Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 23 janvier 2025 [1]

Affaire C-782/23

« Tauritus » UAB
contre
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
en présence de
Kauno teritorinė muitinė

[demande de décision préjudicielle formée par le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie)]

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Règlement (UE) nº 952/2013 – Code des douanes de l'Union – Tarif douanier commun – Valeur en douane – Valeur transactionnelle – Détermination – Marchandises importées sur la base d'un contrat indiquant un prix d'achat provisoire – Prix définitif inconnu à la date d'acceptation de la déclaration en douane »

1. Le litige à l'origine du renvoi préjudiciel dans la présente affaire porte sur le montant des intérêts de retard dus en raison du paiement tardif de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à une importation.

2. Pour déterminer ces intérêts, le montant précis de la TVA à l'importation doit être établi. Ce montant dépend, quant à lui, de la manière dont la valeur en douane des marchandises importées est calculée, sur le fondement du règlement (UE) nº 952/2013 [2].

[1] Langue originale : l'espagnol.

[2] Règlement du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1, rectificatif JO 2016, L 267, p. 2, ci-après le « code des douanes »).

I. Le cadre juridique

A. Le code des douanes

3. L'article 15 (intitulé « Communication d'informations aux autorités douanières »), paragraphe 2, du code des douanes dispose :

« Le dépôt d'une déclaration en douane [...] par une personne aux autorités douanières [...] rend la personne concernée responsable de tout ce qui suit :

a) de l'exactitude et du caractère complet des renseignements fournis dans la déclaration, la notification ou la demande ;

[...] »

4. L'article 48 (intitulé « Contrôle a posteriori ») du code des douanes prévoit :

« Aux fins des contrôles douaniers, les autorités douanières peuvent vérifier l'exactitude et le caractère complet des informations fournies dans une déclaration en douane [...] ainsi que l'existence et l'authenticité, l'exactitude et la validité de tout document d'accompagnement, et peuvent examiner la comptabilité du déclarant et d'autres écritures se rapportant aux opérations relatives aux marchandises en question [...], après octroi de la mainlevée. [...] »

5. L'article 70 (intitulé « Détermination de la valeur en douane sur la base de la valeur transactionnelle ») du code des douanes est libellé comme suit :

« 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 ;

[...] »

6. L'article 71 (intitulé « Éléments de la valeur transactionnelle ») et l'article 72 (intitulé « Éléments ne devant pas être inclus dans la valeur en douane ») du code des douanes prévoient les ajustements à effectuer pour déterminer la valeur en douane en application de

l'article 70 [3].

7. L'article 73 (intitulé « Simplification ») du code des douanes est libellé comme suit :

« Les autorités douanières peuvent, sur demande, autoriser que les montants ci-après soient déterminés sur la base de critères spécifiques, lorsqu'ils ne sont pas quantifiables à la date à laquelle la déclaration en douane est acceptée :

a) les montants à inclure dans la valeur en douane conformément à l'article 70, paragraphe 2 ; et

b) les montants visés aux articles 71 et 72. » [4]

8. L'article 74 (intitulé « Méthodes secondaires de détermination de la valeur en douane ») du code des douanes énonce :

« 1. Lorsque la valeur en douane des marchandises ne peut être déterminée par application de l'article 70, il y a lieu de passer successivement du point a) au point d) du paragraphe 2 jusqu'au premier de ces points qui permettra de la déterminer.

[...]

2. La valeur en douane déterminée par application du paragraphe 1 est :

a) la valeur transactionnelle de marchandises identiques [...] ;

b) la valeur transactionnelle de marchandises similaires [...] ;

c) la valeur fondée sur le prix unitaire [...] ; ou

d) la valeur calculée, égale à la somme :

   i) du coût ou de la valeur des matières et des opérations de fabrication ou autres, mises en œuvre pour produire les marchandises importées ;

   ii) d'un montant représentant les bénéfices et les frais généraux [...] ;

   iii) du coût ou de la valeur des éléments visés à l'article 71, paragraphe 1, point e).

[3] Le règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la Commission, du 24 novembre 2015, établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union (JO 2015, L 343, p. 558) précise à son article 128 (intitulé « Valeur transactionnelle »), paragraphe 1 :
« La valeur transactionnelle des marchandises vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union est fixée au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, sur la base de la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur ce territoire douanier. »
L'article 133 (intitulé « Détermination de la valeur des conditions et prestations ») de ce règlement d'exécution dispose quant à lui :
« Si la vente ou le prix des marchandises importées est subordonné à une condition ou à une prestation dont la valeur est déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer, ladite valeur est à considérer comme une partie du prix effectivement payé ou à payer [...] »

[4] L'article 71 (intitulé « Simplification ») du règlement délégué (UE) 2015/2446 de la Commission, du 28 juillet 2015, complétant le règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union (JO 2015, L 343, p. 1), dans sa version applicable aux faits, précise à son paragraphe 1 :
« L'autorisation visée à l'article 73 du [code des douanes] peut être octroyée si les conditions suivantes sont remplies :
a) l'application de la procédure prévue à l'article 166 [dudit] code représenterait, dans ces circonstances, un coût administratif disproportionné ;
b) la valeur en douane déterminée ne différera pas de manière significative de celle déterminée en l'absence d'autorisation. »

3. Si la valeur en douane ne peut pas être déterminée par application du paragraphe 1, elle est déterminée, sur la base des données disponibles dans le territoire douanier de l'Union, par des moyens raisonnables compatibles avec tous les principes et toutes les dispositions générales suivantes :

a) l'accord relatif à la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ;

b) l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ;

c) le présent chapitre. » [5]

9. L'article 101 (intitulé « Détermination du montant des droits à l'importation ou à l'exportation ») du code des douanes prévoit :

« 1. Le montant des droits à l'importation ou à l'exportation exigibles est déterminé par les autorités douanières [...] dès qu'elles disposent des informations nécessaires.

2. Sans préjudice de l'article 48, les autorités douanières peuvent accepter le montant des droits à l'importation ou à l'exportation exigibles déterminé par le déclarant.

[...] »

10. L'article 166 (intitulé « Déclaration simplifiée »), paragraphe 1, du code des douanes indique :

« Les autorités douanières peuvent accepter qu'une personne obtienne que les marchandises soient placées sous un régime douanier sur la base d'une déclaration simplifiée qui peut omettre une partie des énonciations visées à l'article 162 ou les documents d'accompagnement visés à l'article 163. »

11. L'article 167 (intitulé « Déclaration complémentaire »), du code des douanes prévoit :

« 1. En cas de déclaration simplifiée au titre de l'article 166 [...], le déclarant dépose, au bureau de douane compétent, dans un délai déterminé, une déclaration complémentaire comportant les énonciations nécessaires pour le régime douanier concerné [6].

En cas de déclaration simplifiée au titre de l'article 166, les documents d'accompagnement nécessaires sont en la possession du déclarant et à la disposition des autorités douanières dans un délai déterminé.

5 Selon l'article 144 [intitulé « Valeur déterminée sur la base des données disponibles (méthode "fall back") »], paragraphe 1, du règlement d'exécution 2015/2447 : « Lors de la détermination de la valeur en douane en vertu de l'article 74, paragraphe 3, du [code des douanes], il peut être fait preuve d'une souplesse raisonnable dans l'application des méthodes prévues aux articles 70 et 74, paragraphe 2, [de ce] code. La valeur ainsi déterminée se fonde, dans la plus grande mesure possible, sur des valeurs en douane déterminées antérieurement. »

6 Conformément à l'article 146 (« Déclaration complémentaire ») du règlement délégué 2015/2446, dans sa version applicable aux faits :
« 1. Lorsque les autorités douanières doivent inscrire dans les comptes le montant des droits exigibles à l'importation ou à l'exportation conformément à l'article 105, paragraphe 1, premier alinéa, du [code des douanes], la déclaration complémentaire visée à l'article 167, paragraphe 1, premier alinéa, [de ce] code est déposée dans un délai de 10 jours à compter de la mainlevée des marchandises.
2. Lorsque la prise en compte intervient conformément à l'article 105, paragraphe 1, deuxième alinéa, [dudit code] et que la déclaration complémentaire revêt un caractère général, périodique ou récapitulatif, la période couverte par la déclaration complémentaire n'excède pas un mois civil.
3. Le délai de dépôt de la déclaration complémentaire visée au paragraphe 2 est fixé par les autorités douanières. Il ne dépasse pas 10 jours à compter de la fin de la période couverte par la déclaration complémentaire.
[...] »

La déclaration complémentaire peut présenter un caractère global, périodique ou récapitulatif.

[...]

4. La déclaration simplifiée visée à l'article 166, paragraphe 1, ou l'inscription dans les écritures du déclarant visée à l'article 182 et la déclaration complémentaire sont réputées constituer un acte unique et indivisible prenant effet, respectivement, à la date à laquelle la déclaration simplifiée est acceptée conformément à l'article 172 et à la date à laquelle les marchandises sont inscrites dans les écritures du déclarant.

[...] »

12. L'article 172 (intitulé « Acceptation d'une déclaration en douane »), paragraphe 2, du code des douanes énonce :

« La date d'acceptation de la déclaration en douane par les autorités douanières est, sauf dispositions contraires, la date à prendre en considération pour l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées et pour toutes les autres formalités d'importation ou d'exportation. »

13. L'article 173 (intitulé « Rectification d'une déclaration en douane ») du code des douanes prévoit :

« 1. Le déclarant est autorisé, sur demande, à rectifier une ou plusieurs des énonciations de la déclaration en douane après son acceptation par les autorités douanières. La rectification n'a pas pour effet de faire porter la déclaration en douane sur des marchandises autres que celles qui en ont fait initialement l'objet.

[...]

3. À la demande du déclarant, dans un délai de trois ans à compter de la date d'acceptation de la déclaration en douane, la rectification de la déclaration en douane peut être autorisée après la mainlevée des marchandises pour permettre au déclarant de satisfaire à ses obligations relatives au placement des marchandises sous le régime douanier concerné. »

B. La directive 2006/112/CE

14. Conformément à l'article 85 de la directive 2006/112/CE[7] :

« Pour les importations de biens, la base d'imposition est constituée par la valeur définie comme la valeur en douane par les dispositions communautaires en vigueur. »

[7] Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

II. Les faits, le litige et les questions préjudicielles

15. L'exposé des faits contenu dans la décision de renvoi est le suivant :

– conformément à un ordre de contrôle du 26 mai 2017, la Kauno teritorinė muitinė (service régional des douanes de Kaunas, Lituanie)[8] a procédé à un contrôle fiscal auprès de « Tauritus » UAB, portant sur la période comprise entre le 1er octobre 2015 et le 30 avril 2017 ;

– le service régional a constaté que, au cours de cette période, Tauritus avait acquis diverses quantités de carburant diésel et de carburéacteur auprès de différents fournisseurs et les avait importées sur le territoire de la République de Lituanie ;

– dans les contrats conclus avec les fournisseurs et les factures pro forma établies par ces derniers, était indiqué le prix provisoire que Tauritus devait payer pour l'achat des marchandises ;

– lorsqu'elle déclarait, en vue de sa mise en libre pratique et de sa commercialisation, le carburant ainsi acquis et importé, Tauritus indiquait dans les déclarations d'importation le prix provisoire à titre de valeur en douane des marchandises. Elle indiquait également dans les déclarations concernées que la méthode utilisée pour déterminer la valeur en douane des marchandises était celle prévue à l'article 74, paragraphe 3, du code des douanes ;

– conformément aux clauses des contrats conclus avec les fournisseurs, le prix provisoire était ajusté par la suite pour tenir compte d'éléments connus postérieurement à l'importation des marchandises, à savoir du prix moyen du carburant sur le marché au cours de la période concernée et du taux de change moyen au cours de cette période ;

– Tauritus et ses fournisseurs convenaient de ce prix ajusté (ci-après le « prix final ») en concluant des accords complémentaires prenant la forme d'avenants aux contrats, en exécution desquels les fournisseurs établissaient des factures rectificatives. En fonction des fluctuations des prix sur les marchés et des taux de change, le prix final était, dans certains cas, supérieur au prix provisoire et, dans d'autres cas, inférieur ;

– après avoir reçu des fournisseurs les factures rectificatives, Tauritus introduisait de sa propre initiative des demandes d'ajustement de la valeur des marchandises indiquée dans ses déclarations d'importation ;

– dans le cadre de ce même contrôle, il a été constaté que, au cours de la période comprise entre le 29 septembre 2016 et le 1er février 2017, Tauritus avait déposé auprès du service régional treize déclarations d'importation (ci-après les « déclarations en cause »), dans lesquelles elle avait indiqué à titre de valeur en douane du carburant importé le prix provisoire convenu avec les fournisseurs ;

– le 6 février et le 15 mars 2017, les fournisseurs avaient adressé à la société des factures rectificatives dans lesquelles le prix final du carburant importé était supérieur à la valeur en douane indiquée dans les déclarations en cause ;

[8] Ci-après le « service régional ».

– à la différence de ce qu'elle avait fait dans d'autres cas, Tauritus ne s'était pas adressée aux autorités douanières pour demander l'ajustement de la valeur en douane indiquée dans les déclarations en cause et, jusqu'à ce que débute le contrôle fiscal (le 26 mai 2017), n'avait pas versé de supplément de TVA à l'importation au Trésor public [9] ;

– appliquant la méthode de détermination de la valeur prévue à l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes, le service régional a retenu à titre de valeur en douane des marchandises le prix final indiqué dans les factures ajustées et a imposé à Tauritus le paiement d'intérêts de retard sur la TVA à l'importation pour la période comprise entre la date d'acceptation des déclarations en cause par les autorités douanières et la date du rapport établi par le service régional lui-même [10].

16. Étant en désaccord avec la décision du service régional, Tauritus l'a contestée successivement devant le Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (département des douanes près le ministère des Finances de la République de Lituanie), la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie) et le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie), qui ont estimé que le calcul des intérêts de retard était justifié.

17. Tauritus a formé un recours contre la décision du tribunal de première instance devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), qui, par arrêt du 17 juin 2020, a renvoyé l'affaire devant l'administration douanière en vue de son réexamen.

18. Selon le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), c'était à tort que l'administration douanière avait calculé la valeur en douane des marchandises en utilisant la méthode de la « valeur transactionnelle ». L'application de l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes ne pouvait pas être basée sur un prix final qui n'était pas et ne pouvait pas être connu aux dates d'importation des marchandises et de dépôt des déclarations initiales.

19. De nouveau saisie de l'affaire, l'administration douanière a, par décision du département des douanes du 31 décembre 2020 confirmant la décision du service régional, réaffirmé l'obligation imposée à Tauritus de payer les intérêts de retard. Selon elle :

– après avoir reçu des fournisseurs les factures ajustées qui indiquaient le prix final, Tauritus était tenue de calculer la valeur en douane des marchandises conformément à l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes, en retenant comme valeur transactionnelle le prix final indiqué dans ces factures ajustées, et,

– dès lors que Tauritus ne s'était pas acquittée de cette obligation avant le début du contrôle effectué par l'administration douanière, cette dernière était habilitée à calculer les intérêts de retard à compter de la date de dépôt des déclarations initiales.

[9] Comme l'a précisé le gouvernement lituanien lors de l'audience, Tauritus n'aurait présenté des demandes d'ajustement (en sa faveur) que lorsque la valeur finale des marchandises était inférieure à la valeur provisoire initialement déclarée.

[10] Rapport n° 7KM320048M du 14 septembre 2017. Le montant des intérêts s'élève à 4 853 euros.

20. Cette décision ayant été confirmée par le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius) par jugement du 19 janvier 2022, Tauritus a de nouveau interjeté appel devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), qui a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il d'interpréter l'article 70 du [code des douanes], en ce sens que son paragraphe 1 ne s'applique pas dans le cas où (comme en l'espèce), au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, sur la base de la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur le territoire douanier, seul est connu un prix provisoire qui (après le dépôt de la déclaration en douane et la mise en libre pratique des marchandises) est ajusté à la hausse ou à la baisse en fonction de circonstances indépendantes de la volonté des parties et encore inconnues au moment du dépôt de la déclaration en douane ?

2) Convient-il d'interpréter l'article 173, paragraphe 3, du [code des douanes] en ce sens que le déclarant n'a pas d'obligation d'adresser à l'administration des douanes une demande d'ajustement de la valeur en douane déclarée, qui avait été déterminée en application de l'article 74 de ce code, une fois qu'est connu (comme en l'espèce), après la mise en libre pratique des marchandises, le prix effectivement à payer pour celles-ci visé à l'article 70, paragraphe 1, dudit code, prix qui n'était pas et ne pouvait pas être connu au moment du dépôt de la déclaration ? »

III. La procédure devant la Cour

21. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 19 décembre 2023.

22. Les gouvernements lituanien et espagnol ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

23. Lors de l'audience qui s'est tenue le 6 novembre 2024, les gouvernements lituanien, espagnol et français ainsi que la Commission ont comparu devant la Cour.

IV. Analyse

A. Considérations liminaires

24. Comme je l'ai déjà indiqué, le litige a pour objet la détermination du montant des intérêts de retard imposés à une société après le paiement de la TVA à l'importation.

25. Le litige porte sur la méthode utilisée pour déterminer la valeur en douane des marchandises importées[11]. Le montant de la dette fiscale et, par voie de conséquence, le calcul des intérêts de retard exigibles dépendent de cette valeur.

[11] Le débat ne porte pas sur l'étendue des pouvoirs de contrôle autorisés par l'article 48 du code des douanes, auxquels se réfère la Commission.

26. En particulier, Tauritus a établi la valeur en douane selon la *méthode secondaire* visée à l'article 74, paragraphe 3, du code des douanes. Cette méthode est prévue pour les cas dans lesquels il n'est pas possible d'appliquer la *méthode principale* visée à l'article 70 de ce code [12]. L'administration douanière préconise, au contraire, l'application de cette méthode principale en l'espèce.

27. La juridiction de renvoi souligne que le litige « porte uniquement sur les intérêts de retard réclamés à la partie requérante », montant qui, selon elle, « dépend directement du montant de la dette fiscale et de la date d'exigibilité de l'obligation fiscale » [13].

28. Il se trouve cependant que la juridiction de renvoi n'adresse à la Cour aucune question relative à la portée temporelle des intérêts de retard, c'est-à-dire sur le point de savoir à quel moment ils deviennent exigibles. À cet égard, je le répète, le renvoi préjudiciel ne dit mot, ce qui revient à laisser ouverte la question des dates initiale et finale pour le calcul des intérêts, sur lesquelles ne portent pas les questions préjudicielles.

29. En ce qui concerne le « montant de la dette fiscale », qui est l'autre élément évoqué par la juridiction de renvoi, tout semble indiquer que Tauritus n'a pas contesté, en tant que tel, le montant de la TVA finalement exigé. Si tel est le cas (ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier), il faut comprendre qu'elle accepte implicitement la valeur en douane – et donc la base d'imposition – des marchandises *aux fins du paiement de la TVA à l'importation*.

30. Dans ce contexte, il convient de signaler le caractère hypothétique de l'affirmation de la juridiction de renvoi sur laquelle repose la décision de renvoi : « S'il était constaté [...] que la valeur en douane, c'est-à-dire également la base d'imposition aux fins de la TVA, a été mal déterminée, il serait impossible de considérer les intérêts de retard en cause comme étant (entièrement) fondés » [14].

31. Si le redevable ne conteste pas le montant de la « dette fiscale » (au titre de la TVA), établi précisément en fonction de la valeur de la transaction, je ne vois pas en quoi il serait nécessaire de soulever un débat au sujet de *cette même valeur de la transaction*, en ce qui concerne cette fois le paiement d'intérêts de retard [15].

32. Ainsi, lors de l'audience, des doutes ont été émis quant à l'utilité de la réponse que la Cour pourrait donner à la juridiction de renvoi. Si les questions de la juridiction de renvoi devaient être qualifiées d'hypothétiques (c'est-à-dire non strictement nécessaires à la résolution du litige au principal) [16], le renvoi préjudiciel serait irrecevable.

33. En tout état de cause, je me prononcerai sur les questions préjudicielles, dans le cas où la Cour déciderait, en se fondant sur la présomption de pertinence dont bénéficient ces questions, de procéder à leur analyse au fond.

[12] Aux termes de l'article 70 du code des douanes, la « valeur transactionnelle », définie comme « 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 », est utilisée comme base première du calcul.

[13] Décision de renvoi, point 22.

[14] Décision de renvoi, point 22, in fine.

[15] La juridiction de renvoi exclut que les transactions en cause dans le litige aient été liées à une fraude, un abus de droit ou toute autre forme d'évasion fiscale.

[16] Le gouvernement lituanien a évoqué cette possibilité lors de l'audience.

B. Sur la première question préjudicielle

34. La juridiction de renvoi sollicite l'interprétation de l'article 70 du code des douanes. Elle veut savoir si le paragraphe 1 de cet article est applicable dans le cas où, « au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, sur la base de la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur le territoire douanier, seul est connu un prix provisoire qui (après le dépôt de la déclaration en douane et la mise en libre pratique des marchandises) est ajusté à la hausse ou à la baisse en fonction de circonstances indépendantes de la volonté des parties et encore inconnues au moment du dépôt de la déclaration en douane ».

35. La Cour s'est déjà prononcée sur la détermination de la valeur en douane des marchandises importées. Sa jurisprudence contient les affirmations suivantes :

– « 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 » [17] ;

– « [e]n particulier, en vertu de l'article 29 [(devenu l'article 70)] du code des douanes, 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 [(devenu l'article 71)] de ce code » [18] ;

– « 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 » [19] ;

– « [l]e prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises 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, lorsque cette opération est nécessaire pour éviter de déterminer une valeur en douane arbitraire ou fictive » [20].

36. Eu égard à ces critères, la méthode principale de détermination de la valeur (article 70 du code des douanes) devrait en principe s'appliquer au litige pendant devant la juridiction de renvoi. Contrairement à ce que certains intervenants ont soutenu lors de l'audience, l'importateur n'est pas libre de choisir, à son gré, la méthode de détermination de la valeur des marchandises, thèse qui me semble erronée et contradictoire avec le postulat selon lequel il existe une hiérarchie, expressément imposée par le code des douanes lui-même, entre les méthodes successives de détermination de la valeur.

[17] Arrêt du 20 décembre 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, ci-après l'« arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland », EU:C:2017:984, point 24 et jurisprudence citée).

[18] Arrêt du 19 novembre 2020, 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, ci-après l'« arrêt 5th AVENUE Products Trading », EU:C:2020:948, point 23).

[19] Arrêt 5th AVENUE Products Trading, point 24.

[20] Arrêt 5th AVENUE Products Trading, point 25.

37. Il me semble plutôt que l'importateur doit s'en tenir à la méthode adaptée aux conditions de chaque transaction. Il ne peut écarter l'application de la méthode principale (celle de l'article 70 du code des douanes) que lorsque les conditions qui y sont prévues ne sont pas remplies. Ce n'est que dans cette hypothèse qu'il pourra utiliser, parmi les méthodes secondaires (de l'article 74, paragraphe 1, du code des douanes), celle qui correspond le mieux aux circonstances de l'importation et, en dernier lieu, la méthode résiduelle prévue au paragraphe 3 de cet article 74.

38. Selon la juridiction de renvoi, plusieurs éléments s'opposeraient à l'application (obligatoire) de la méthode de l'article 70 du code des douanes dans la présente affaire :

– au moment du dépôt de la déclaration en douane, le prix effectivement payé ou à payer ne pouvait pas être connu ;

– l'article 70, paragraphe 3, du code des douanes exclut l'application de la valeur transactionnelle si le prix est subordonné à des conditions qui empêchent la détermination de la valeur des marchandises ;

– le prix final n'étant pas connu au moment du dépôt de la déclaration, il ne saurait être exigé du déclarant qu'il applique la méthode de la valeur transactionnelle, celui-ci étant, en vertu de l'article 15, paragraphe 2, sous a), du code des douanes, responsable de l'exactitude et du caractère complet des renseignements fournis dans la déclaration, et,

– conformément à l'arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland, il ne saurait être retenu « comme valeur en douane, une valeur transactionnelle convenue qui se compose, pour partie, d'un montant initialement facturé et déclaré et, pour partie, d'un ajustement forfaitaire opéré après la fin de la période de facturation, [...] à la hausse ou à la baisse » [21].

39. La juridiction de renvoi estime que les circonstances qu'elle énumère conduiraient à l'application de l'une des méthodes secondaires (résiduelles) de détermination de la valeur visées à l'article 74 du code des douanes, concrètement, dans la présente affaire, celle visée à son paragraphe 3.

40. À mon avis, au vu de l'ensemble des informations fournies à la Cour, rien ne s'opposait à ce que l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes soit appliqué en l'espèce, dès lors que :

– la base principale pour la détermination de la valeur en douane est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé *ou à payer* pour les marchandises, déterminé au moment de l'acceptation de la déclaration en douane et comprenant tous les paiements effectués *ou à effectuer* comme condition de la vente des marchandises ;

– la valeur transactionnelle peut (et doit) être ajustée ultérieurement, pour autant que les dispositions de l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes soient respectées, et conformément au paragraphe 3, sous b), de cet article. Il sera nécessaire à ces fins 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 ».

[21] Arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland, point 35.

41. Or, le prix déclaré par Tauritus était provisoire, comme cela avait été convenu dans les contrats de vente des marchandises [22]. Ces mêmes contrats et leurs annexes indiquaient que le prix final dépendrait de deux éléments qui ne pouvaient être connus qu'après l'importation, à savoir : le prix moyen du carburant sur le marché et le taux de change moyen [23].

42. Ces deux éléments constituent des « conditions de la vente » au sens de l'article 70, paragraphe 1 et paragraphe 3, sous b), du code des douanes. En tant que tels, ils conduisent à quantifier des paiements qui, dans le cadre des relations contractuelles entre l'acheteur et le vendeur, revêtent une importance telle pour ce dernier que, dans le cas où ils ne seraient pas effectifs, la vente ne serait pas réalisée [24].

43. Certes, il s'agissait de paiements dont le montant n'était pas entièrement *déterminé* au moment de la déclaration en douane. Cependant, les conditions établies aux fins de son calcul définitif rendaient celui-ci, dès la signature même des contrats, parfaitement *déterminable*. Ce n'est que dans le cas contraire que la méthode de la valeur transactionnelle devrait être exclue, conformément à l'article 70, paragraphe 3, sous b), du code des douanes.

44. Comme l'a souligné le gouvernement espagnol et comme l'a reconnu le gouvernement français lors de l'audience, les deux conditions de vente (prix moyen du carburant et taux de change moyen) ne dépendaient pas de la volonté exclusive de l'une ou l'autre des parties contractantes, mais de circonstances objectives ayant un caractère externe. L'existence de ces circonstances était aisément vérifiable par les autorités douanières, auprès desquelles le déclarant pouvait prouver le prix finalement payé après avoir appliqué au prix provisoire l'ajout ou la soustraction correspondant aux ajustements convenus, résultant de facteurs divulgués publiquement.

45. Contrairement à ce que semble soutenir la juridiction de renvoi [25], je suis d'avis que les considérations qui ont conduit la Cour à rendre l'arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland ne sont pas transposables à la présente affaire. Je partage à cet égard la position unanime exprimée lors de l'audience par les gouvernements intervenants et par la Commission.

46. Les contrats conclus par Tauritus prévoyaient que le prix final de la vente serait soumis à des conditions objectives facilement vérifiables, contrairement à la situation en cause dans l'affaire Hamamatsu Photonics Deutschland. Dans cette affaire, une entreprise achetait auprès de sa société mère des marchandises facturées à des prix intragroupe, et la somme des produits facturés était régulièrement vérifiée et, le cas échéant, corrigée, sur la base de la méthode dite « de la répartition du bénéfice résiduel ». Cette méthode consistait à combiner l'attribution d'un bénéfice minimal avec la répartition d'un bénéfice résiduel de manière proportionnelle et la fixation d'une fourchette d'objectifs qui déterminait l'application de régularisations créditrices ou débitrices [26].

[22] Le fait que des factures pro forma aient été initialement présentées pour la déclaration en douane n'est pas pertinent à ces fins. L'article 145 du règlement d'exécution 2015/2447 n'exclut pas ce type de facture des documents d'accompagnement relatifs à la valeur déclarée de la transaction, dès lors qu'il s'agit d'un prix provisoire qui doit être complété ultérieurement.

[23] Cette démarche est courante dans les contrats de vente que les principaux opérateurs du marché des carburants concluent avec leurs clients. Comme la Commission l'a souligné aux points 29 et 30 de ses observations écrites, dans le cadre de l'accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (JO 1994, L 336, p. 119), la détermination de la valeur en douane des marchandises fait partie d'un processus dans lequel l'éventuelle révision des prix n'entraîne pas automatiquement l'exclusion de la méthode de la valeur transactionnelle.

[24] En ce sens, arrêt 5th AVENUE Products Trading, point 41.

[25] Point 29 de la décision de renvoi, citant le point 35 de l'arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Arrêt Hamamatsu Photonics Deutschland, points 14 et 15.

47. Les conditions de détermination de la valeur des marchandises dans l'affaire Hamamatsu Photonics Deutschland étaient donc sensiblement plus complexes et, en particulier, plus difficiles à vérifier par l'autorité douanière que celles en cause en l'espèce. J'estime donc que la jurisprudence issue de cet arrêt ne saurait être étendue à la présente affaire.

48. En résumé, je suis d'avis que la méthode principale visée à l'article 70, paragraphe 1, du code des douanes était appropriée dans des circonstances telles que celles du litige au principal. Le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées (qui, comme je l'ai déjà indiqué, constitue, en règle générale, la base de calcul de la valeur en douane) pouvait être ajusté a posteriori, conformément à des facteurs déjà prévus dans le contrat de vente et facilement objectivables, pour refléter la valeur économique réelle de ces marchandises.

C. Sur la seconde question préjudicielle

49. La juridiction de renvoi demande l'interprétation de l'article 173, paragraphe 3, du code des douanes. Elle veut savoir, en particulier, si le déclarant a l'obligation d'adresser à l'administration des douanes une demande de *rectification* de la valeur en douane déclarée, qui avait été déterminée en application de l'article 74 de ce code, « une fois qu'est connu [...], après la mise en libre pratique des marchandises, le prix effectivement à payer pour celles-ci visé à l'article 70, paragraphe 1, dudit code, prix qui n'était pas et ne pouvait pas être connu au moment du dépôt de la déclaration ».

50. La réponse à la seconde question préjudicielle pourrait ne pas être nécessaire s'il était confirmé que la valeur de la transaction devait être calculée dans la présente affaire au moyen de la méthode principale visée à l'article 70 du code des douanes.

51. En tout état de cause, compte tenu des termes dans lesquels la seconde question de la juridiction de renvoi est posée, je concentrerai mon analyse sur cette question, ce qui nécessite de déterminer le mécanisme d'ajustement du prix final, lorsque le calcul de ce prix dépend de certains éléments futurs (mais facilement objectivables).

52. Dans cette hypothèse, l'ajustement du prix final est effectué au moyen d'un processus en deux étapes : a) une étape qui concerne le moment de la déclaration, lorsque seul le prix provisoire est connu ; b) une étape qui concerne le moment où, une fois que les conditions de vente pendantes ont été remplies, le prix définitif des marchandises expédiées est établi.

53. À ces fins, le code des douanes prévoit deux mécanismes :

– d'une part, celui visé à l'article 166 de ce code : il est permis qu'« une personne obtienne que les marchandises soient placées sous un régime douanier sur la base d'une déclaration simplifiée qui peut omettre une partie des énonciations visées à l'article 162 ou les documents d'accompagnement visés à l'article 163 »[27]. Une déclaration complémentaire, régie par l'article 167 dudit code, s'ajoutera ensuite à la déclaration simplifiée, et,

– d'autre part, le mécanisme visé à l'article 73 du même code : les autorités douanières peuvent autoriser que certains montants « soient déterminés sur la base de critères spécifiques, lorsqu'ils ne sont pas quantifiables à la date à laquelle la déclaration en douane est acceptée ».

[27] En particulier, l'article 162 du code des douanes vise « toutes les énonciations nécessaires à l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées ».

54. Conformément au mécanisme de l'article 166 du code des douanes, l'importateur déclare dans un premier temps le prix provisoire des marchandises et, le moment venu, au moyen de la déclaration complémentaire (article 167 de ce code), le prix définitif.

55. En revanche, le mécanisme de l'article 73 du code des douanes est réservé à des montants qui, à la date de l'acceptation de la déclaration en douane, ne sont quantifiables que sur la base de *critères spécifiques fixés par les autorités douanières*.

56. Au vu des circonstances factuelles du litige, je considère qu'il convenait de recourir au mécanisme visé à l'article 166 du code des douanes, et non à celui visé à l'article 73 de ce code, étant donné que les deux facteurs de calcul prévus dans les contrats de vente (prix moyen du carburant et taux de change moyen) rendaient le montant du prix final déterminable à la date de la déclaration en douane. Il suffisait par conséquent d'utiliser la déclaration simplifiée de l'article 166, dans l'attente de la déclaration complémentaire visée à l'article 167 dudit code.

57. En présence d'éléments qui permettent à eux seuls de quantifier les montants constitutifs de la valeur en douane, le recours au mécanisme de l'article 73 du code des douanes, c'est-à-dire par la fixation d'autres *critères spécifiques*, n'est pas nécessaire.

58. Le mécanisme prévu aux articles 166 et 167 du code des douanes, en plus de répondre aux exigences d'exactitude (article 15 de ce code), garantit en définitive la détermination de la valeur économique réelle des marchandises. En revanche, le mécanisme visé à l'article 73 dudit code ne permet pas une telle exactitude, puisqu'il fonctionne selon des critères qui, bien que spécifiques, ne pourront jamais aboutir à un résultat aussi précis que celui des éléments du prix qui déterminent avec exactitude la valeur économique réelle du bien importé.

59. J'ai déjà expliqué en quoi la méthode secondaire de détermination de la valeur appliquée par Tauritus (celle de l'article 74, paragraphe 3, du code des douanes) n'était pas appropriée. Il s'agit d'une méthode purement résiduelle, limitée à des hypothèses dans lesquelles il n'est même pas possible de déterminer la valeur en douane selon les méthodes prévues au paragraphe 1 du même article 74. Ces dernières sont, pour leur part, applicables uniquement dans le cas où la méthode principale visée à l'article 70 de ce code ne peut pas être utilisée, car le prix des marchandises (valeur transactionnelle) est soumis à des conditions qui empêchent de déterminer leur valeur.

60. Si, comme je le préconise, les conditions fixées dans les contrats conclus entre Tauritus et ses fournisseurs étaient de nature à permettre une détermination aisée et objective du prix final, la méthode principale (article 70 du code des douanes) aurait dû être utilisée pour déterminer la valeur réelle de la transaction.

61. J'ajoute que la méthode résiduelle de l'article 74, paragraphe 3, du code des douanes ne saurait être complétée *de manière naturelle*, si j'ose dire, par la procédure de rectification de l'article 173 de ce code. En d'autres termes, les deux dispositions ne peuvent pas être combinées de manière à former une procédure complexe, comme c'est le cas pour les articles 166 et 167 dudit code.

62. En effet, la déclaration complémentaire de l'article 167 du code des douanes constitue l'ajout nécessaire à la déclaration simplifiée visée à l'article 166 de ce code aux fins de former une déclaration en douane intégrale (ces deux déclarations « sont réputées constituer un acte unique et indivisible », selon l'article 167, paragraphe 4, dudit code).

63. Dans ces conditions, pour m'en tenir au libellé de la seconde question préjudicielle, l'article 173 du code des douanes, qui vise la « *rectification* d'une déclaration en douane », n'était pas applicable.

64. Les rectifications acceptées au titre de l'article 173 du code des douanes ne sont pas destinées à *compléter* une déclaration préalable de nature *provisoire*, mais à *corriger* le contenu d'une déclaration déposée en son temps en tant que déclaration finalisée et complète. Il convient, par ailleurs, de tenir compte du fait que le recours aux rectifications, qui dérogent au principe de l'irrévocabilité de la déclaration en douane, est soumis à un régime restrictif[28].

65. En d'autres termes, les déclarations en douane reflétant un prix final non susceptible d'ajustements ultérieurs peuvent, le cas échéant, être rectifiées (mais non complétées) en recourant à l'article 173 du code des douanes. En revanche, les déclarations comportant un prix provisoire susceptible d'ajustements ultérieurs aisément vérifiables sont régies par les articles 166 et 167 de ce code.

66. Si l'on sait dès le départ (déjà au moment de la déclaration) que le prix des marchandises n'est que provisoire, il n'est pas possible de cacher cette information à l'administration douanière et d'attendre le moment où le prix final est connu pour l'en informer au moyen d'une rectification de la déclaration initiale effectuée au titre de l'article 173 dudit code.

67. Afin de respecter l'exigence relative à l'exactitude et au caractère complet des renseignements fournis dans la déclaration initiale, visée à l'article 15, paragraphe 2, sous a), du code des douanes, il convient de communiquer cette information au moment même de la déclaration initiale.

68. Je considère donc que, dans des circonstances telles que celles en cause, la déclaration initiale devait avoir le caractère d'une déclaration simplifiée (article 166 du code des douanes), complétée ultérieurement conformément à l'article 167 de ce code. Il n'y avait pas lieu de recourir à l'article 173 dudit code pour *rectifier* une déclaration déposée au titre de l'article 74, paragraphe 3, du même code, afin de *corriger* des énonciations dont on savait dès le départ qu'elles étaient incomplètes.

69. Ce qui précède ne s'oppose évidemment pas à ce que, dans le cadre d'un contrôle fiscal, les autorités douanières vérifient l'exactitude et le caractère complet des renseignements fournis dans les déclarations en douane. En particulier, ces autorités sont habilitées à vérifier quelle était la valeur économique des marchandises importées (le prix effectivement payé à la suite des ajustements pertinents du prix provisoire) et à tirer les conséquences qui s'imposent aux fins du calcul de la TVA à l'importation et des intérêts de retard.

70. La seconde question préjudicielle ne porte toutefois pas sur les pouvoirs de contrôle des autorités douanières.

[28] Voir, en ce sens, arrêt du 8 juin 2023, Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, points 41 à 48).

V. Conclusion

71. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre au Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême de Lituanie), dans les termes suivants :

1) L'article 70, paragraphe 1, du règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union,

   doit être interprété en ce sens que :

   il s'applique à une situation dans laquelle, au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, sur la base de la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur le territoire douanier, sont connues, outre leur prix provisoire, les conditions qui détermineront leur prix final, pour autant que ces conditions répondent à des critères objectifs et aisément vérifiables par l'autorité douanière, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier.

2) L'article 173, paragraphe 3, du règlement nº 952/2013

   doit être interprété en ce sens que :

   le déclarant est autorisé, sur demande, à rectifier une ou plusieurs énonciations de la déclaration en douane, une telle rectification n'étant pas le mécanisme approprié lorsqu'il y a lieu de déposer une déclaration complémentaire au titre de l'article 167 du règlement nº 952/2013.