

DROITS DE DOUANE

Chronique d'actualité



Najat AKODAD
Avocat associé, Fidal Avocats



Marc BROCARDI
Avocat associé, Brocardi Celse
Associés
Président de l'ODASCE



Denis REDON
Avocat associé, CMS Francis
Lefebvre Avocats



**Stanislas
ROQUEBERT**
Avocat associé, LightHouse
LHLF

AVEC LA PARTICIPATION DE :



Augustin MOTTE
Avocat, LightHouse LHLF

Questions générales

> **Droits de douane : accord UE/États-Unis** - La présidente de la Commission européenne et le président des États-Unis parviennent le 27 juillet 2025 à un accord de principe sur les droits de douane et le commerce, formalisé par une déclaration conjointe le 21 août 2025 (V. § 1).

Classement tarifaire

> **Règles de classement tarifaire - Nomenclature combinée (NC), position tarifaire 4902** - *Cahiers de « Sudoku »* - La CJUE juge que la position tarifaire 4902 de la nomenclature combinée (« Journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité ») doit être interprétée en ce sens que relèvent de cette position des marchandises décrites comme étant des cahiers en papier brochés qui contiennent principalement des jeux de « Sudoku »

imprimés, dans lesquels certains chiffres de la série de 1 à 9 sont déjà inscrits dans une grille, les autres chiffres devant y être inscrits dans un ordre précis, et qui sont publiés toutes les huit semaines (V. § 7).

Valeur en douane

> **Méthode de détermination - Prix d'achat provisoire** - La CJUE juge que l'article 70 du CDU doit être interprété en ce sens que lorsque, au moment où des marchandises sont importées dans le territoire douanier de l'UE, est seul connu leur prix provisoire, qui figure sur une facture *pro forma*, le contrat de vente stipulant que leur prix final sera fixé ultérieurement, par une facture définitive, sur la base de certains facteurs objectifs prédéterminés dont la valeur est indépendante de la

...

volonté des parties et inconnue de celles-ci au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, tels qu'une moyenne du taux de change de certaines devises ou du cours de certains produits pendant une période donnée, la valeur en douane de ces marchandises doit être déterminée par application de la méthode de la valeur transactionnelle, prévue à cet article, en recourant, en principe, à la procédure de déclaration en douane simplifiée (V. § 10).

> **Ventes successives (CDC, art. 29 et DAC, art. 147) - Notion de vente pour l'exportation à destination de l'UE** - La CJUE juge, en matière de ventes successives, dans l'hypothèse où des marchandises ont fait l'objet de deux ventes avant d'être introduites sur le territoire douanier de l'UE pour y être placées sous le régime de l'entrepôt douanier ou mises en libre pratique et où leur lieu de commercialisation finale n'était pas encore déterminé au moment de la première vente, que celle-ci ne peut pas être regardée comme ayant été conclue à l'exportation vers le territoire douanier de l'UE ; cette vente ne peut donc servir de valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation en douane (V. § 19).

> **Régime de l'entrepôt douanier - Moments de détermination de la valeur en douane et d'acceptation d'une preuve d'origine par les autorités douanières** - La CJUE considère que le moment de la détermination de la valeur en douane de marchandises ayant fait l'objet d'une première vente sur la base de laquelle ces ventes ont été introduites dans l'UE pour être placées sous le régime de l'entrepôt douanier, puis d'une seconde vente à partir de laquelle elles ont été mises en libre pratique selon la procédure simplifiée, est celui de leur placement sous le régime de l'entrepôt douanier. Elle estime par ailleurs, sur un point plus spécifique, que les autorités douanières ne sont pas obligées d'accepter une preuve d'origine aux fins d'une préférence tarifaire au-delà des délais impartis, quand bien même cette preuve aurait été précédemment présentée dans les délais requis lors de la mise en libre pratique de marchandises faisant l'objet du même contingent (V. § 25).

> **Prix de transfert et ajustements ex post - Valeur en douane / prix de transfert : état des lieux** - Les sessions de 2025 du Conseil de l'Organisation mondiale des douanes (OMD) donnent lieu à la publication d'un communiqué soulignant la nécessité d'une approche convergente de la valeur en douane et des prix de transfert, d'une meilleure collaboration entre autorités douanières et fiscales et d'une poursuite des travaux sur l'utilisation de la documentation prix de transfert aux fins de déterminer la valeur en douane et/ou de la vérifier. Il est intéressant, compte tenu du contexte international, de dresser un état des lieux de ce sujet sensible pour les opérateurs, qui mûrit lentement, avant d'explicitier les vertus et les limites de la convergence valeur en douane / prix de transfert en l'état actuel de ces réglementations (V. § 30).

Origine des marchandises

> **Origine non préférentielle - Règles d'acquisition - Notion de « dernière transformation ou ouvraison substantielle » (CDU, art. 60, § 2)** - La CJUE confirme la validité au regard de l'article 60, § 2 du CDU de la règle primaire de détermination de l'origine (Règl. n° 2015/2446, ann. 22-01) applicable aux tubes relevant de la sous-position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » du SH. Par une analyse fonctionnelle, la CJUE considère que la transformation à froid d'un tube classé en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs » en un tube relevant de la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » ne modifie ni la destination, ni les propriétés ou la composition du produit fini d'une telle manière à constituer une transformation substantielle au sens de l'article 60 du CDU (V. § 42).

> La CJUE juge que le fromage à froid réalisé en Inde sur des tubes originaires de Chine, lorsque la Commission a constaté qu'il avait modifié de manière irréversible leurs caractéristiques essentielles, constitue simultanément une modification excluant l'application de l'article 13 (contournement) du règlement anti-dumping et une dernière transformation substantielle au sens de l'article 60 du CDU permettant le changement d'origine (V. § 50).

Questions générales

1. Droits de douane - Accord UE/États-Unis - La présidente de la Commission européenne et le président des États-Unis parviennent le 27 juillet 2025 à un accord de principe sur les droits de douane et le commerce, formalisé par une déclaration conjointe le 21 août 2025.

Comm. UE, communiqué, 29 juill. 2025. - DG Taxud, communiqué, 21 août 2025. - Comm. UE, déclaration conjointe, 21 août 2025. - The White House, executive order (modifications supplémentaires des taux tarifaires réciproques), 31 juill. 2025

2. Contexte - Le président Trump a annoncé le 2 avril 2025 l'introduction de droits de douane dits « réciproques », fixés à 20 % pour les marchandises en provenance de l'UE. Les États-Unis ont également imposé un droit de douane de 25 % sur toutes les importations de véhicules et de pièces automobiles. Ces mesures ont été annoncées en plus des droits de douane de 25 % sur les importations d'acier, d'aluminium et de produits dérivés annoncés le 10 février 2025 par les États-Unis.

L'UE, qui a répondu par la voix de la présidente de la Commission européenne, a annoncé la préparation de contre-mesures à l'encontre des États-Unis, tout en déclarant donner la priorité à la recherche d'une solution mutuellement bénéfique et équilibrée par le biais de négociations, y compris dans le cadre de la suspension partielle de 90 jours des droits de douane annoncée par les États-Unis¹.

3. Accord sur les droits de douane et le commerce - Le 27 juillet 2025, la présidente de la Commission européenne et le président des États-Unis d'Amérique sont parvenus à un accord de principe sur les droits de douane et le commerce qui a été formalisé par une déclaration conjointe le 21 août 2025.

4. Dans le cadre de l'accord, les États-Unis s'engagent à :
 > **appliquer un taux tarifaire plafond de 15 %** sur la plupart des produits européens y compris dans des secteurs stratégiques tels que l'automobile, les produits pharmaceutiques, les semi-conducteurs et le bois d'œuvre ; en ce qui concerne les voitures et les pièces automobiles, le plafond tarifaire américain de 15 % s'appliquera parallèlement à l'ouverture par l'UE de procédures de réduction tarifaire à l'égard des produits américains ; les secteurs qui étaient déjà soumis avant janvier 2025 à des droits de la nation la plus favorisée (NPF) de 15 % ou plus, déjà en vigueur, ne seront pas soumis à des droits supplémentaires ;
 > **lever leurs droits de douane additionnels sur trois catégories de produits originaires de l'Union européenne** (retour aux seuls droits de douane dits « de la nation la plus favorisée »)

¹ Le 9 avril 2025, les États-Unis ont annoncé une pause de 90 jours du droit de 20 % spécifique à l'UE, laissant en vigueur un droit de 10 %. En réponse, le 14 avril 2025, l'UE a suspendu pendant 90 jours une série de contre-mesures prévues contre les droits de douane américains sur les importations d'acier et d'aluminium de l'UE afin de laisser de la place aux négociations.

avec effet au 1^{er} septembre 2025 : (i) les ressources naturelles « indisponibles » (y compris le liège), (ii) les équipements aéronautiques, (iii) les produits pharmaceutiques génériques, ainsi que leurs précurseurs chimiques².

5. De son côté, l'Union européenne a souligné son intention de :

> **supprimer les droits de douane sur tous les produits industriels américains** (actuellement 66 % des biens industriels originaires des États-Unis entrent déjà dans l'Union européenne sans droits de douane) ;

> **accorder un accès préférentiel au marché à certains produits alimentaires et agricoles américains** (fruits à coque, les produits laitiers, fruits et légumes frais et transformés, aliments transformés, semences, huile de soja, viande de porc et de bison, etc.)³.

Ces concessions tarifaires de l'Union européenne prennent la forme de deux propositions de règlement publiées le 28 août 2025 par la Commission européenne, qui devront être approuvées par une majorité qualifiée du Conseil et une majorité simple du Parlement :

- une première proposition législative pour mettre en œuvre ces concessions tarifaires en matière industrielle et agricole énoncées dans l'accord de principe ;

- une seconde proposition législative visant à prolonger et élargir le régime préférentiel accordé aux homards et langoustes originaires des États-Unis (prolongation d'un règlement de 2020).

6. Les États-Unis et l'Union européenne s'engagent à travailler ensemble pour réduire ou éliminer les barrières non tarifaires. En ce qui concerne l'automobile, les États-Unis et l'Union européenne ont l'intention d'accepter et d'accorder une reconnaissance mutuelle aux normes de chacun.

Classement tarifaire

Règles de classement tarifaire

7. Droits de douane - Classement tarifaire - Nomenclature combinée (NC), position tarifaire 4902 - Cahiers de « Sudoku » - La CJUE juge que la position tarifaire 4902 de la nomenclature combinée (« Journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité ») doit être interprétée en ce sens que relèvent de cette position des marchandises décrites comme étant des cahiers en papier brochés qui contiennent principalement des

² Ces exemptions sont détaillées dans la liste prévue à l'annexe I de la notice publiée au registre fédéral par l'administration américaine le 25 septembre 2025.

³ D'autres éléments de l'accord en dehors du champ tarifaire sont détaillés dans la déclaration conjointe du 21 août 2025.

jeux de « Sudoku » imprimés, dans lesquels certains chiffres de la série de 1 à 9 sont déjà inscrits dans une grille, les autres chiffres devant y être inscrits dans un ordre précis, et qui sont publiés toutes les huit semaines.

CJUE, 9^e ch., 1^{er} août 2025, C-375/24, *Keesing Deutschland GmbH* (V. annexe 1)

8. La présente affaire porte sur la question du classement tarifaire des cahiers de « Sudoku » pour l'application de l'article 98 de la directive TVA, qui autorise les États membres à appliquer des taux réduits de TVA à certains biens et services et notamment aux opérations portant sur les livres, journaux et périodiques. L'Allemagne a mis en œuvre une disposition de cet article qui permet aux États membres de recourir à la nomenclature combinée (NC) pour délimiter avec précision la catégorie concernée ouvrant ainsi l'application d'un taux réduit de 7 % à la livraison, l'importation et l'acquisition intracommunautaires de ces biens en application du droit allemand (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ou *Umsatzsteuergesetz*, UStG, art. 12, § 2).

Dans sa déclaration de chiffre d'affaires, la société requérante (*Keesing Deutschland*) a appliqué le taux réduit de TVA de 7 %, prévu par l'UStG (art. 12, § 2, point 1) aux montants générés par la vente de cahiers contenant des jeux de sudoku à chiffres et publiés périodiquement, en estimant que lesdits cahiers relèvent de la position 4902 de la NC. L'administration fiscale allemande (*Finanzamt*) a refusé l'application de ce taux de TVA au motif que les cahiers de jeux en cause au principal devaient être classés dans la position 4911 de la NC, dès lors qu'ils ne contenaient pas de « texte qualifié » et ne relevaient, par conséquent, pas de la notion de « *Druckschrift* » (« écrit imprimé »), utilisée dans la version en langue allemande de la position 4902 de la NC.

La CJUE juge que la position tarifaire 4902 de la NC figurant à l'annexe I du règlement du Conseil (CEE) n° 2658/87 du 23 juillet 1987 relatif à la nomenclature douanière et statistique et au tarif douanier commun, dans sa version résultant du règlement d'exécution (UE) 2018/1602 de la Commission, du 11 octobre 2018, doit être interprétée en ce sens que relèvent de cette position des marchandises décrites comme étant des cahiers en papier brochés qui contiennent principalement des jeux de sudoku imprimés, dans lesquels certains chiffres de la série de 1 à 9 sont déjà inscrits dans une grille, les autres chiffres devant y être inscrits dans un ordre précis, et qui sont publiés toutes les huit semaines. Partant, ces cahiers de « Sudoku » sont éligibles au taux réduit de la TVA en Allemagne qui a mis en œuvre l'article 98, 3 de la directive TVA permettant de recourir à la NC pour délimiter avec précision la catégorie concernée de produits.

Cet arrêt est analysé in TDE 1-2025, n° 9.1, § 22.

9. À NOTER

> **Droits de douane - Classement tarifaire - Tarif intégré des Communautés européennes (TARIC) - Nomenclatures douanières au 1^{er} oct. 2025** - La Direction générale « Fiscalité

et Union douanière » (DG TAXUD) de la Commission européenne publie une version actualisée, au 1^{er} octobre 2025, des fichiers Excel contenant les nomenclatures douanières du Tarif intégré des Communautés européennes (TARIC), avec leurs descriptions détaillées dans l'arborescence. Rappelons que les 8 premiers chiffres - qui correspondent à ceux de la nomenclature combinée - permettent de déterminer les droits de douane applicables. Les deux derniers chiffres déterminent l'application des mesures de politique commerciale (suspensions et préférences tarifaires, prohibitions, licences ou droits anti-dumping) à l'importation dans l'UE.

Comm. UE, données TARIC, 17 oct. 2025

> **Droits de douane - Classement tarifaire - Renseignements tarifaires contraignants - Le service d'instruction des demandes SND2R devient le CSMR** - Les entreprises peuvent effectuer de manière dématérialisée leurs demandes de renseignement tarifaire contraignant (RTC), via le service en ligne EBTI (*European Binding tariff information*). Ces demandes sont ensuite instruites par le SND2R, qui délivrent les autorisations RTC. La compétence fonctionnelle du service national douanier de remboursement et de délivrance de renseignements tarifaires contraignants (SND2R) est modifiée par décret afin de prendre en compte l'évolution des missions qui lui sont confiées et prévoir ainsi, en sus d'une actualisation de ses missions fiscales, un transfert à son profit de la gestion des frais de déplacement. Ce transfert s'effectuera de manière progressive : il débutera le 3 novembre 2025 pour s'achever au plus tard le 31 décembre 2026. À cette occasion, le SND2R change de dénomination en devenant « *Centre de services mobilité et délivrance des renseignements tarifaires contraignants* » (CSMR).

D. n° 2025-947, 8 sept. 2025 ; JO 9 sept. 2025, texte n° 50. - A. 8 sept. 2025 ; JO 9 sept. 2025, texte n° 66 (V. annexe 2)

Valeur en douane

Méthodes de détermination

10. **Droits de douane - Valeur en douane - Méthode de détermination - Prix d'achat provisoire** - La CJUE juge que l'article 70 du CDU doit être interprété en ce sens que lorsque, au moment où des marchandises sont importées dans le territoire douanier de l'UE, est seul connu leur prix provisoire, qui figure sur une facture *pro forma*, le contrat de vente stipulant que leur prix final sera fixé ultérieurement, par une facture définitive, sur la base de certains facteurs objectifs prédéterminés dont la valeur est indépendante de la volonté des parties et inconnue de celles-ci au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, tels qu'une moyenne du taux de

change de certaines devises ou du cours de certains produits pendant une période donnée, la valeur en douane de ces marchandises doit être déterminée par application de la méthode de la valeur transactionnelle, prévue à cet article, en recourant, en principe, à la procédure de déclaration en douane simplifiée.

CJUE, 3^e ch., 15 mai 2025, C-782/23, Tauritus, concl. M. Campos Sánchez-Bordona (V. annexe 3)

11. La déclaration en douane repose sur la détermination de trois éléments essentiels, communément désignés sous l'appellation de « triptyque douanier ». Ce triptyque comprend, en premier lieu, (i) l'espèce tarifaire, laquelle permet de qualifier juridiquement la marchandise et d'en fixer la classification au sein de la nomenclature douanière. Vient ensuite (ii) l'origine, qu'elle soit préférentielle ou non, dont la portée est déterminante pour l'application des droits de douane, des contingents tarifaires, ainsi que des mesures de défense commerciale telles que les droits anti-*dumping*. Enfin, (iii) la valeur en douane constitue la base imposable servant au calcul des droits et taxes dus à l'importation. C'est précisément sur ce dernier élément que la CJUE a apporté des éclaircissements, à la suite de questions préjudicielles posées par la Cour administrative suprême de Lituanie. La juridiction européenne a ainsi précisé les conditions dans lesquelles la valeur en douane doit être déclarée lorsque le prix d'achat des marchandises est provisoire au moment de leur introduction sur le territoire douanier de l'UE.

◇ Le contexte

12. Cette décision s'inscrit dans le cadre d'un contrôle douanier diligenté par le Service régional des douanes de Kaunas (Lituanie) à l'encontre de la société Tauritus. Entre 2015 et 2017, cette dernière a procédé à l'importation de carburant diesel et de carburéacteur. Les contrats conclus avec ses fournisseurs prévoient, au moment de l'importation, la fixation d'un prix provisoire matérialisé par l'émission de factures *pro forma*. Ces factures, dépourvues de valeur comptable ou fiscale, ont pour seule fonction d'offrir une estimation indicative du prix au moment de l'importation. Dans un second temps, ces prix provisoires faisaient l'objet d'ajustements fondés sur deux paramètres :

- d'une part, le prix moyen du carburant sur le marché durant une période déterminée ;
- d'autre part, le taux de change moyen applicable sur la même période.

Le prix définitif était ainsi fixé par avenants aux contrats d'achat et consigné dans des factures définitives, lesquelles pouvaient être supérieures ou inférieures au montant initialement indiqué.

13. Lors du dépôt des déclarations en douane, la société Tauritus mentionnait le prix provisoire comme valeur en douane et indiquait recourir à la méthode dite « résiduelle », ultime recours lorsque les autres méthodes de détermination de la

valeur en douane ne peuvent être appliquées. Toutefois, elle n'a pas corrigé treize déclarations pour lesquelles les factures définitives révélaient un prix final supérieur au prix provisoire. Il convient de souligner qu'aucune intention frauduleuse n'a été retenue. Le service régional des douanes a estimé que la méthode de la valeur transactionnelle devait prévaloir et a exigé le paiement de la TVA majorée des intérêts de retard. Contestant cette position, la société Tauritus a porté l'affaire devant la Cour administrative suprême de Lituanie. Celle-ci a jugé que la méthode transactionnelle ne pouvait s'appliquer dès lors que le prix définitif n'était pas connu au moment de l'importation. Elle a rappelé que cette méthode suppose que le prix effectivement payé ou à payer soit connu ou déterminable lors du dépôt de la déclaration⁴. En outre, elle a considéré que la méthode transactionnelle est exclue lorsque le prix est subordonné à des conditions dont la valeur ne peut être établie, comme en l'espèce. Retenir un prix susceptible d'être modifié ultérieurement reviendrait à adopter une valeur en douane arbitraire ou fictive, ce qui priverait l'importateur de la faculté de rectifier sa déclaration.

14. Dans ce contexte, la Cour administrative suprême de Lituanie a saisi la CJUE de deux questions préjudicielles :

- la méthode de la valeur transactionnelle est-elle applicable lorsque, au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, seul un prix provisoire est connu et que ce prix est ultérieurement ajusté à la hausse ou à la baisse selon des critères indépendants de l'importateur ?
- le déclarant est-il tenu de solliciter une rectification de la valeur en douane déterminée sur la base d'une méthode secondaire lorsque le prix définitif devient connu ?

◇ La primauté de la méthode de la valeur transactionnelle

15. En premier lieu, la Cour rappelle l'arrêt *Baltic Master*⁵, selon lequel le droit de l'UE en matière de valeur en douane proscrie le recours à des valeurs arbitraires ou fictives. Il s'ensuit que, pour refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée, l'ensemble des éléments présentant une valeur économique doit être pris en considération. L'arrêt réaffirme également la hiérarchie des méthodes de détermination de la valeur en douane : la méthode principale demeure la valeur transactionnelle, tandis que les méthodes secondaires ne peuvent être mobilisées qu'à titre subsidiaire.

L'application de la méthode dite « du dernier recours » n'est envisageable que lorsqu'il est démontré que ni la méthode transactionnelle ni aucune des méthodes subsidiaires ne peut s'appliquer.

La Cour se fonde sur l'article 70, § 1 du code des douanes de l'Union (CDU), qui définit la valeur transactionnelle comme le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, y compris les paiements effectués en tant que conditions de la vente.

4 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituanie), 13 déc. 2023, UAB « Tauritus ».

5 CJUE, 9 juin 2022, C-599/20, *Baltic Master*.

En l'espèce, la CJUE estime que la méthode transactionnelle est applicable : **bien que le prix définitif ait été fixé postérieurement à l'importation**, il était néanmoins **déterminable** dès la conclusion des contrats de vente, puisque son **ajustement dépendait de facteurs objectifs, prédéterminés et indépendants de la volonté** des parties. Il en résulte que l'ensemble des éléments constitutifs du prix doivent être intégrés dans la valeur en douane, tant au moment de l'introduction des marchandises sur le territoire douanier de l'UE qu'au stade de la facturation définitive par le fournisseur à la société Tauritus. Cette interprétation vise à garantir la transparence et la cohérence des déclarations en douane, en évitant toute sous-évaluation susceptible de compromettre la perception des droits et taxes.

♦ L'utilisation de la déclaration simplifiée pour la prise en considération des ajustements ultérieurs

16. L'arrêt souligne, en premier lieu, la nécessité de recourir à une déclaration simplifiée lors de l'entrée des marchandises sur le territoire douanier de l'UE, en mentionnant la valeur provisoire figurant sur la facture *pro forma*. Une fois le prix définitif déterminé, il incombe au déclarant de déposer une déclaration complémentaire afin de confirmer la valeur en douane définitive. En pratique, l'autorisation d'utiliser une valeur provisoire permet de convenir avec l'administration des douanes des modalités de régularisation, lesquelles peuvent être effectuées opération par opération ou selon une périodicité définie (mensuelle, trimestrielle ou annuelle).

17. Par ailleurs, la Cour écarte la possibilité de recourir au mécanisme du taux d'ajustement, lequel requiert une autorisation préalable non sollicitée et la démonstration que le dépôt d'une déclaration simplifiée, suivi des corrections nécessaires, entraînerait un coût administratif disproportionné, tout en établissant que la valeur en douane ne serait pas sujette à des fluctuations significatives.

18. L'arrêt prend soin de distinguer l'affaire commentée de celle tranchée dans l'arrêt *Hamamatsu Photonics Deutschland*⁶, relative à l'émission de factures d'ajustement de prix de transfert postérieures à l'importation, destinées à réviser les prix intragroupes déclarés initialement. La Cour précise que la valeur transactionnelle ne saurait résulter d'une répartition *a posteriori* des bénéfices résiduels entre entités d'un groupe, fondée sur des critères fixés par la société mère. Cette réaffirmation de la jurisprudence *Hamamatsu* entre en tension avec l'étude de cas n° 14.4 du Comité technique de l'évaluation en douane⁷ (CTED), consacrée à « l'utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'article 1.2 a) de l'Accord ».

6 CJUE, 20 déc. 2017, C-529/16, *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH*.

7 OMD, CTED, 60^e session, étude de cas n° 14.4 : Utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'article 1.2 a) de l'Accord, 11 avr. 2025, VT1481Fc.

Cette étude admet, en effet, la possibilité pour l'administration douanière d'accepter la méthode de la valeur transactionnelle incluant un ajustement compensatoire, de sorte que le prix final, composé du prix initial et de l'ajustement, constituerait la valeur en douane.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'arrêt *Tauritus* confirme certaines positions déjà consacrées par la jurisprudence antérieure, mais il ne simplifie nullement la prise de décision pratique quant aux méthodes de détermination de la valeur en douane et aux modalités de régularisation. Cette complexité impose aux opérateurs une vigilance accrue et une anticipation des procédures, afin de sécuriser leurs déclarations et limiter les risques de contentieux.

N. AKODAD ■

19. Valeur en douane - Méthode de détermination - Ventes successives (CDC, art. 29 et DAC, art. 147) - Notion de vente pour l'exportation à destination de l'UE - La CJUE juge, en matière de ventes successives, dans l'hypothèse où des marchandises ont fait l'objet de deux ventes avant d'être introduites sur le territoire douanier de l'UE pour y être placées sous le régime de l'entrepôt douanier ou mises en libre pratique et où leur lieu de commercialisation finale n'était pas encore déterminé au moment de la première vente, que celle-ci ne peut pas être regardée comme ayant été conclue à l'exportation vers le territoire douanier de l'UE ; cette vente ne peut donc servir de valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation en douane.

CJUE, 8^e ch., 30 oct. 2025, C-500/24, Massimo Dutti SA (V. annexe 4)

20. La CJUE interprète les articles 29 du code des douanes communautaire (CDC) et 147 des dispositions d'application de ce code (DAC) qui encadrent le régime de la valeur en douane applicable aux ventes successives avant l'actuel code des douanes de l'Union (CDU). De manière résumée, cette réglementation prévoyait que :

- la valeur en douane des marchandises importées est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE (CDC, art. 29) ;

- le fait que les marchandises soient déclarées pour la mise en libre pratique est une indication suffisante qu'elles sont vendues pour l'exportation vers l'UE (DAC, art. 147, al. 1^{er}) ;

- en cas de ventes successives avant l'évaluation, cette indication suffisante ne s'applique qu'à la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises ont été introduites dans le territoire douanier de l'UE ou d'une vente dans le territoire douanier avant la mise en libre pratique (DAC, art. 147, al. 2) ;

- si une vente précédant la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises sont introduites dans l'UE est utilisée pour l'évaluation en douane, il faut démontrer que cette vente a été conclue en vue de l'exportation vers l'UE (DAC, art. 147, al. 3).

21. Dans cette affaire, les marchandises fabriquées dans des pays asiatiques étaient vendues par leurs fabricants à une société suisse (1^{re} vente) puis revendues à Massimo Dutti (2^e vente). À la suite de la deuxième vente, les articles étaient transportés directement des pays asiatiques de production vers l'Espagne où ils étaient en partie mis en libre pratique, l'autre partie étant placée sous le régime de l'entrepôt douanier. Les marchandises étaient, soit *in fine* commercialisées dans l'UE, soit exportées vers des pays tiers, leur étiquetage autorisant une distribution dans différents pays. Au cours des années 2014 et 2015, les marchandises avaient été déclarées en douane sur la base de la première vente. L'administration fiscale espagnole a contesté cette approche alors que la Cour d'appel espagnole a, pour sa part, estimé que les marchandises pouvaient être réexportées vers des pays tiers compte tenu de leur étiquetage. Avant de procéder au renvoi préjudiciel, la Cour suprême espagnole saisie de l'affaire a relevé que le choix entre le régime de la mise en libre pratique et celui de l'entrepôt douanier des marchandises reposait sur l'existence de préférences tarifaires ou non au moment de leur arrivée en Espagne.

22. Elle a posé deux questions préjudicielles résumées ainsi :

- dans le cadre du régime des ventes successives, pour la détermination de la notion de « *vente pour l'exportation à destination du territoire de l'UE* » (CDC, art. 29), la simple introduction de marchandises sur le territoire communautaire entendu en tant que zone géographique, en vertu d'un acte de vente, indépendamment du régime douanier sous lequel les marchandises sont ensuite placées et quelle que soit la finalité à laquelle elles sont destinées, est-elle suffisante, la commercialisation des marchandises à l'intérieur de l'UE n'étant en aucun cas exigée ?

- ou, est-il nécessaire de démontrer que la destination de l'exportation est le marché de l'UE pour considérer que la vente a été réalisée en vue de l'exportation vers l'UE ?

La CJUE répond que, s'agissant du cas de deux ventes successives avant introduction sur le territoire douanier de l'UE, la première vente ne peut valablement être regardée comme réalisée en vue de l'exportation vers le territoire de l'UE si, au moment de cette première vente, il pouvait seulement être établi que les marchandises étaient destinées à y être introduites, sans que le lieu de commercialisation finale des marchandises (et donc sans une planification préalable de l'introduction dans l'UE) n'ait été encore déterminé. La Cour ne tient pas compte des circonstances intervenues après la vente concernée. Si celles-ci peuvent, le cas échéant, servir pour apprécier la situation, elles ne sont toutefois pas considérées par principe comme pertinentes dès lors que la démonstration qu'il s'agit d'une vente pour l'exportation vers l'UE doit être réalisée **au moment de la vente** considérée, et non après.

23. La Cour de justice fait en conséquence prévaloir la notion de détermination préalable du lieu européen de commercialisation des produits importés sur celle d'introduction physique dans l'UE. C'est d'ailleurs ce que l'on peut déduire de la référence à une précédente décision de la Cour⁸ ainsi présentée : « [...] le prix d'une marchandise dans une zone douanière déterminée correspond à la situation du marché dans cette zone, un prix pour l'exportation d'une marchandise à destination d'un État tiers ne correspond pas nécessairement au prix qui aurait été établi pour l'exportation de la même marchandise à destination du territoire douanier de l'Union ». Plus précisément, dans ce précédent non transposable à notre sens, la CJUE avait eu à se prononcer sur la détermination de la méthode de valeur en douane de marchandises en provenance de Chine et à destination de la Russie, placées en Lettonie sous le régime du transit et illégalement soustraites à la surveillance douanière. Dans cette affaire, elle avait conclu qu'« un prix correspondant à la vente de marchandises destinées à un État tiers lorsque celles-ci ont été soustraites à la surveillance douanière au cours de leur transit sur le territoire douanier de l'Union ne refléterait pas la valeur économique réelle de la marchandise ». Ainsi, une valeur de vente vers un pays tiers à l'UE ne peut s'apparenter à une valeur de vente pour l'exportation vers l'UE.

24. Ce principe posé, la Cour repositionne sa réponse dans la rigueur du cadre de l'article 147 des DAC précité. Elle relève que cette disposition pose d'abord le principe selon lequel le fait que des marchandises sont déclarées pour la mise en libre pratique doit constituer une indication suffisante qu'elles sont vendues à l'exportation vers l'UE. Elle rappelle ensuite que cette règle ne subsiste, en cas de ventes successives, qu'à l'égard de la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises sont introduites dans le territoire douanier de l'UE ou d'une vente dans l'UE avant la mise en libre pratique. Dès lors, pour la déclaration d'un prix concernant une vente précédant la dernière vente avant introduction des marchandises dans l'UE, il faut démontrer que la vente en cause a été conclue pour l'exportation vers l'UE. La CJUE applique aussi la même rigueur en refusant de prendre en compte l'introduction effective dans l'UE intervenue postérieurement à la conclusion de la première vente en considérant que la démonstration de cette première vente doit être opérée sur la base des éléments effectifs au moment de cette vente et non à un stade ultérieur.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette décision, attendue quant à l'appréciation de la valeur en douane en cas de ventes successives, a été rendue pour des faits intervenus sous l'empire du CDC et non du CDU. Il est d'ailleurs intéressant de noter que la Cour relève que depuis le 1^{er} mai 2016 trouve à s'appliquer l'article 70 du CDU. Or, le CDU et ses règlements d'exécution ou d'application ne contiennent plus le régime des ventes successives. Ainsi, pour la détermination de la valeur en douane sur la base de la valeur transactionnelle, l'article 128, 1 du règlement d'exécution n° 2015/2447 (CDU, art. 70, 1) dispose désormais que « la valeur transactionnelle des marchandises vendues pour

8 CJUE, 9 nov. 2017, C-46/16, LS Customs Services.

*l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE 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 de l'UE», sans pouvoir donc retenir une vente antérieure. Lorsque les marchandises sont vendues pour l'exportation vers l'UE non pas avant leur introduction dans l'UE mais alors qu'elles sont déjà placées sous un régime particulier dans l'UE autre que le transit, la destination particulière ou le perfectionnement actif, l'article 128, 2 du règlement précité prévoit en pareille hypothèse que cette vente sera celle à retenir : appliquée aux faits de l'espèce, la question aurait donc été examinée au regard de l'article 70, 1) du CDU. Ceci précisé, l'article 70 du CDU pose le principe selon lequel la base première pour déterminer la valeur en douane est la valeur transactionnelle, étant indiqué que celle-ci est le prix payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation vers l'UE. **Les contours jurisprudentiels de la définition de la vente pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE sont donc utiles sous l'empire du CDU.** Enfin, la question de la valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation en douane s'inscrit dans un contexte international particulier puisque l'UE est signataire de l'accord de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) sur l'évaluation en douane. Ce dernier prévoit en effet que la valeur en douane des marchandises importées sera 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 pays d'importation, sous réserve de divers ajustements. Sans définir lui-même plus avant cette notion de vente pour l'exportation, **l'accord OMC ne semble pas interdire la prise en compte des ventes successives**, le droit douanier américain par exemple, largement médiatisé ces derniers temps, autorisant dans de strictes conditions le mécanisme dit de la « *First sale* ». **En retenant aux fins de détermination de la valeur transactionnelle en douane la dernière vente avant introduction sur le territoire de l'UE, le droit européen se montre plus strict.***

D. REDON ■

25. Valeur en douane - Méthode de détermination - Ventes successives (CDC, art. 29 et 112; DAC, art. 147) - Régime de l'entrepôt douanier - Moments de détermination de la valeur en douane et d'acceptation d'une preuve d'origine par les autorités douanières - La CJUE considère que le moment de la détermination de la valeur en douane de marchandises ayant fait l'objet d'une première vente sur la base de laquelle ces ventes ont été introduites dans l'UE pour être placées sous le régime de l'entrepôt douanier, puis d'une seconde vente à partir de laquelle elles ont été mises en libre pratique selon la procédure simplifiée, est celui de leur placement sous le régime de l'entrepôt douanier. Elle estime par

ailleurs, sur un point plus spécifique, que les autorités douanières ne sont pas obligées d'accepter une preuve d'origine aux fins d'une préférence tarifaire au-delà des délais impartis, quand bien même cette preuve aurait été précédemment présentée dans les délais requis lors de la mise en libre pratique de marchandises faisant l'objet du même contingent.

CJUE, 8^e ch., 30 oct. 2025, C-348/24, Compañía de Distribución Integral Logista (V. annexe 5)

26. La CJUE procède à une lecture combinée des articles 29, 1 et 112, 3 du code des douanes communautaire (CDC) et 147 des dispositions d'application de ce code (DAC) pour fixer le moment auquel il faut se placer pour déterminer la valeur en douane de marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier sur la base d'une première vente puis mises en libre pratique, selon la procédure simplifiée, sur la base d'une seconde vente. Elle parvient à la conclusion que ce moment est celui du placement des marchandises sous le régime de l'entrepôt douanier, permettant ainsi une évaluation en douane sur la base de la première vente. À l'occasion de cette nouvelle illustration des questions posées par l'évaluation en douane, la Cour affine les contours de la notion de valeur en douane dont on connaît les répercussions sur le calcul de la dette douanière.

Dans cette même affaire, elle estime, de façon plus spécifique, que les autorités douanières ne sont pas obligées d'accepter, à des fins de préférence tarifaire, une preuve d'origine de marchandises après l'expiration de sa période de validité, alors que cette preuve leur avait été présentée dans les délais pour la mise en libre pratique d'autres marchandises concernées par le même contingent.

27. En l'espèce, Corporacion Habanos avait vendu des cigares à Altadis (première vente) en restant chargée de leur acheminement de Cuba vers l'entrepôt douanier espagnol dans lequel Compañía de Distribución Integral Logista (Logista) les y plaçait en tant que consignataire. Ces cigares pouvaient être vendus sans être mis en libre pratique, en vue de leur cession ultérieure dans des magasins hors-taxe (*duty free*) ou encore être revendus par Altadis à Logista pour être vendus hors de l'UE ou distribués dans l'UE *via* des buralistes. C'est cette toute dernière hypothèse qui est concernée dans cette affaire : ainsi, les marchandises vendues *in fine* aux bureaux de tabac étaient donc placées sous le régime de l'entrepôt et ne donnaient lieu à une deuxième vente entre Altadis et Logista qu'au moment où Logista convenait de leur vente aux buralistes. À ce moment, Logista devenue propriétaire des cigares procédait à leur mise en libre pratique sur la base de la première vente. Au titre des années 2012 à 2015, l'administration espagnole avait remis en cause cette approche, considérant que la valeur en douane devait être calculée sur la base de la deuxième vente. Elle avait aussi estimé qu'au moment de leur mise en libre pratique, les marchandises ne pouvaient plus bénéficier des préférences tarifaires car deux ans s'étaient écoulés depuis la délivrance des preuves

d'origine (FORM A et EUR1) nécessaires pour l'application desdites préférences.

Saisie de l'affaire, la cour suprême espagnole a décidé de renvoyer cinq questions préjudicielles dont les quatre premières, qui tendaient à définir le moment auquel il faut se placer pour déterminer la valeur en douane sont réunies dans son analyse par la CJUE, la cinquième étant centrée sur la question du moment de présentation des preuves d'origine aux fins d'une préférence tarifaire.

28. Question du moment à retenir pour déterminer la valeur en douane - La Cour rappelle que « *la valeur en douane doit refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée, cette valeur devant être déterminée en priorité, selon la méthode dite "de la valeur transactionnelle des marchandises importées"* ». Selon cette méthode, prévue à l'article 29, 1 du CDC, il convient notamment d'établir qu'au moment de la vente, les marchandises originaires d'un État tiers à l'UE sont destinées au territoire douanier de l'UE. Mais, relève la Cour, ce même article ne définit pas le moment auquel se placer pour déterminer la valeur en douane. En revanche, d'une part, l'article 214, 1 du CDC pose un principe selon lequel les droits de douane doivent être calculés selon la situation qui se présente au moment de la dette douanière, d'autre part, la réglementation prévoit que la dette douanière à l'importation naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane lorsque le fait générateur de la dette résulte de la mise en libre pratique⁹. Toutefois, la Cour relève que, s'agissant du régime de l'entrepôt douanier, l'article 112, 3 du CDC conduit à ce que, dans le respect des conditions prévues¹⁰, lorsque des marchandises placées sous un tel régime sont ensuite mises en libre pratique, leur valeur en douane puisse être déclarée telle qu'elle se présentait au moment de leur placement sous ce régime.

Puis, la Cour rappelle les trois règles applicables en matière de ventes successives pour démontrer, conformément à l'article 147 des DAC, que les marchandises ont bien été vendues en vue de l'exportation à destination de l'UE¹¹, critère déterminant pour la valeur transactionnelle. La Cour observe notamment que cet article autorise dans le cas de ventes successives de déclarer comme valeur en douane le prix de la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises ont été introduites dans l'UE. Elle en déduit qu'*a fortiori* un tel prix doit être retenu lorsqu'au moment de l'évaluation en douane il n'existait qu'une seule vente sur la base de laquelle les marchandises ont été introduites dans l'UE et placées sous entrepôt avant leur mise en libre pratique.

En conclusion, la Cour considère que, dès lors que les conditions de l'article 112, 3 du CDC sont respectées et qu'au moment de leur placement sous le régime de l'entrepôt douanier les marchandises ont fait l'objet d'une vente sur la base de laquelle

elles ont été introduites dans l'UE, la valeur en douane de telles marchandises peut être assise sur la valeur transactionnelle de cette vente. Il en résulte aussi que le moment auquel il convient de placer pour déterminer la valeur en douane doit être celui de l'entrée des marchandises sous le régime de l'entrepôt douanier.

29. Question du moment de présentation des preuves d'origine aux fins d'une préférence tarifaire - La Cour note d'abord que les articles 97 duodecies et 118 des DAC prévoient que les certificats d'origine doivent être présentés aux autorités douanières d'importation respectivement dans un délai de 10 ou 4 mois à compter de leur date de délivrance dans le pays d'exportation. Ces deux mêmes articles organisent la possibilité d'une présentation tardive lorsque le non-respect de ces délais est imputable à des circonstances exceptionnelles.

En dehors de cette hypothèse, les textes précités indiquent que les autorités douanières peuvent accepter les certificats d'origine lorsque les marchandises leur ont été présentées avant l'expiration de la date de validité desdits certificats. Toutefois, la Cour relève que cette faculté donnée aux autorités douanières n'est pas davantage encadrée. Elle en conclut qu'il leur appartient de définir au cas par cas si elles peuvent accepter une telle présentation tardive, sans perdre de vue l'objectif de la vérification de l'origine effective de la marchandise.

Or, pour la Cour, le fait que le certificat d'origine ait été présenté dans les délais impartis, à l'occasion de la mise en libre pratique de marchandises faisant partie du même contingent que celles pour lesquelles le certificat est présenté tardivement, ne permet pas d'exclure que les autorités aient à procéder à des vérifications matérielles et documentaires sur la base de cette preuve d'origine à l'occasion de la mise en libre pratique de la marchandise pour laquelle la présentation est hors délai. Il en découle que les autorités douanières ne peuvent être contraintes d'accueillir favorablement une telle présentation tardive.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

S'agissant de la question plus générale, traitée dans cette affaire, de l'évaluation en douane, la **rédaction de l'article 128 du règlement d'exécution¹² du code des douanes de l'Union (CDU) désormais applicable à la situation rencontrée semble conduire à la même conclusion**. Ainsi, puisque la 1^{re} vente est conclue immédiatement avant l'entrée sur le territoire douanier, elle constitue donc une vente pour l'exportation vers l'UE. En effet, l'article 128, 1 prévoit que « *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 n'aient été introduites sur ce territoire douanier* ». L'article 128, 2 contient certes une règle spécifique pour les marchandises cédées sous entrepôt mais sans qu'une vente avant placement sous un tel régime ne soit intervenue : « *lorsque*

9 CDC, art. 201, a), 1 et 2.

10 C'est-à-dire notamment que les éléments de taxation sont admis ou reconnus lors du placement sous le régime et que l'intéressé demande d'appliquer la valeur en douane au moment du placement lors de la naissance de la dette douanière.

11 Pour une décision récente, v. CJUE, 30 oct. 2025, C-500/24, Massimo Dutti SA (v. § 19).

12 Règl. (UE) 2015/2447, 24 nov. 2015 modifié établissant les modalités d'application de certaines dispositions du Règl. (UE) 952/2013 établissant le code des douanes de l'Union.

les marchandises sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union non pas avant leur introduction sur ce territoire douanier mais alors qu'elles se trouvent en dépôt temporaire ou sont placées sous un régime particulier autre que le transit interne, la destination particulière ou le perfectionnement passif, la valeur transactionnelle sera déterminée sur la base de cette vente ». La Commission européenne a d'ailleurs publié des lignes directrices¹³ pour commenter l'article 128, le cas échéant à l'aide d'exemples. Transposée de nos jours, l'affaire commentée aurait *a priori* pu relever de l'exemple 4a) qui y est repris, lequel aboutit d'ailleurs à un résultat similaire mais sur une autre base légale, celle du CDU.

D. REDON ■

Prix de transfert et ajustements *ex post*

30. Droits de douane - Valeur en douane / prix de transfert : état des lieux - Les sessions de 2025 du Conseil de l'Organisation mondiale des douanes (OMD) donnent lieu à la publication d'un communiqué soulignant la nécessité d'une approche convergente de la valeur en douane et des prix de transfert, d'une meilleure collaboration entre autorités douanières et fiscales et d'une poursuite des travaux sur l'utilisation de la documentation prix de transfert aux fins de déterminer la valeur en douane et/ou de la vérifier. Il est intéressant, compte tenu du contexte international, de dresser un état des lieux de ce sujet sensible pour les opérateurs, qui mûrit lentement, avant d'explicitier les vertus et les limites de la convergence valeur en douane / prix de transfert en l'état actuel de ces réglementations.

OMD, communiqué, 24 juill. 2025

31. Les sessions de 2025 du Conseil de l'Organisation mondiale des douanes (OMD) ont été l'occasion d'organiser une table ronde sur la valeur en douane et les prix de transfert. Un communiqué a été publié soulignant la nécessité tout à la fois d'une approche convergente de ces sujets et d'une meilleure collaboration entre autorités douanières et fiscales. Il est également ressorti des débats qu'il convenait de poursuivre les travaux sur l'utilisation de la documentation prix de transfert aux fins de déterminer la valeur en douane et/ou de la vérifier. Ces temps d'échanges sont précieux tant le sujet, complexe, repose sur une série de divergences ne favorisant pas un rapprochement pourtant nécessaire à la sécurité juridique à laquelle peuvent légitimement aspirer les opérateurs du commerce international. Après un état des lieux du sujet (1), nous développerons les vertus et les limites de la convergence en l'état des réglementations (2).

13 Compendium of customs valuation texts, commentary n° 13 : guidance on articles 128 and 136 UCC 1A, Edition 2024.

◇ 1) État des lieux du sujet

32. Il est pertinent de rappeler pourquoi le sujet est primordial dans une économie mondialisée où la part des flux intragroupes est significative et toujours croissante et ce, sans pour autant rentrer dans le détail des deux réglementations, ce qui nécessiterait un ouvrage à lui seul. À cette fin, il convient de rappeler la genèse de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994¹⁴ (*General Agreement on Tariffs and Trade*, GATT), dit « l'Accord », que tous les membres de l'OMC sont tenus de mettre en œuvre pour fixer les règles d'évaluation en douane. En effet, le but de cet accord était de lutter contre les pratiques hétérogènes en la matière qui variaient d'un territoire d'importation à un autre et constituaient de véritables barrières non tarifaires. Face à ce constat, il devenait absolument nécessaire de revoir les systèmes d'évaluation existants et d'établir des règles plus harmonisées et globales pour l'évaluation des marchandises importées.

33. L'Accord visait à offrir un cadre juridique, équitable, uniforme et neutre pour l'évaluation des marchandises importées à des fins douanières. Cet objectif fondateur semble perdu de vue dans la cacophonie ambiante induite par le traitement douanier des ajustements de prix de transfert.

De son côté, l'OCDE a élaboré des principes directeurs fondés sur le « principe de pleine concurrence » aux fins de fixer ou de tester des prix de transfert à des fins de fiscalité directe. Le principe de pleine concurrence est généralement admis comme étant la norme internationale utilisée par les entreprises et les autorités fiscales. Ces principes directeurs visent donc également à offrir aux groupes internationaux une certaine forme de sécurité juridique.

Dès lors, les méthodes d'évaluation en douane et les méthodes de fixation des prix de transfert poursuivent un **objectif très similaire** : la douane cherche à établir si un prix servant de base à l'évaluation en douane n'a pas été influencé par le lien existant entre les parties tandis que l'autorité fiscale cherche à s'assurer que le prix est conforme au principe de pleine concurrence, ce qui devrait revenir au même. Chacun veut s'assurer que le prix est fixé comme si les parties n'étaient pas liées et qu'il a été négocié dans des conditions commerciales habituelles. Néanmoins, les **divergences sont importantes**. En effet, la valorisation en douane et les prix de transfert reposent notamment sur :

- des acteurs supranationaux différents (OMD / OCDE) et des corps de règles différentes ;
- une temporalité différente (le flux physique au coup par coup / le résultat comptable puis fiscal arrêté annuellement) ;
- des administrations de tutelle différentes (administration des douanes / administration fiscale) animées de motivations fondamentalement divergentes.

En effet, côté administration fiscale, la taxation sur le revenu d'une activité de distribution d'un produit importé dans un territoire induit une valorisation à l'importation

14 Cet accord est aussi connu sous le nom d'« Accord de l'OMC sur l'évaluation ».

limitée pour localiser de la marge taxable dans ledit territoire, alors que, côté administration douanière, la taxation induit une valeur en douane haute.

34. Le constat n'est pas nouveau et il a été l'objet de travaux, de colloques, d'études sans réelle avancée opérationnelle pour les opérateurs depuis de nombreuses années, alors même que les flux intragroupes représentent un pourcentage particulièrement significatif et toujours croissant des échanges internationaux¹⁵ et que, dans leurs pratiques de contrôle, les administrations douanières investiguent semble-t-il de plus en plus ce sujet.

Des conférences conjointes OMD et OCDE ont été organisées en 2006 et 2007, un groupe spécialisé s'est réuni et l'harmonisation des règles a été écartée. Le Comité technique de l'évaluation en douane (CTED) a pris le relais sur le sujet en adoptant un commentaire (23.1) reconnaissant l'utilité d'une étude prix de transfert aux fins de l'évaluation en douane¹⁶. Puis il a adopté des études de cas¹⁷. Par ailleurs, l'OMD collabore avec l'OCDE et le Groupe de la Banque mondiale sur le sujet en participant à des travaux. Enfin la Chambre de commerce internationale (ICC) représentant le secteur privé dans son ensemble défend l'idée que la documentation sur les prix de transfert peut justifier à des fins douanières qu'un prix n'a pas été influencé par le lien existant entre les sociétés d'un même groupe et que les ajustements de prix de transfert doivent être pris en considération pour ajuster *a posteriori* la valeur en douane.

35. Des jurisprudences en matière douanière, plus au moins explicites, ont pu localement simplifier le sujet ou le complexifier à loisir, telles que le trop célèbre arrêt *Hamamatsu* rendu par la CJUE¹⁸. Ce dernier a fait couler beaucoup d'encre et il est symptomatique du manque de convergence entre les deux matières. Il a ainsi suscité au sein même des États membres de l'UE des interprétations différentes, tant sur

la nécessité de rejeter la valeur transactionnelle qui serait fondée d'un point de vue de prix de transfert sur la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN, ou *transactional net margin method* en anglais, TNMM)¹⁹, que sur la non-prise en compte *a posteriori* des ajustements de prix de transfert en matière de valeur en douane. Il est possible de s'étonner que la Commission européenne n'ait pas été plus active sur le sujet de la portée de cette jurisprudence depuis 2017 et il convient d'espérer que la future Autorité douanière européenne prévue par la réforme du CDU en cours²⁰ se saisira de la question et fera connaître une position claire et harmonisée en la matière.

Le constat est simple au niveau des opérateurs, **l'hétérogénéité du traitement du sujet au niveau global impose de le traiter territoire d'importation par territoire d'importation et ce même dans une union douanière comme l'UE**, puisqu'en fonction des États membres d'importation les règles ne sont pas interprétées ni appliquées de manière réellement harmonisée.

Par ailleurs, il est intéressant de constater dans cet état des lieux que **les travaux de l'OMD en matière d'évaluation en douane sont limités en comparaison de ceux réalisés par l'OCDE en matière de prix de transfert**. En effet, les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ont été mis à jour pour la dernière fois en 2022²¹ et une annexe a été élaborée en 2024 pour les actualiser. Ils sont repris dans 3600 conventions fiscales bilatérales fondées sur le modèle OCDE ou ONU consacrant le principe de pleine concurrence.

36. Aujourd'hui, concrètement, sur ce sujet de la convergence/divergence de la valeur en douane et des prix de transfert, les pays peuvent être classés en trois catégories :

> 1) les pays dans lesquels tout ajustement prix de transfert, quelle que soit sa nature et/ou la méthode appliquée, induit un ajustement de la valeur en douane avec potentiellement des paiements additionnels et/ou des remboursements et ce, avec des outils informatiques et des procédures de dédouanement, plus ou moins performants (France, États-Unis par exemple) ; dans cette catégorie, il convient de distinguer les pays qui remboursent les droits de douane acquittés à tort en cas de valorisation en douane à la baisse *post* ajustement prix de transfert de ceux qui se gardent bien de le faire... ;

> 2) les pays dans lesquels les méthodes du partage des bénéfices (*profit split*) et autre MTMN de plus en plus répandues conduisent à un rejet de la valeur transactionnelle en douane au profit d'une méthode de substitution nécessitant un rescrit pour sécuriser ladite valeur (Royaume-Uni, Corée du Sud par exemple) ; généralement, dans ces pays, les

15 Le chiffre de 60 % est souvent cité.

16 OMD, CTED, 31^e session, commentaire n° 23.1 Examen de l'expression « circonstances propres à la vente » au sens de l'article 1.2 a) dans le cadre de l'utilisation d'études sur le prix de transfert, 29 oct. 2010, VT0774.

17 Cf. OMD, CTED, 42^e session, étude de cas n° 14.1 Utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'Article 1.2 a) de l'Accord, 22 avr. 2016, VTO920F1c. - OMD, CTED, 45^e session, étude de cas n° 14.2 Utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'article 1.2 a) de l'Accord, 25 oct. 2017, VT1117F1c. - OMD, CTED, 60^e session, études de cas n° 14.3 Utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'article 1.2 a) de l'Accord et 14.4 Utilisation des documents relatifs à la détermination du prix de transfert lors de l'examen de transactions entre parties liées au sens de l'article 1.2 a) de l'Accord, 11 avr. 2025, VT1481Fc et VT1481Fc.

18 CJUE, 20 déc. 2017, C-529/16, Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH : « Les articles 28 à 31 [du code des douanes communautaire, dans la version en vigueur] doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas de retenir, 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, sans qu'il soit possible de savoir si, en fin de période de facturation, cet ajustement sera opéré à la hausse ou à la baisse ».

19 La méthode MTMN consiste à déterminer les prix intra-groupes en majorant une base appropriée (coûts, ventes, actifs, etc.) de la marge nette qu'une entreprise réaliserait pour des transactions indépendantes comparables.

20 Sur cette réforme, v. not. TDE 1-2025, n° 9, § 1, comm. L. Livolsi.

21 OCDE (2022), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022 : FI 2-2022, n° 4, § 1, comm. E. Llinares et J. Potin,

administrations fiscales et douanières se parlent... ;

> 3) les pays dans lesquels le sujet est ignoré ou volontairement non traité laissant ainsi chaque administration tirer le meilleur parti de l'application de sa propre réglementation.

◊ 2) Les vertus et les limites de la convergence entre valeur en douane et prix de transfert

37. Les considérations qui ont présidé à l'adoption de l'article VII du GATT étaient vertueuses. Afin d'éviter les discriminations, les palabres, à chaque importation, dans chaque pays, et ainsi simplifier le commerce international, il convenait de présumer que la valeur transactionnelle constituait une **valorisation objective**. Ce fut une révolution.

Aujourd'hui, trente ans plus tard, cet objectif est perdu de vue, peut-être légitimement du fait de la part croissante du commerce intragroupe et la complexification des chaînes de valeur, compte tenu de la nécessaire approche pays par pays et des contrôles sévères en la matière. En pratique, le souhait de voir converger les pratiques des administrations douanières et fiscales se résume à de bonnes intentions pas toujours favorables à l'opérateur quand il repose sur un échange systématique d'informations entre administrations aux conséquences potentiellement préjudiciables si la primauté d'une méthode sur l'autre n'est pas actée. En effet, vouloir définitivement régler le problème induit concrètement de faire clairement primer une méthode d'évaluation sur l'autre et que ce choix s'impose aux deux administrations.

38. Dans le contexte actuel de guerre économique et d'inflation tarifaire, il est vraisemblable que sacrifier la valeur en douane pour faire primer le prix de transfert soit un choix peu judicieux pour un État. De plus, la taxation sur le revenu à partir d'un résultat comptable retraité fiscalement pour parvenir à taxer une marge à un taux de 30 % est toujours plus compliquée et moins rentable que de taxer à 15 % non pas la marge, mais le prix d'achat de la marchandise importée. Ce constat mériterait du reste d'être appréhendé également par les opérateurs... Cela étant dit, concevoir ce raisonnement simpliste laisse entrevoir en filigrane une autre incohérence majeure de notre système de valorisation en douane : la prise en compte des **incorporels** dans la valorisation des flux intragroupes. L'article VII a vieilli et il est possible de considérer qu'il n'est plus forcément adapté aux chaînes de valeur contemporaines qui peuvent se révéler particulièrement complexes et très internationalisées.

39. Ensuite, la mécanique de **droits additionnels** en vogue dans le contexte international actuel, suscite des interrogations quant à la portée des décisions prises. Ainsi en cas d'application d'une méthode MTMN, il est d'un point de vue prix de transfert parfaitement logique de baisser le prix de vente à sa filiale de distribution américaine supportant le coût des droits additionnels à qualité d'importateur pour garantir la marge nette à lui octroyer. Cela signifie que *de facto*, une partie de l'augmentation des droits de douane sera compensée par une baisse du prix de transfert.

Comment va réagir l'administration des douanes

américaine dans un pays où pourtant la convergence valeur en douane/prix de transfert est de mise comme en témoigne leur procédure automatisée de prise en compte des ajustements dénommée « *reconciliation program* » ? La sécurité juridique peut résulter de démarches de **rescrits** mais leur portée est intrinsèquement limitée si les deux autorités ne sont pas saisies conjointement ou que la prise de position d'une administration n'est pas opposable à l'autre.

En matière de prix de transfert, les accords préalables de prix²² (APP) ont semble-t-il le vent en poupe en donnant à l'administration fiscale et aux entreprises la possibilité de confirmer et d'approuver à l'avance le traitement du prix de transfert appliqué à une transaction ou un groupe de transactions spécifique et qu'il reflète donc le prix de pleine concurrence.

En matière de valeur en douane, les *rescrits* (*rulings* en anglais) existent sous une forme plus ou moins développée, notamment en ce qui concerne leur publication, dans de nombreux pays. Du reste, l'OMD encourage les administrations douanières à délivrer des décisions anticipées en matière d'évaluation en douane en s'appuyant sur l'article 3 de l'Accord de l'OMC sur la facilitation des échanges (AFE) qui impose également à la douane de délivrer des décisions anticipées en matière de classement et d'origine.

40. Le point de départ pour justifier la valeur transactionnelle entre sociétés liées en cas de doutes fondés de l'administration douanière ou, en fonction des pays, pour l'écarter au profit d'une valeur déterminée sur la base d'une méthode de substitution quand l'application d'une méthode de partage des bénéfices (*profit split*) induit des variations de valeurs du fait de facteurs de rentabilité externes complètement décorrélés du prix de revient du produit importé, est toujours le prix de transfert convenu entre sociétés d'un même groupe. Ainsi, l'article VII prévoit des méthodes tests ou « valeurs critères »²³ pour justifier la valeur transactionnelle déclarée mais elles induisent l'existence de comparables, méthodologie proche de celle mise en matière de prix de transfert. En cas de rejet de la valeur transactionnelle, une méthode dite « de substitution » doit être mise en œuvre reposant également sur des comparables ou à défaut des méthodes (méthode déductive ou méthode de la valeur calculée) qui elles-mêmes prévoient la prise en compte d'une marge généralement pratiquée.

41. Du moment qu'il soit déterminable, le prix de transfert défini conformément aux principes OCDE est bien le point de départ de l'analyse douanière puisqu'il fonde la valeur transactionnelle entre deux sociétés d'un même groupe. C'est pourquoi il devrait être évident et communément admis que la documentation prix de transfert permette de justifier la valeur transactionnelle entre sociétés liées en cas de doutes fondés. Il semblerait que non, d'où la nécessité de formuler des recommandations en la matière qui ne lient pas les États.

De plus, ce constat induit également un besoin de formation réel des agents de l'administration des douanes aux

22 Sur cette méthode, v. not. C. Pasquier, Les procédures de prévention et règlement des différends : FI 1-2025, n° 02.4, § 24.

23 Cf. Accord de l'OMC sur l'évaluation, art. 1^{er}, 2., b).

méthodologies de prix de transfert et peut-être une adaptation de la documentation prix de transfert pour ce faire. Enfin, la convergence pose le problème de la prise en compte des ajustements *a posteriori*, qu'elle se fasse par voie de taux d'ajustement appliqués aux flux de l'année N+1 ou par régularisation d'une valeur dite « provisoire », déclaration par déclaration, *a priori* plus fastidieuse. Néanmoins des exemples d'automatisation réussie en la matière existent²⁴ et ce n'est qu'un sujet d'ordre administratif même s'il peut s'avérer onéreux à mettre en œuvre.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il faut être particulièrement naïf pour croire, *a fortiori* dans le contexte international actuel, que cette problématique particulièrement sensible va être résolue par une convergence des deux matières dans un cadre supranational, qui ne serait pas réaliste tant du fait des fondements que des cadres juridiques respectifs. En effet, l'impôt direct comme le droit de douane est un outil de concurrence entre États et l'heure n'est pas, hélas, à la simplification compte tenu des enjeux, et une évolution à court terme de l'article VII du GATT est en pratique peu envisageable. Alors, prôner l'échange d'informations entre administrations, la formation de celles-ci et la prise en compte de la documentation prix de transfert par l'administration des douanes est pragmatique, même si la politique des petits pas est très frustrante quand on a l'impression qu'un sujet pourtant légitime pour les opérateurs piétine... Ces objectifs ont le mérite eux d'être atteignables. Côté opérateurs, le sujet se doit d'être traité - alors que les droits additionnels fleurissent - dans le cadre d'une approche fastidieuse et onéreuse, territoire d'importation par territoire d'importation, si possible sécurisée par des rescrits.

M. BROCARDI ■

Origine des marchandises

Origine non préférentielle

42. Droits de douane - Origine des marchandises - Origine non préférentielle - Règles d'acquisition - Notion de « dernière transformation ou ouvraison substantielle » (CDU, art. 60, § 2) - La CJUE confirme la validité au regard de l'article 60, § 2 du CDU de la règle primaire de détermination de l'origine (Règl. n° 2015/2446, ann. 22-01) applicable aux tubes relevant de la sous-position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » du SH. Par une analyse fonctionnelle, la CJUE considère que la transformation à froid d'un tube classé en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés

pour oléoducs ou gazoducs » en un tube relevant de la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » ne modifie ni la destination, ni les propriétés ou la composition du produit fini d'une telle manière à constituer une transformation substantielle au sens de l'article 60 du CDU.

CJUE, 8^e ch., 2 oct. 2025, C-86/24, CS STEEL a.s. (V. annexe 6)

43. La CJUE s'intéresse dans cet arrêt à un nouveau cas de figure visant à définir la notion de « dernière transformation ou ouvraison substantielle » susceptible de conférer l'origine douanière du pays où cette opération a eu lieu. Pour mémoire, l'article 60, § 2 du CDU définit l'origine non préférentielle comme le lieu où la marchandise a subi sa dernière transformation substantielle, économiquement justifiée, aboutissant à un produit nouveau ou à un stade de fabrication important. Cette notion de « dernière transformation substantielle » est propre à chaque produit fini. Admettons, en effet, qu'une même opération selon qu'elle soit réalisée sur un vélo ou sur un tube en acier n'aura pas la même importance sur les caractéristiques du produit fini. L'article 62 du CDU donne mandat à la Commission européenne pour adopter des règles permettant de déterminer le pays où des marchandises ont effectivement subi leur dernière transformation ou ouvraison substantielle conformément à l'article 60 du CDU. Pour ce faire, la Commission européenne applique une méthodologie en deux temps :

> 1^{er} temps : des règles primaires visent à déterminer si les opérations réalisées dans le dernier pays de transformation peuvent être considérées comme substantielles au sens de l'article 60 du CDU ; ces règles peuvent renvoyer alternativement à :

- un changement de position/sous-position/chapitre tarifaire des composants non originaires du dernier pays de fabrication ;

- un ajout de valeur conféré au produit fini par les opérations réalisées dans le dernier pays de fabrication ;

- la réalisation d'opérations spécifiques dans le dernier pays de fabrication.

> 2^e temps : *a contrario*, si la règle primaire n'est pas remplie (i.e. les opérations réalisées dans le dernier pays de transformation ne respectent pas les critères édictés par cette règle primaire), la Commission propose une règle secondaire dite « résiduelle » qui détermine l'origine du produit selon l'origine de la majeure partie de ces composants (en poids ou en valeur selon la marchandise) ; selon les codes douaniers, ces règles d'origines sont alternativement publiées :

- à l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446²⁵ ;

24 Par exemple aux États-Unis.

25 Règl (UE) 2015/2446, 28 juill. 2015 complétant Règl. (UE) 952/2013 concernant les règles détaillées concernant certaines dispositions du Code douanier de l'Union.

- au sein des règles de listes publiées sur le site internet de la Commission européenne²⁶.

44. La présente affaire s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence récente de la CJUE²⁷ qui nourrit une relation ambivalente avec ces règles de détermination de l'origine non préférentielle adoptées par la Commission européenne :

- utilisées comme références immuables dans certaines affaires ;
- écartées, car jugées discriminatoires ou ne permettant pas de déterminer correctement le caractère substantiel d'une transformation, dans d'autres dossiers.

45. Faits, procédure et question préjudicielle - Pour les produits relevant de la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid », la règle primaire, édictée par l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446 précitée, dispose que les produits peuvent être considérés comme originaires du dernier pays de fabrication si alternativement :

- les composants non originaires relèvent d'une autre position du SH (i.e. position tierce à la position « 7304 - tubes, tuyaux et profilés creux ») ;
- les composants non originaires sont des profilés creux relevant de la sous-position « 7304 49 - autres tubes ».

Dans le cas d'espèce, la société CS STEEL importait dans l'UE des tubes classés en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » dont le processus de fabrication peut être résumé de la manière suivante :

- tubes semi-finis produits en Chine : à ce stade le produit est classé en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs » ;
- le produit semi-fini est ensuite expédié en Inde pour subir sa dernière transformation (i.e. réduction à froid) ;
- le produit fini est classé en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » au titre de cette dernière transformation opérée en Inde. Au visa de cette transformation finale réalisée en Inde, la société CS STEEL considérait que ces produits disposaient d'une origine non préférentielle indienne. Toutefois, l'administration douanière tchèque a remis en cause l'origine indienne des produits, estimant au contraire que les produits importés par la société CS STEEL étaient d'origine non préférentielle chinoise (et donc soumis aux droits anti-*dumping* prévus par le règlement d'exécution n° 2018/330 instituant un droit anti-*dumping* définitif sur les importations de certains tubes et tuyaux sans soudure en acier inoxydable originaires de la République populaire de Chine).

46. Le raisonnement de l'administration des douanes tchèque résulte d'une application scolaire de la règle d'origine prévue pour les produits classés en sous-position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » édictée

²⁶ Ces règles peuvent être qualifiées de « droit souple » : la jurisprudence de la CJUE et les autorités douanières s'y réfèrent régulièrement pour déterminer l'origine non préférentielle applicable à un produit. Toutefois, ces règles n'ont pas force de loi. Elles sont accessibles à l'adresse suivante : https://taxation-customs.ec.europa.eu/table-list-rules-conferring-non-preferential-origin-products-following-classification-cn_fr.

²⁷ CJUE, 9^e ch., 21 sept. 2023, C-210/22, Stappert Deutschland.

par l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446 :

> les produits classés en « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » sont originaires du dernier pays où une ouvraison est opérée si alternativement les composants non-originaires de ce pays relèvent d'une position tarifaire tierce (i.e. autre que la position « 7304 - Tubes, tuyaux et profilés creux ») ou si les composants non-originaires sont **des profilés creux relevant de la sous-position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux »** ;

> dans le cas d'espèce, les produits semi-finis non originaires du dernier pays d'ouvraison (i.e. l'Inde) sont classés à la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » ; ces produits relèvent donc de la même position que le produit fini (i.e. « 7304 - Tubes, tuyaux et profilés creux ») et ne sont pas des profilés creux relevant de la sous-position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux » ;

> dans ces conditions, la règle primaire n'est pas respectée dans le dernier pays d'ouvraison (i.e. l'Inde). Par référence à la règle résiduelle de la majeure partie, le produit fini est donc d'origine chinoise.

47. La société CS STEEL conteste toutefois cette détermination. Selon elle, la règle primaire appliquée est discriminatoire et doit être écartée : pourquoi, comme c'est le cas pour les profilés creux classés en position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux », la transformation de tubes classés en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs » en un produit fini classé en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » ne permettrait-elle pas d'acquérir l'origine du pays où cette dernière transformation a été réalisée ? Cette question est posée dans la continuité d'une jurisprudence récente *Stappert*²⁸. Dans cet arrêt, la CJUE avait jugé discriminatoire que la transformation de tubes classés en « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux » en produits finis classés en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » ne permette pas de conférer une nouvelle origine, alors que la même opération appliquée à des profilés creux (également classés en « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux ») entraînait, elle, un changement d'origine au profit du pays de transformation à froid.

Par analogie de la réflexion adoptée par la jurisprudence *Stappert*, la société CS STEEL considérait que la règle primaire introduit une différence de traitement injustifiée entre les produits semi-finis classés en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs » et les produits semi-finis classés en position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux ». La société CS STEEL demandait donc à la CJUE d'écarter la règle primaire applicable aux produits classés en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid », et de reconnaître que la transformation (i.e. réduction à froid) d'un produit semi-fini classé en position « 7304 11 - Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs » en un produit fini classé en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » constitue une opération substantielle permettant de conférer au produit fini son origine douanière au sens de l'article 60 du CDU.

²⁸ CJUE, 21 sept. 2023, C-210/22, Stappert, préc.

48. Décision de la CJUE - La CJUE constate qu'effectivement la règle primaire distingue la réduction à froid de profilés creux classés en position « 7304 49 - *Autres tubes, tuyaux et profilés creux* », pouvant entraîner un changement d'origine, de la réduction à froid de tubes déjà finis (« 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* »), n'entraînant pas un tel changement. Conformément à sa jurisprudence, la CJUE accepte de vérifier si cette distinction apportée par la Commission européenne dans sa rédaction de l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446 n'est pas entachée d'une erreur de droit ou d'une erreur manifeste d'appréciation au regard des critères visés par l'article 60 du CDU.

La Cour commence par relever que les tubes classés en position « 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* » sont des produits qui peuvent être utilisés comme produits finis utilisés comme conduites de gaz ou d'hydrocarbures. Les tubes destinés à cette fin répondent d'ailleurs à une norme technique précise permettant leur utilisation à ces fins. La Cour observe que la transformation effectuée en Inde de ces composants classés en position « 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* » n'empêche pas le produit fini classé en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » d'être encore utilisé comme conduite de gaz ou d'hydrocarbures.

Ainsi, la CJUE adopte une vision très fonctionnelle : si la transformation de tuyaux de la position « 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* » à la position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » est permise par une perte de certaines propriétés typiques pour les tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs, cela ne conduit pas nécessairement à une perte de propriété telle que les tuyaux deviendraient inutilisables à cette fin. La transformation à froid des tuyaux en cause n'est pas d'une ampleur telle que ces tuyaux ont cessé d'être utilisables pour le transport de gaz et de pétrole.

Ce point est notamment attesté dans le cas d'espèce par le fait que postérieurement à leur réduction à froid réalisée en Inde, les produits sont toujours conformes à la norme technique évoquée ci-avant qui est propre à l'utilisabilité de tuyaux pour le transport de gaz et de pétrole. Dans ces conditions, la modification importante des propriétés des tuyaux initialement classés en position « 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* » transformés en tuyaux classés en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » ne conduit pas, du seul fait de cette transformation, à une modification de la destination et de la composition initiales de ces tuyaux. Dans ces conditions, la transformation à froid ne peut revêtir le caractère substantiel requis par l'article 60, § 2 du CDU.

A *contrario*, les produits classés en position « 7304 49 - *Autres tubes, tuyaux et profilés creux* » visés à la règles première sont des ébauches qui peuvent être qualifiés de produits semi-finis. C'est, justement, leur transformation à froid qui permet à ces produits semi-finis d'acquérir la qualité de produits finis classés en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* ». Dans ce cas de figure, il est donc justifié que la transformation à froid des composants non originaires confère au produit fini l'origine du pays où cette

transformation est réalisée. Le traitement différencié entre les produits classés en position « 7304 11 - *Tubes et tuyaux utilisés pour oléoducs ou gazoducs* » et les produits classés en position « 7304 49 - *Autres tubes, tuyaux et profilés creux* » est donc techniquement raisonnable et juridiquement cohérent. Aussi, la CJUE rappelle que son contrôle se limite à l'erreur manifeste d'appréciation. Par conséquent, le fait que les transformations en cause ne soient pas équivalentes, que la modification de dimensions ne suffit pas à caractériser un changement de destination et que la conformité à la norme industrielle spécifique, conservée après transformation, confirme l'absence d'erreur manifeste d'appréciation de la Commission européenne dans la rédaction de la règle primaire applicable aux produits classés en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » édictée à l'annexe 22-02 du règlement délégué n° 2015/2446.

49. La Cour prolonge sa jurisprudence en centrant son analyse sur la destination du produit et sur l'ampleur réelle de la transformation : seule une transformation modifiant la fonction, la destination ou les propriétés essentielles de composants non originaires peut conférer au produit fini l'origine de ce pays de transformation.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Alors que plusieurs jurisprudences récentes remettaient en cause le bien-fondé des règles d'origine (notamment fondées sur le droit souple), cet arrêt prend cette tendance à contre-courant. Dans le cas d'espèce, la CJUE confirme au contraire le bien-fondé de la règle primaire édictée à propos des produits classés en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* ». L'ambivalence de la jurisprudence au sujet des règles d'origines appelle les opérateurs à une grande prudence dans leur application. Outre vérifier scolairement la conformité de leurs opérations à ces règles, les opérateurs doivent s'interroger de manière pragmatique sur le caractère substantiel des opérations réalisées dans le dernier pays d'ouvroison : ces opérations aboutissent-elles bien à la création d'un produit nouveau ? En tout état de cause, les articles 60 et suivants du CDU doivent toujours primer pour déterminer l'origine non préférentielle d'un produit. Cette approche fonctionnelle est de plus en plus adoptée par la jurisprudence européenne et doit être intégrée aux procédés de détermination de l'origine de des produits.

L'arrêt commenté doit être analysé au regard de l'affaire *Direct Line Inox* analysée ci-dessous (V. § 50), qui rappelle que la CJUE peut écarter les règles d'origine fixées par la Commission lorsque cela s'avère justifié et conforme à l'article 60 du CDU.

Enfin, on constatera que de nouveau, l'origine douanière de produits soumis à droits anti-*dumping* est particulièrement scrutée par les autorités : si les produits du secteur d'activité de l'entreprise sont soumis à certaines mesures restrictives, l'opérateur doit impérativement sécuriser les éléments douaniers concernant ces produits.

S. ROQUEBERT et A. MOTTE ■

50. Droits de douane - Origine des marchandises - Origine non préférentielle - Règles d'acquisition - Notion de « dernière transformation ou ouvraison substantielle » (CDU, art. 60, § 2) - Contournement des règles anti-dumping - La CJUE juge que le fromage à froid réalisé en Inde sur des tubes originaires de Chine, lorsque la Commission a constaté qu'il avait modifié de manière irréversible leurs caractéristiques essentielles, constitue simultanément une modification excluant l'application de l'article 13 (contournement) du règlement anti-dumping et une dernière transformation substantielle au sens de l'article 60 du CDU permettant le changement d'origine.

CJUE, 9^e ch., ord., 2 sept. 2025, C-827/24, Direct Line Inox Impex e.a. (V. annexe 7)

51. L'affaire *Direct Line Inox Impex* est une nouvelle illustration de la classique rencontre entre d'un côté la réglementation anti-dumping et de l'autre les règles régissant la détermination de l'origine non préférentielle d'un produit :

> d'un côté, le règlement (UE) n° 2016/1036 (« règlement anti-dumping ») régit la mise en place des mesures de défense commerciale (e.g. droits anti-dumping) sur les importations qui font l'objet d'un dumping d'État tiers ; en sus des produits nommément visés par des droits anti-dumping (e.g. certains tubes et tuyaux en acier originaires de Chine), l'article 13 du règlement anti-dumping étend la portée des droits anti-dumping aux importations de produits dont la Commission européenne considère qu'ils contournent ces mesures anti-dumping ; cet article vise notamment le cas où des modifications non substantielles, mineures, ne changeant rien aux caractéristiques essentielles d'un produit, sont opérées dans un pays tiers au pays visé par les droits anti-dumping dans le but d'éluder les droits anti-dumping en revendiquant l'origine non préférentielle de ce pays tiers ;

> de l'autre, la notion de transformation substantielle permet également de définir l'origine non préférentielle d'un produit : l'article 60, § 2 du CDU définit l'origine non préférentielle comme le lieu où la marchandise a subi sa dernière transformation substantielle, économiquement justifiée, aboutissant à un produit nouveau ou à un stade de fabrication important. L'article 62 du CDU donne mandat à la Commission européenne pour définir cette notion abstraite de « dernière transformation ou ouvraison substantielle » au sens de l'article 60 du CDU. Pour ce faire, pour chaque typologie de produits, la Commission européenne applique la même méthodologie en deux temps : des règles primaires visent à déterminer si les opérations réalisées dans le dernier pays de transformation peuvent être considérées comme substantielles au sens de l'article 60 du CDU. Ces règles peuvent renvoyer alternativement à :

- un changement de position/sous-position/chapitre tarifaire des composants non-originaires du dernier pays de fabrication ;

- un ajout de valeur conféré au produit fini par les opérations réalisées dans le dernier pays de fabrication ;
- la réalisation d'opérations spécifiques dans le dernier pays de fabrication.

52. Faits, procédure et question préjudicielle - Dans le cas d'espèce, la notion de « légère modification » (i.e. modification non substantielle) prévue par l'article 13 du règlement (UE) n° 2016/1036 et de « transformation substantielle » prévue par l'article 60 du CDU viennent se heurter de manière surprenante. La société *Direct Line Inox Impex* importait des tuyaux dont le processus de fabrication peut être résumé de la manière suivante :

- tuyaux semi-finis produits en Chine : à ce stade le produit est classé en position « 7304 49 - *Autres tubes, tuyaux et profilés creux* » ;

- le produit semi-fini est ensuite expédié en Inde pour subir sa dernière transformation (i.e. réduction à froid) ;

- le produit fini est classé en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » au titre de cette dernière transformation opérée en Inde.

Au visa de cette transformation finale réalisée en Inde, la société *Direct Line Inox* considérait que ces produits disposaient d'une origine non préférentielle indienne et donc exonérée de droits anti-dumping qui visent les tuyaux d'origine non préférentielle chinoise. L'administration douanière roumaine a remis en cause l'origine indienne de ces produits en se fondant notamment sur :

> la règle primaire applicable aux produits classés en position « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* », édictée par l'annexe 22-01 du règlement (UE) n° 2015/2446 qui prévoit que les produits classés en « 7304 41 - *Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid* » sont originaires du dernier pays où une ouvraison est opérée si alternativement les composants non-originaires de ce pays relèvent d'une position tarifaire tierce (i.e. autre que la position 7304 - *Tubes, tuyaux et profilés creux*) ou si les composants non-originaires sont des profilés creux relevant de la sous-position 7304 49 - *Autres tubes, tuyaux et profilés creux* ;

> les conclusions du rapport de l'office européen de lutte antifraude (OLAF) du 5 juillet 2019²⁹ selon lesquelles l'ouvraison réalisée en Inde n'était pas substantielle et ne remplissait pas en tout état de cause les critères d'attribution de l'origine indienne.

Toutefois, par un règlement d'exécution n° 2017/2093³⁰, la Commission européenne avait également considéré que

29 OLAF, 20^e rapport de l'Office européen de lutte antifraude, du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019.

30 Règl. d'exécution (UE) 2017/2093, 15 nov. 2017 clôturant l'enquête sur le contournement possible des mesures antidumping instituées par le règlement d'exécution (UE) 1331/2011 sur les importations de certains tubes et tuyaux sans soudure en acier inoxydable originaires de la République populaire de Chine par des importations expédiées depuis l'Inde, qu'ils aient ou non été déclarés originaires de ce pays, et mettant fin à l'enregistrement de ces importations imposé par le règlement d'exécution (UE) 2017/272 de la Commission : JOUE, LO 299/17, 16 nov. 2017. Sur ce règlement, v. DGDDI, avis aux importateurs de certains tubes et tuyaux sans soudure en acier inoxydable originaires de la République populaire de Chine expédiés depuis l'Inde.

les opérations de formage à froid réalisées en Inde avaient transformés de manière substantielle les produits concernés et que ces opérations ne pouvaient donc être considérées comme un contournement des droits anti-dumping visant les produits d'origine chinoise.

Saisie de la contestation du redressement notifié par les autorités douanières roumaines, les juridictions roumaines identifient à ce titre une contradiction entre :

- le règlement d'exécution n° 2017/2093 qui dispose que le traitement à froid réalisé en Inde représente une transformation substantielle des tuyaux, excluant l'applicabilité de l'article 13 du règlement anti-dumping ;

- le rapport de l'OLAF du 5 juillet 2019 qui estime que les mêmes opérations de formage à froid des tuyaux réalisées en Inde ne sont pas substantielles au sens de l'article 60 du CDU et ne permettent donc pas d'acquiescer une origine non-préférentielle indienne.

Les juridictions roumaines interrogeaient donc la CJUE de la manière suivante : peut-on simultanément considérer qu'une modification est substantielle au sens de l'article 13 du règlement anti-dumping n° 2016/1036 mais pas substantielle au sens de l'article 60 du CDU ?

53. Décision de la CJUE - La Cour estime que la solution « peut être clairement déduite » de l'arrêt *Stappert* de 2023³¹. Dans cet arrêt, la Cour avait invalidé partiellement la règle primaire applicable aux produits classés en position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid » jugée discriminatoire vis-à-vis des tuyaux issus de certains composants classés en position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux ». Pour les produits relevant de la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés creux étirés ou laminés à froid », la règle primaire, édictée par l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446 dispose que les produits peuvent être considérés comme originaires du dernier pays de fabrication si alternativement :

- les composants non originaires relèvent d'une autre position du SH (i.e. position tierce à la position « 7304 - tubes, tuyaux et profilés creux ») ;

- les composants non originaires sont des **profilés creux** relevant de la sous-position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux ».

A *contrario*, la règle primaire considère qu'un « tuyau » relevant de la sous-position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux » n'acquiesce pas l'origine du pays de formage à froid (au contraire des profilés creux relevant de la sous-position 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux : cf. supra).

Dans l'arrêt *Stappert*, la CJUE a considéré que cette différence de traitement entre les « profilés creux » et les « tuyaux » relevant de la même position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux » est injustifiée. La CJUE a donc invalidé la règle primaire, édictée à l'annexe 22-01 du règlement délégué n° 2015/2446, de la position « 7304 41 - Tubes, tuyaux et profilés

creux étirés ou laminés à froid » pour autant qu'elle exclût que le formage à froid de tuyaux de la position « 7304 49 - Autres tubes, tuyaux et profilés creux » confère au produit fini le caractère de produits originaires du pays où ce formage à froid a lieu. À la lumière de cette jurisprudence, la CJUE rétropédale vis-à-vis de la position adoptée par l'OLAF en 2019 en disposant que le formage à froid en Inde de tuyaux originaires de Chine a bien pour effet de transformer de manière substantielle ces tuyaux au sens de l'article 60 du CDU, leur conférant ainsi une origine non préférentielle indienne. Ainsi, la contradiction vis-à-vis du règlement d'exécution n° 2017/2093 ne subsiste plus.

54. Les importateurs y gagnent en sécurité juridique : si la Commission a constaté par son règlement d'exécution n° 2017/2003 une transformation substantielle au sens du règlement anti-dumping n° 2016/1036, la notion de « transformation substantielle » au sens de l'article 60 du CDU régissant l'origine non préférentielle doit être alignée.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Par la mobilisation habile de la jurisprudence *Stappert*, la CJUE s'extrait de la situation ubuesque à laquelle la société Direct Line Inox était confrontée : les mêmes opérations réalisées en Inde étaient à la fois considérées comme assez substantielles pour ne pas constituer un contournement de droits anti-dumping au sens du règlement n° 2016/1036 mais pas assez substantielles pour conférer l'origine non préférentielle indienne au produit...

La nécessité pour la CJUE de s'extrait de cette contradiction offre une issue heureuse aux opérateurs : de nouveau, la jurisprudence consacre le caractère substantiel d'une transformation au sens de l'article 60 du CDU quand bien même cette opération n'était pas visée par la règle primaire applicable comme conférant l'origine au produit fini. Cette ordonnance doit être analysée au regard de l'arrêt *CS Steel* commenté ci-dessus (V. § 42), qui rappelle que la CJUE interprète strictement le caractère irrégulier des règles d'origine édictées par la Commission : ces règles ne sont pas toujours écartées comme c'est le cas dans l'affaire *Direct Line Inox Impex*. Ces deux affaires illustrent qu'en présence de droits anti-dumping, la vigilance sur l'origine déclarée des marchandises est accrue. Les autorités douanières européennes examinent avec rigueur les opérations réalisées dans le dernier pays de transformation. Lorsque ces opérations se limitent à des modifications mineures, le risque de requalification est élevé. Plus encore, une réorganisation des schémas de production, visant à faire fabriquer les produits dans un pays non visé par les mesures anti-dumping, peut être assimilée à un contournement au sens de l'article 13 du règlement (UE) n° 2016/1036. Une telle pratique, dépourvue de justification économique autre que l'évitement des droits, expose l'opérateur à des redressements significatifs et à des sanctions. Prudence donc dans la structuration des chaînes d'approvisionnement !

S. ROQUEBERT et A. MOTTE ■

31 CJUE, 21 sept. 2023, C-210/22, *Stappert* Deutschland.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CJUE, 9^e ch., 1^{er} août 2025, C-375/24, Keesing Deutschland GmbH

Annexe 2 : D. n° 2025-947, 8 sept. 2025 : JO 9 sept. 2025, texte n° 50. - A. 8 sept. 2025 : JO 9 sept. 2025, texte n° 66

Annexe 3 : CJUE, 3^e ch., 15 mai 2025, C-782/23, Tauritus UAB, concl. M. Campos Sánchez-Bordona

Annexe 4 : CJUE, 8^e ch., 30 oct. 2025, C-500/24, Massimo Dutti SA

Annexe 5 : CJUE, 8^e ch., 30 oct. 2025, C-348/24, Compañía de Distribución Integral Logista

Annexe 6 : CJUE, 8^e ch., 2 oct. 2025, C-86/24, CS STEEL a.s.

Annexe 7 : CJUE, 9^e ch., ord., 2 sept. 2025, C-827/24, Direct Line Inox Impex e.a.