Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

26 mars 2026 *

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Règlement (CEE) nº 2913/92 – Code des douanes communautaire – Procédures d'importation et d'exportation – Détermination de la valeur en douane – Article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et sous b), iv) – Ajustement en fonction des coûts supportés par l'acheteur – Coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire – Notion de "contenant" – Prestations immatérielles exécutées sur le territoire de l'Union européenne »

Dans l'affaire C-307/23,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 17 janvier 2023, parvenue à la Cour le 17 mai 2023, dans la procédure

G GmbH

contre

Hauptzollamt H,

LA COUR (première chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, Mme I. Ziemele (rapporteure), MM. A. Kumin, S. Gervasoni et M. Bošnjak, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour G GmbH, par Me L. Harings, Rechtsanwalt,

– pour Hauptzollamt H, par Mme S. Hein,

– pour le gouvernement français, par MM. G. Bain, J.-L. Carré et B. Fodda, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'allemand.

– pour la Commission européenne, par M^mes^ B. Eggers et F. Moro, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 octobre 2025,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et 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) (ci-après le « code des douanes »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant G GmbH au Hauptzollamt H au sujet du recouvrement a posteriori de droits à l'importation concernant des étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire.

Le cadre juridique

3 L'article 29, paragraphe 1, du code des douanes énonce :

« 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 [économique européenne], le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 [...] »

4 L'article 32 de ce code 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) commission et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat ;
   ii) coût des contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise ;
   iii) coût de l'emballage, comprenant aussi bien la main-d'œuvre que les matériaux ;

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 ;

[...] »

5 La nomenclature combinée figurant à l'annexe I du règlement (CEE) nº 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), comprend dans sa première partie, titre I, une section A, intitulée « Règles générales pour l'interprétation de la nomenclature combinée ». La règle générale 5 relative au classement des marchandises est libellée comme suit :

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

a) Les étuis pour appareils photographiques, pour instruments de musique, pour armes, pour instruments de dessin, les écrins 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) Sous réserve des dispositions de la règle 5 a) ci-dessus, les emballages [...] 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. »

6 La note 1 en bas de page, figurant sous la règle générale 5, précise que 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, sous a).

Le litige au principal et la question préjudicielle

7 Du 12 décembre 2012 au 30 mai 2013, G, propriétaire d'un entrepôt douanier situé en Allemagne, a procédé à dix opérations de dédouanement de denrées alimentaires de longue conservation en conserve vendues par des fournisseurs de pays tiers, en vue de leur mise en libre pratique dans le cadre de la procédure de domiciliation au profit d'un acheteur. L'acheteur mettait à disposition des fournisseurs, à titre gratuit et sous forme électronique, les maquettes servant de modèle pour la réalisation des étiquettes destinées à être collées sur les boîtes de conserve. Ces étiquettes étaient imprimées et collées sur les boîtes de conserve par les fournisseurs. Les maquettes desdites étiquettes étaient réalisées par des agences de design en Allemagne pour le compte et aux frais de l'acheteur.

8 Les valeurs en douane déclarées indiquaient le montant à payer par l'acheteur aux fournisseurs conformément aux stipulations contractuelles les liant, comprenant, en plus du coût des denrées alimentaires, celui de l'emballage pour la vente au détail sous forme de conserve, ainsi que celui lié à l'impression et à l'apposition des étiquettes, à l'exclusion des coûts, supportés par l'acheteur, relatifs à la conception des maquettes.

9 Par un avis d'imposition, émis le 20 février 2014, le Hauptzollamt H a recouvré a posteriori les droits de douane, d'un montant de 1 412,61 euros, correspondant à l'inclusion dans les valeurs en douane déclarées des coûts relatifs à la conception des maquettes des étiquettes collées sur les boîtes de conserve.

10 Le recours introduit par G contre cet avis a été rejeté par une juridiction de première instance, aux motifs que l'étiquette qui décrit le contenu de la conserve et en fait la promotion est indissociable de la boîte de conserve elle-même en tant que contenant, au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes.

11 Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), qui est la juridiction de renvoi, a été saisi par G d'un appel contre le jugement de première instance. Cette juridiction relève que la valeur en douane de marchandises importées sur le territoire de l'Union européenne est déterminée à partir de la valeur transactionnelle, à laquelle sont ajoutés les coûts visés à l'article 32 du code des douanes.

12 Selon ladite juridiction, il ne fait pas de doute que les boîtes de conserve utilisées par G sont des « contenants », au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a, ii), de ce code, dont les coûts de fabrication, y compris ceux liés à la boîte elle-même ainsi qu'à l'impression et à l'apposition de l'étiquette sur celle-ci, doivent être pris en considération en vue de la détermination de la valeur en douane, car cette étiquette forme une unité indivisible avec la boîte de conserve.

13 Elle relève cependant qu'une telle conclusion ne s'impose pas avec évidence en ce qui concerne les coûts liés aux prestations immatérielles de conception des maquettes des étiquettes collées sur ces boîtes. En effet, les prestations nécessaires à cette conception seraient susceptibles de relever des « travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis », visés à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit code.

14 Cela étant, dans cette hypothèse, en vertu de cette disposition, l'ajustement de la valeur en douane en fonction des coûts relatifs à ces prestations ne s'imposerait qu'à la condition que lesdites prestations aient été exécutées en dehors du territoire de l'Union, ce qui ne serait pas le cas en l'occurrence, les maquettes en cause étant conçues en Allemagne.

15 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour 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 [code des douanes], 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 ? »

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et sous b), iv), du code des douanes doit être interprété en ce sens que les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'Union doivent être

ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique.

17 Dès lors que le code des douanes ne définit pas expressément la manière dont de tels coûts doivent être traités aux fins douanières, il y a lieu de procéder à l'interprétation des dispositions visées par cette question en tenant compte non seulement de leurs termes, mais également du contexte dans lequel elles s'insèrent et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elles font partie (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, point 28 et jurisprudence citée).

18 S'agissant, en premier lieu, du libellé de ces dispositions, l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes prévoit que, pour déterminer la valeur en douane, sont ajoutés 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 ».

19 En vertu de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce code, est également ajoutée au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées la valeur des « travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis », utilisés lors de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées, lorsque ces produits et services sont fournis directement ou indirectement par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, à condition qu'ils aient été exécutés « ailleurs que dans la Communauté » et qu'ils soient « nécessaires pour la production des marchandises importées ».

20 Aux fins de la distinction des champs d'application respectifs de ces deux dispositions, il importe de souligner que l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit code se rapporte aux coûts des produits et services nécessaires pour la production des « marchandises importées », alors que l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du même code se réfère au coût des « contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise ».

21 Il ressort de la décision de renvoi que la valeur en douane des marchandises en cause dans la procédure au principal a été déclarée par G en tenant compte, notamment, du coût de leur contenant, à savoir des frais de production des boîtes de conserve ainsi que des frais d'impression des étiquettes qui y sont collées, sans, toutefois, que les coûts induits par les prestations immatérielles de conception de ces étiquettes aient été pris en considération.

22 La qualification de « produits et services », au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, conférée aux prestations immatérielles nécessaires à la conception des maquettes mises à la disposition des fournisseurs des marchandises importées sous forme électronique pour l'impression des étiquettes en cause au principal n'est pas contestée devant la juridiction de renvoi. À cet égard, il a été jugé que, dans la mesure où le libellé de cette disposition renvoie expressément aux « produits » ou aux « services », son champ d'application n'est pas limité aux biens matériels (arrêt du 10 septembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, point 18).

23 Cela étant, ainsi qu'il a été rappelé au point 20 du présent arrêt, l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce code se réfère aux coûts des produits et services nécessaires pour la production des « marchandises importées ».

24 Le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), dudit code établit, en revanche, une distinction entre ces marchandises et leurs « contenants », cette disposition mentionnant explicitement ce terme.

25 À cet égard, en vertu de la note 1 en bas de page figurant sous la règle générale 5, comprise dans la première partie, titre 1, section A, de la nomenclature combinée composant l'annexe I du règlement nº 2658/87, le terme « contenant » est associé au terme « emballage », dans la mesure où ce dernier désigne les « contenants extérieurs et intérieurs, conditionnements, enveloppes et supports ». En outre, conformément à la jurisprudence, la notion d'« emballages » vise des contenants qui se prêtent non seulement au transport des produits, mais également à leur stockage et à leur commercialisation (arrêt du 5 octobre 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, point 8).

26 Or, dans la mesure où les prestations immatérielles liées à la conception des maquettes des étiquettes visées dans la décision de renvoi sont destinées à l'impression des étiquettes collées sur les boîtes de conserve importées, le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes n'exclut pas que les coûts qu'elles induisent soient susceptibles de se rapporter aux « contenants », au sens de cette disposition, pour autant que ces maquettes constituent effectivement un élément étroitement lié à ces contenants.

27 À cet égard, la question de savoir si ces étiquettes peuvent être séparées des boîtes de conserve ne saurait être décisive pour une telle appréciation. En effet, les étiquettes fournissent des informations notamment sur ce que contient la conserve alimentaire importée, sur sa durée de conservation, voire des recommandations sur la manière de préparer et/ou de consommer son contenu, lesquelles sont nécessaires à la commercialisation de celle-ci et peuvent, le cas échéant, faciliter son utilisation.

28 Pour autant, l'absence d'étiquettes collées sur les boîtes de conserve ne rend pas, en principe, le contenu de celles-ci inutilisable, de sorte que ces étiquettes ne sauraient être considérées comme faisant partie intégrante du contenu de ces boîtes, ni comme étant nécessaires pour leur production au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit code (voir, en ce sens, arrêt du 10 septembre 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, point 20).

29 Il s'ensuit que, malgré la circonstance que ni le libellé de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes ni celui de l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce code ne contiennent d'indication claire quant à la manière dont les coûts induits par les prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire doivent être traités aux fins douanières, ces coûts sont susceptibles de relever de la catégorie des coûts des contenants, au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), de ce code, dès lors qu'il existe un lien étroit entre ces maquettes et les contenants que constituent ces boîtes de conserve alimentaire, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

30 S'agissant, en deuxième lieu, du contexte dans lequel s'insère l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et sous b), iv), dudit code ainsi que de l'économie de ces dispositions, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 29 du même code, la valeur en douane des marchandises importées est constituée par leur valeur transactionnelle, à savoir 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, sous réserve, toutefois, des ajustements devant être, le cas échéant, effectués conformément, notamment, à l'article 32 du code des douanes (arrêt du 9 juin 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, point 25 et jurisprudence citée).

31 Ainsi que la Cour l'a déjà indiqué, la valeur en douane doit être déterminée, en priorité, selon la méthode dite « de la valeur transactionnelle » des marchandises importées. Cette méthode de détermination de la valeur en douane est ainsi supposée être la plus adaptée et la plus fréquemment utilisée (arrêt du 9 juin 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, point 26 et jurisprudence citée).

32 Le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées forme donc, en règle générale, la base de calcul de la valeur en douane, même si ce prix est une donnée qui doit éventuellement faire l'objet d'ajustements (voir, en ce sens, arrêt du 9 juin 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, point 27 et jurisprudence citée).

33 En particulier, les éléments à ajouter au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, afin de déterminer leur valeur en douane, sont énoncés à l'article 32 du code des douanes.

34 À cet égard, ainsi qu'il a été souligné au point 20 du présent arrêt, l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), de ce code vise spécifiquement les « contenants » des marchandises importées, l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), dudit code se rapportant, en revanche, à la valeur des travaux nécessaires pour la production des « marchandises importées » en général.

35 Ce faisant, l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes établit une règle spécifique d'ajustement de la valeur en douane des marchandises importées en fonction des coûts témoignant d'un lien étroit avec leur contenant, quelle que soit la nature des prestations auxquelles ces coûts se rapportent, par opposition à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce code qui prévoit un ajustement en fonction des prestations immatérielles nécessaires pour la production des marchandises importées, sans distinction spécifique entre les marchandises elles-mêmes et leurs contenants.

36 Si, pour l'ajustement de la valeur en douane des « marchandises importées », au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, cette disposition contient, à son point iv), une précision géographique explicite en ce qui concerne le lieu d'exécution des prestations immatérielles qui y sont visées, l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), de ce code ne fournit aucune précision équivalente en ce qui concerne l'ajustement éventuel de cette valeur en fonction des coûts de fabrication des contenants de ces marchandises. Dans ces conditions, le législateur de l'Union a entendu introduire un régime d'ajustement distinct selon que les coûts en cause concernent des prestations immatérielles qui présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées ou qu'ils concernent de telles prestations lorsqu'elles sont nécessaires à la production des marchandises importées elles-mêmes.

37 Or, la spécificité du champ d'application de l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), du code des douanes milite en faveur de la soumission des coûts relatifs aux prestations immatérielles étroitement liées aux contenants des marchandises importées au même régime d'ajustement de la valeur en douane que celui réservé aux coûts relatifs aux produits et prestations matérielles nécessaires à la fabrication de ces contenants. Dans ce contexte, l'application d'un régime d'ajustement différent pour les coûts induits par ces prestations immatérielles aurait nécessité une mention expresse en ce sens de la part du législateur de l'Union, à l'instar de celle figurant à l'article 32, paragraphe 1, sous b), iv), de ce code en ce qui concerne les produits et services nécessaires pour la production des marchandises importées.

38 Partant, il convient de considérer que l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), dudit code s'applique à l'ensemble des coûts étroitement liés à la fabrication des contenants des marchandises, comme cela semble être le cas des coûts induits par les prestations immatérielles de conception des maquettes en cause au principal.

39 En troisième lieu, les règles du code des douanes relatives à la détermination de la valeur en douane poursuivent l'objectif d'établir un système équitable, uniforme et neutre qui exclut l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives. En effet, la valeur en douane doit 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 (arrêt du 9 juin 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, point 24).

40 À cet égard, il n'est pas contesté que les prestations immatérielles de conception de maquettes pour des étiquettes collées sur des boîtes de conserve ont une valeur économique certaine et quantifiable. Or, la prise en compte des coûts de telles prestations contribue à la réalisation de l'objectif de détermination d'une valeur en douane correspondant à la valeur économique réelle des marchandises importées.

41 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et sous b), iv), du code des douanes doit être interprété en ce sens que les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'Union doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique, à la condition que lesdites maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées.

Sur les dépens

42 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 (première chambre) dit pour droit :

L'article 32, paragraphe 1, sous a), ii), et sous b), iv), du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire,

doit être interprété en ce sens que :

les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'Union européenne doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique, à la condition que lesdites maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées.

Signatures