d'un contrôle, le bureau des douanes de Kaunas (Lituanie) a constaté que la valeur en douane ainsi déclarée des marchandises importées était inférieure aux frais effectivement supportés par le producteur pour le transport par voie ferroviaire de ces marchandises jusqu'au point de passage frontalier. Estimant que ces frais de transport devaient être ajoutés à la valeur transactionnelle desdites marchandises, le bureau des douanes de Kaunas a adopté, le 9 février 2017, une décision visant à corriger la valeur en douane déclarée par l'importateur en y ajoutant les frais de transport des mêmes marchandises en dehors du territoire douanier de l'Union. Ainsi, celui-ci s'est vu imposer le paiement de 25 876 euros au titre de l'ajustement de cette valeur en douane, de 412 euros d'intérêts de retard sur les droits de douane impayés correspondants, de 187 152 euros au titre de la TVA à l'importation due, de 42 492 euros d'intérêts de retard sur cette taxe ainsi qu'une amende de 42 598 euros.
- 14 L'importateur a contesté cette décision auprès du département des douanes près le ministère des Finances, qui a confirmé celle-ci.
- 15 L'importateur a introduit un recours devant le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie).
- 16 Par une décision du 28 novembre 2017, le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) a rejeté comme non fondé ce recours de l'importateur, lequel a interjeté appel de cette décision devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie).
- 17 Selon la juridiction de renvoi, il n'est pas contesté entre les parties au litige au principal que le prix de vente des marchandises importées comprenait les frais de livraison à la frontière, lesquels étaient à la charge du producteur selon les conditions de livraison convenues décrites au point 11 du présent arrêt.
- 18 Cette juridiction précise, en outre, que la valeur en douane de ces marchandises indiquée par l'importateur dans ses déclarations en douane était constituée des montants payés pour lesdites marchandises et que ceux-ci correspondaient à la valeur réelle de celles-ci. Pour autant, la valeur en douane ainsi déclarée était inférieure aux frais encourus par le producteur pour le transport des mêmes marchandises par voie ferroviaire jusqu'à la frontière lituanienne.
- 19 À cet égard, les autorités douanières font valoir que, en l'absence d'ajustement de la valeur transactionnelle des marchandises importées par l'ajout des frais de transport supportés par le producteur aux fins de déterminer la valeur en douane de ces marchandises, les déclarations en douane ne reflètent pas l'ensemble des éléments desdites marchandises présentant une valeur économique.
- 20 À l'inverse, l'importateur fait valoir que le prix de vente des marchandises importées reflète la valeur réelle de celles-ci, puisque, d'une part, le producteur n'a pas la possibilité de transformer ou de stocker ces marchandises et, d'autre part, le recyclage desdites marchandises engendre des frais très élevés. Dès lors, bien que ce prix ne couvre pas l'intégralité des frais de transport encourus par le producteur, ledit prix reste justifié et économiquement avantageux pour ce dernier, car le montant de la taxe écologique imposée en Biélorussie au titre du recyclage des marchandises importées excéderait le montant de la valeur en douane déclarée et des frais de transport de ces marchandises.
- 21 En l'occurrence, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si, aux fins de déterminer la valeur en douane des marchandises importées, l'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union exigent que les frais de transport soient ajoutés à la valeur transactionnelle de celles-ci dans une situation telle que celle en cause au principal

dans laquelle, si les conditions de vente prévoient que le prix de vente de ces marchandises comprend les frais de transport, les frais de transport supportés par le producteur sont supérieurs au prix auquel ce dernier cède lesdites marchandises à l'importateur.

- 22 Dans ces conditions, le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du [code des douanes communautaire] ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du [code des douanes de l'Union] doivent-ils être interprétés en ce sens que la valeur transactionnelle doit être ajustée en y incluant tous les frais de transport des marchandises réellement encourus par le [...] producteur jusqu'au lieu d'introduction sur le territoire douanier de l'Union lorsque, comme dans la présente affaire, 1) l'obligation de couvrir ces frais incombait au [...] producteur selon les conditions de livraison [...] et 2) ces frais de transport dépassaient le prix qui avait été convenu et a été réellement payé par [...] l'importateur, mais 3) le prix réellement payé par [...] l'importateur correspondait à la valeur réelle des marchandises, même si ce prix n'était pas suffisant pour couvrir tous les frais de transport encourus par le [...] producteur ? »

### Sur la question préjudicielle

- 23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de déterminer la valeur en douane de marchandises importées, il y a lieu d'ajouter à la valeur transactionnelle de celles-ci les frais effectivement supportés par le producteur pour le transport de ces marchandises jusqu'au lieu de leur introduction sur le territoire douanier de l'Union lorsque, selon les conditions de livraison convenues, l'obligation de couvrir ces frais incombe au producteur, que lesdits frais excèdent le prix effectivement payé par l'importateur, mais que ce prix correspond à la valeur réelle des marchandises.
- 24 À titre liminaire, il convient de rappeler que 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 par conséquent 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. Si le prix effectivement payé pour les marchandises forme, en règle générale, la base de calcul de la valeur en douane de celles-ci, 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 20 juin 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, points 22 et 23 ainsi que jurisprudence citée).
- 25 À cet égard, la juridiction de renvoi relève que le prix payé pour les marchandises importées correspond à la valeur réelle de celles-ci et qu'il n'existe aucun élément qui permettrait de soutenir que le prix réellement payé par l'importateur pour ces marchandises est fictif, parce que procédant d'une fraude ou d'un abus de droit.
- 26 Par conséquent, le litige au principal ne semble pas concerner une valeur en douane arbitraire ou fictive, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier, mais porte uniquement sur la question de savoir si, dans une situation telle que celle en cause au principal, l'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union imposent, aux fins de déterminer la valeur en douane de marchandises importées, d'ajouter à la valeur

transactionnelle de celles-ci, les frais de transport supportés, conformément aux conditions contractuelles, par le producteur et inclus dans le prix de vente, lorsque ce prix ne permet pas de couvrir l'intégralité des frais de transport.

- 27 En premier lieu, conformément à l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire et à l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes de l'Union, la valeur transactionnelle des marchandises importées constitue la « base première » pour la détermination de la valeur en douane de celles-ci. Ce n'est qu'à titre de compléments que certains autres éléments peuvent être ajoutés à cette base afin de refléter la valeur économique réelle de ces marchandises, en application de l'article 32 du code des douanes communautaire et de l'article 71 du code des douanes de l'Union.
- 28 Or, si l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union permettent de compléter le prix effectivement payé par l'ajout des frais de transport, ces dispositions exigent que ces frais n'aient pas d'ores et déjà été inclus dans ce prix, ce qui est le cas lorsque les conditions de vente stipulent un prix « Rendu frontière ».
- 29 Une telle approche est confirmée par l'article 164, sous c), du règlement n° 2454/93 et l'article 138, paragraphe 3, du règlement d'exécution 2015/2447. Ces dispositions ne permettent, en effet, l'ajout des frais de transport à la valeur transactionnelle des marchandises importées que lorsque le transport est assuré soit gratuitement soit par les moyens de l'importateur.
- 30 Or, la juridiction de renvoi indique que, dans l'affaire au principal, d'une part, aucun élément ne permet de soutenir que le prix de vente convenu ne comprenait pas les frais de transport des marchandises importées et, d'autre part, le prix payé par l'importateur correspondait à la valeur réelle de ces marchandises.
- 31 Par conséquent, ni les conditions prévues à l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire et à l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union ni celles prévues à l'article 164, sous c), du règlement n° 2454/93 et à l'article 138, paragraphe 3, du règlement d'exécution 2015/2447 ne sont satisfaites dans une situation telle que celle en cause au principal.
- 32 Une interprétation différente de ces dispositions reviendrait à exiger de l'importateur qu'il s'acquitte doublement des frais de transport des marchandises importées et, par voie de conséquence, à considérer que les importations soumises à des conditions de vente prévoyant une inclusion de ces frais dans le prix de vente de ces marchandises devraient d'office faire l'objet d'une correction de la valeur transactionnelle.
- 33 La circonstance que, en l'occurrence, les frais de transport des marchandises importées supportés par le producteur excèdent le prix effectivement payé par l'importateur n'est pas de nature à modifier cette conclusion, à la condition que ce prix reflète la valeur réelle de ces marchandises, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 34 En second lieu, le risque évoqué par la Commission européenne dans ses observations écrites selon lequel un opérateur économique pourrait échapper aux obligations relatives à la détermination de la valeur en douane des marchandises importées, en se prévalant de son autonomie contractuelle, ne semble pas fondé dans des circonstances telles celles en cause au principal. Un tel risque présupposerait en effet que les frais de transport de ces marchandises n'aient pas été acquittés, ce qui, ainsi que la juridiction de renvoi le relève, n'est pas le cas en l'occurrence. En outre, la prise en compte des conditions de vente lors de la détermination de la valeur en douane desdites marchandises résulte des dispositions de l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire et de l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes de l'Union.

- 35 Si un opérateur économique ne saurait se soustraire au droit de l'Union en invoquant ses obligations contractuelles, la détermination de la valeur en douane de marchandises importées ne saurait pour autant être arrêtée de manière abstraite. Conformément à la jurisprudence de la Cour, elle trouve son fondement dans les conditions auxquelles la vente concernée est effectuée, même si celles-ci diffèrent des usages commerciaux ou peuvent être considérées comme inhabituelles pour le type de contrat concerné (voir, en ce sens, arrêt du 4 février 1986, Van Houten International, 65/85, EU:C:1986:53, point 13). Ainsi, la Cour a jugé que, afin d'apprécier si la valeur en douane des marchandises importées reflète la valeur économique réelle de celles-ci, il convient de prendre en compte la situation juridique concrète des parties au contrat de vente (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, point 38). Dès lors, ne pas tenir compte des conditions de vente dans le cadre de la détermination de la valeur en douane de ces marchandises serait non seulement contraire aux dispositions de l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire et de l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes de l'Union, mais aboutirait en outre à un résultat ne permettant pas de refléter la valeur économique réelle desdites marchandises.
- 36 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes communautaire ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du code des douanes de l'Union doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de déterminer la valeur en douane de marchandises importées, il n'y a pas lieu d'ajouter à la valeur transactionnelle de celles-ci les frais effectivement supportés par le producteur pour le transport de ces marchandises jusqu'au lieu de leur introduction sur le territoire douanier de l'Union lorsque, selon les conditions de livraison convenues, l'obligation de couvrir ces frais incombe au producteur, et ce alors même que lesdits frais excèdent le prix effectivement payé par l'importateur, dès lors que ce prix correspond à la valeur réelle desdites marchandises, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

### Sur les dépens

- 37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

**L'article 29, paragraphe 1, et l'article 32, paragraphe 1, sous e), i), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, ainsi que l'article 70, paragraphe 1, et l'article 71, paragraphe 1, sous e), i), du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union, doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de déterminer la valeur en douane de marchandises importées, il n'y a pas lieu d'ajouter à la valeur transactionnelle de celles-ci les frais effectivement supportés par le producteur pour le transport de ces marchandises jusqu'au lieu de leur introduction sur le territoire douanier de l'Union européenne lorsque, selon les conditions de livraison convenues, l'obligation de couvrir ces frais incombe au producteur, et ce alors même que lesdits frais excèdent le prix effectivement payé par l'importateur, dès lors que ce prix correspond à la valeur réelle desdites marchandises, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**

Signatures