ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

23 février 2006 *

Dans l'affaire C-491/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni), par décision du 24 novembre 2004, parvenue à la Cour le 29 novembre 2004, dans la procédure

Dollond & Aitchison Ltd

contre

Commissioners of Customs & Excise,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. R. Schintgen, P. Kūris (rapporteur), G. Arestis et J. Klučka, juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. M. Poiares Maduro,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 novembre 2005,

considérant les observations présentées:

— pour Dollond & Aitchison Ltd, par M. K. Parker, QC, mandaté par le cabinet KPMG, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mlle R. Caudwell, en qualité d'agent, assistée de Mme M. Hall, QC,

— pour le gouvernement allemand, par M. M. Lumma et Mme C. Schulze-Bahr, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de question préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 29 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code des douanes»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Dollond & Aitchison Ltd (ci-après «D & A») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners») au sujet de la valeur en douane de lentilles de contact livrées par voie postale à partir de l'île de Jersey (îles Anglo-Normandes) vers le Royaume-Uni où elles sont accompagnées de services d'examen, de consultation et d'entretien.

Le cadre juridique

3 Aux termes de l'article 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du

Conseil, du 14 décembre 1992 (JO L 384, p. 47, ci-après la «sixième directive») le champ d'application de ladite directive est défini comme suit:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

4 L'article 3 de cette directive détermine le champ d'application territorial de celle-ci, en prévoyant, dans son paragraphe 2, que «[...] 'l'intérieur du pays' correspond au champ d'application du traité instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 [devenu, après modification, article 299 CE]».

5 L'article 299, paragraphe 6, sous c), CE dispose que «[...] les dispositions du présent traité ne sont applicables aux îles Anglo-Normandes [...] que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles par le traité relatif à l'adhésion de nouveaux États membres à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique, signé le 22 janvier 1972.»

6 L'article 1er, paragraphe 1, du protocole n° 3 annexé à l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni de Grande-

Bretagne et d'Irlande du Nord et aux adaptations des traités (JO 1972, L 73, p. 14), dispose que «[l]a réglementation communautaire en matière douanière et en matière de restrictions quantitatives, et notamment celle de l'acte d'adhésion, s'applique aux îles Anglo-Normandes [...] dans les mêmes conditions qu'au Royaume-Uni [...]».

7 Aux termes de l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive, la base d'imposition est constituée «par la valeur définie comme la valeur en douane par les dispositions communautaires en vigueur».

8 Ladite valeur en douane est déterminée conformément aux dispositions de l'article 29 du code des douanes qui dispose:

«1. La valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 [...].

[...]

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

9 Lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée conformément à l'article 29 du code des douanes, il y a lieu de se référer aux dispositions de l'article 30, paragraphe 2, du même code aux termes desquelles:

«Les valeurs en douane déterminées par application du présent article sont les suivantes:

a) valeur transactionnelle de marchandises identiques, vendues pour l'exportation à destination de la Communauté et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer;

b) valeur transactionnelle de marchandises similaires, vendues pour l'exportation à destination de la Communauté et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer;

c) valeur fondée sur le prix unitaire correspondant aux ventes dans la Communauté des marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires importées totalisant la quantité la plus élevée, ainsi faites à des personnes non liées aux vendeurs;

d) valeur calculée, égale à la somme:

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

— d'un montant représentant les bénéfices et les frais généraux égal à celui qui entre généralement dans les ventes de marchandises de la même nature ou de la même espèce que les marchandises à évaluer, qui sont faites par des producteurs du pays d'exportation pour l'exportation à destination de la Communauté,

— du coût ou de la valeur des éléments énoncés à l'article 32 paragraphe 1, point e) [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 D & A est une société d'opticiens disposant de succursales dans tout le Royaume-Uni. Jusqu'en 1998, D & A gérait un système où les clients se procuraient leurs lentilles de contact jetables auprès d'une succursale locale tous les trois mois. Ils avaient droit à certains services professionnels et devaient se soumettre à un contrôle oculaire annuel. Les autorités fiscales considéraient que ce système comportait deux éléments distincts, à savoir, une fourniture de marchandises imposable au taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), et une prestation de services exonérée de cette taxe.

11 Au cours de l'année 1998, le système a évolué en ce sens qu'une société non liée à la requérante au principal expédiait les lentilles, les solutions et les boîtes de bains au départ de l'Écosse. D & A n'a pas modifié son mode de calcul de la TVA, alors même que les autorités fiscales avaient considéré qu'en conséquence d'un revirement de jurisprudence intervenu dans l'affaire Leightons Ltd v CEC, les fournitures de lentilles de contact constituent des fournitures mixtes de biens et de services incluant tous les aspects de service professionnel, y compris les mesures et la pose des lentilles.

12 À compter de juillet 1999, la société a transféré ses opérations de manutention à Jersey pour bénéficier de services postaux à moindre coût.

13 Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (ci-après «DALD»), société du même groupe, constituée selon le droit de l'île de Jersey, a distribué, par correspondance et sous forme d'abonnement, entre le 1er juillet 1999 et le 30 juin 2001, des lentilles de contact jetables au départ de Jersey à destination du Royaume-Uni. Les abonnés s'acquittaient d'un forfait mensuel en échange duquel ils recevaient périodiquement des lentilles jetables, ainsi que des solutions et des boîtes de bains nécessaires à leur entretien. Le prix comprenait, en outre, une consultation ou un examen initial relatif aux lentilles de contact, un contrôle de celles-ci au moins une fois par an et tout autre suivi relatif à leur utilisation.

14 Les Commissioners ont considéré, par une décision du 18 octobre 1999, que lorsque DALD distribuait des lentilles de contacts au départ de Jersey et à destination de clients du Royaume-Uni, elle effectuait de simples fournitures de biens plutôt que des fournitures de biens et de services. Par une seconde décision du 6 septembre 2001, ils ont retenu que la valeur réelle d'un envoi comprenait toutes les sommes dues comme condition de la vente, c'est-à-dire la totalité du prix.

15 D & A a formé un recours à l'encontre de ces deux décisions.

16 Dans ces conditions, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La partie du paiement effectué par un client à [...] [DALD] relative à la fourniture, par [...] [D & A] ou par ses franchisés, de services spécifiés doit-elle

être incluse dans le total du paiement des marchandises spécifiées, faisant ainsi partie intégrante du prix payé ou à payer pour les marchandises spécifiées au sens de l'article 29 du [...] [code des douanes] lorsque le client est un particulier, consommateur et importateur, au nom duquel [...] [DALD] acquitte la TVA à l'importation?

Les marchandises spécifiées en l'espèce sont:

i) des lentilles de contact;

ii) des solutions de nettoyage;

iii) des boîtes de bains.

Les services spécifiés en l'espèce sont:

iv) un examen relatif aux lentilles de contact;

v) une consultation relative aux lentilles de contact;

vi) toute demande de suivi courant émanant d'un client.

2) En cas de réponse négative à la première question, le montant du paiement relatif aux marchandises spécifiées peut-il néanmoins être calculé conformément à l'article 29 ou convient-il d'effectuer ce calcul conformément à l'article 30 dudit [...] [code des douanes]?

3) Eu égard au fait que les îles Anglo-Normandes font partie du territoire douanier de la Communauté mais ne font pas partie du territoire soumis à la TVA aux fins de la sixième directive [...], convient-il d'appliquer tout ou partie des indications énoncées dans l'arrêt de la Cour du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973) pour déterminer quelle est la partie ou quelles sont les parties de la transaction incluant la fourniture de services spécifiés et de marchandises spécifiées à prendre en compte aux fins de l'application du tarif douanier commun des Communautés européennes?»

Sur les questions préjudicielles

17 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que l'île de Jersey est partie intégrante du territoire douanier communautaire, mais constitue un territoire tiers eu égard aux règles définies par la sixième directive. Dès lors, la livraison d'un bien par une société établie à Jersey à un client habitant au Royaume-Uni constitue une importation au sens de l'article 2, paragraphe 2, de la sixième directive. La base d'imposition est alors définie par l'article 11, B, paragraphe 1, de ladite directive comme «la valeur définie comme la valeur en douane» conformément à l'article 29 du code des douanes.

18 Par suite, il y a lieu de répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi en les examinant sous le seul angle de cette dernière disposition.

19 Il convient d'examiner les questions en commençant par la troisième question qui est un préalable à l'examen de la première question.

Sur la troisième question

20 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si les principes énoncés dans l'arrêt CPP, précité, sont pertinents pour déterminer les éléments de la transaction à prendre en compte aux fins de l'application de l'article 29 du code des douanes.

21 Il y a lieu de préciser que, pour les motifs exposés au point 17 du présent arrêt, et ainsi que le font valoir tant la Commission des Communautés européennes que le gouvernement du Royaume-Uni, cet arrêt, et notamment son point 27, qui porte sur l'étendue d'une opération soumise à la TVA à l'intérieur d'un État membre, ne saurait être interprété comme donnant des indications susceptibles d'être utilisées, en l'état, pour appliquer les dispositions de l'article 29 du code des douanes.

22 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que les principes énoncés dans l'arrêt CPP, précité, ne sont pas susceptibles d'être utilisés en l'état pour déterminer les éléments de la transaction à prendre en compte aux fins d'une application de l'article 29 du code des douanes.

Sur la première question

23 Par cette question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si le paiement effectué par un client et relatif à la fourniture de services spécifiés, tels qu'un examen, une consultation ou une demande de suivi relatifs à des lentilles de contact, doit être ajouté au total du paiement des marchandises spécifiées, qui incluent les lentilles de contact, les solutions de nettoyage et les boîtes de bains, pour constituer, ensemble, la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du code des douanes.

24 D & A soutient que la partie du paiement effectué par un client relative à la fourniture de services spécifiés ne doit pas être incluse dans le total du paiement des marchandises spécifiées de manière à être partie intégrante de la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du code des douanes. Elle en déduit, toutefois, que le montant du paiement relatif aux marchandises spécifiées peut être calculé conformément audit article 29 sans qu'il soit utile de se reporter à l'article 30 dudit code.

25 Pour leur part, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que la Commission, considèrent que la valeur en douane des marchandises spécifiées doit être calculée en y incluant la valeur attribuée aux services spécifiés.

26 En vue de répondre à la question préjudicielle ainsi formulée, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà jugé que, pour déterminer la notion de «valeur transactionnelle», le calcul doit prendre comme point de départ les conditions auxquelles la vente individuelle est effectuée (voir arrêt du 4 février 1986, Van Houten, 65/85, Rec. p. 447, point 13).

27 La Cour a également considéré que, bien qu'un logiciel ne soit pas une marchandise mais un bien économique incorporel non soumis au tarif douanier communautaire, les frais afférents à son acquisition doivent être considérés comme faisant partie intégrante du prix payé ou à payer pour les marchandises dès lors qu'il y est incorporé (voir arrêt du 18 avril 1991, Brown Boveri, C-79/89, Rec. p. I-1853, point 21).

28 Par ailleurs, après avoir relevé que les analyses effectuées postérieurement à l'importation constituaient une opération nécessaire pour que la livraison de la marchandise ait lieu conformément aux stipulations du contrat, la Cour a jugé que les frais desdites analyses, que l'importateur facture à l'acheteur en sus du prix des marchandises, doivent être considérés comme faisant partie intégrante de la «valeur transactionnelle» de ces dernières (voir arrêt du 19 octobre 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, points 24 et 27).

29 Enfin, dans son arrêt du 5 décembre 2002, Overland Footwear (C-379/00, Rec. p. I-11133, point 17), la Cour a jugé que les articles 29, 32 et 33 du code des douanes ne sauraient être interprétés autrement qu'en ce sens qu'une commission d'achat, qui est incluse dans la valeur en douane déclarée et n'est pas distinguée du prix de vente des marchandises dans la déclaration d'importation, est à considérer comme faisant partie de la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du même code, et est, dès lors, taxable.

30 En l'espèce, il convient d'examiner si les services fournis au Royaume-Uni font partie intégrante du prix des marchandises expédiées de l'île de Jersey pour que l'on puisse considérer que les deux éléments constituent ensemble la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du code des douanes.

31 À cet égard, la circonstance que l'un des deux éléments soit réalisé sur le territoire douanier de la Communauté et l'autre hors de ce même territoire est sans influence sur la détermination de la valeur transactionnelle (voir, en ce sens, arrêt du 7 mars 1991, C-116/89, BayWa, Rec. p. I-1095, point 15).

32 D'une part, il ressort des pièces du dossier que l'offre commerciale dénommée «Contact Lenses by Post» (ci-après «CLBP») comprend, outre la livraison des lentilles jetables et des solutions à partir de l'île de Jersey directement au domicile des clients, des services spécifiés dont une consultation initiale relative aux lentilles de contact, suivie de services de mise à disposition, de pose et d'un service de suivi professionnel à la demande occasionnelle des clients. Tous les services sont fournis par D & A ou ses franchisés. D'autre part, il y a lieu de préciser que les clients effectuent en faveur de DALD un paiement anticipé mensuel par prélèvement automatique qui ne distingue pas les consultations et autres services des marchandises, qu'il n'y a pas d'options supplémentaires prévues au contrat, et que, selon le gouvernement du Royaume-Uni, la fourniture des services en cause au principal est une obligation aux termes de la législation nationale, constituant ainsi une condition de vente.

33 Il est à observer que, selon D & A, les prestations de services sont facturées séparément si le client n'adhère pas à l'offre CLBP décrite précédemment.

34 En conséquence, il y a lieu de constater que l'offre est globale pour un prix payé unique. Dès lors, les prestations de services doivent être considérées comme faisant partie des «paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur [...] pour satisfaire à une

obligation du vendeur» au sens de l'article 29 du code des douanes et, partant, comme faisant partie intégrante de la valeur en douane.

35 Il convient, dès lors, de répondre à la question posée que, dans les circonstances telles que celles de l'affaire au principal, le paiement de la fourniture de services spécifiés, tels que l'examen, la consultation ou la demande de suivi relatifs aux lentilles de contact, et de marchandises spécifiées, que constituent lesdites lentilles, les solutions de nettoyage et les boîtes de bains, constitue, ensemble, la «valeur transactionnelle» au sens de l'article 29 du code des douanes, et est, dès lors, taxable.

Sur la deuxième question

36 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question posée.

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 (deuxième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 29 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, doit être interprété en ce sens que, dans les circonstances telles que celles de l'affaire au principal, le paiement de la fourniture de services spécifiés, tels que l'examen, la consultation ou la demande de suivi relatifs aux lentilles de contact, et de marchandises spécifiées, que constituent lesdites lentilles, les solutions de nettoyage et les boîtes de bains, constitue, ensemble, la «valeur transactionnelle» au sens dudit article 29, et est, dès lors, taxable.**

2) **Les principes énoncés dans l'arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96), ne sont pas susceptibles d'être utilisés en l'état pour déterminer les éléments de la transaction à prendre en compte aux fins d'une application du même article 29.**

Signatures