

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

16 novembre 2006 \*

Dans l'affaire C-306/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Gerechtshof te Amsterdam (Pays-Bas), par décision du 13 juillet 2004, parvenue à la Cour le 19 juillet 2004, dans la procédure

**Compaq Computer International Corporation**

contre

**Inspecteur der Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. E. Juhász, K. Schiemann, M. Ilešič et E. Levits (rapporteur), juges,

\* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M<sup>me</sup> C. Stix-Hackl,  
greffier: M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 22 septembre 2005,

considérant les observations présentées:

- pour Compaq Computer International Corporation, par MM. R. Tusveld et G. van Slooten, belastingadviseurs,
- pour le gouvernement néerlandais, par M<sup>me</sup> H. G. Sevenster et M. D. J. M. de Grave, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par M. C.-D. Quassowski, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. M. Bethell, en qualité d'agent, assisté de M. P. Harris, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. X. Lewis, en qualité d'agent, assisté de M. F. Tuytschaever, advocaat,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 janvier 2006,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle, introduite par le Gerechtshof te Amsterdam, douanekamer (cour d'appel d'Amsterdam, chambre douanière), porte sur l'interprétation de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code des douanes»).
  
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Compaq Computer International Corporation (ci-après «CCIC») à l'inspecteur van de Belastingdienst – Douane district Arnhem (responsable de la direction des douanes du district d'Arnhem, ci-après les «autorités douanières») au sujet de la valeur en douane d'ordinateurs portables mis en libre pratique au sein de la Communauté européenne entre le 1<sup>er</sup> janvier 1995 et le 31 décembre 1997.

### **Le cadre juridique**

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

«La valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles

sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 pour autant:

[...]

d) que l'acheteur et le vendeur ne soient pas liés ou, s'ils le sont, que la valeur transactionnelle soit acceptable à des fins douanières, en vertu du paragraphe 2.»

4 Conformément au paragraphe 2 de ce même article, la valeur transactionnelle entre des entreprises liées peut être admise pour autant que les liens unissant les entreprises concernées n'ont pas influencé le prix, c'est-à-dire que ladite valeur est très proche de la valeur sur le marché, au même moment ou à peu près au même moment, de marchandises identiques ou similaires.

5 L'article 32, paragraphe 1, dudit code énonce:

«Pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées:

[...]

- b) la valeur, imputée de façon appropriée, des produits et services indiqués ci-après lorsqu'ils sont fournis directement ou indirectement par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés lors de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées dans la mesure où cette valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer:
- i) matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées;
  - ii) outils, matrices, moules et objets similaires utilisés lors de la production des marchandises importées;
  - iii) matières consommées dans la production des marchandises importées;
  - iv) travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de *design*, plans et croquis, exécutés ailleurs que dans la Communauté et nécessaires pour la production des marchandises importées;
- c) les redevances et les droits de licence relatifs aux marchandises à évaluer, que l'acheteur est tenu d'acquitter, soit directement, soit indirectement, en tant que condition de la vente des marchandises à évaluer, dans la mesure où ces redevances et droits de licence n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer;

[...]»

6 Le paragraphe 3 de ce même article prévoit que, «[p]our la détermination de la valeur en douane, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par le présent article».

7 L'article 34 du code des douanes dispose:

«Des règles particulières peuvent être établies selon la procédure du comité [du code des douanes] pour déterminer la valeur en douane de supports informatiques destinés à des équipements de traitement des données et comportant des données ou des instructions.»

8 L'article 147 du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (JO L 253, p. 1) tel que modifié par le règlement (CE) n° 1762/95 de la Commission, du 19 juillet 1995 (JO L 171, p. 8, ci-après le «règlement d'application»), prévoit:

«1. Aux fins de l'article 29 du code [des douanes], le fait que les marchandises faisant l'objet d'une vente sont déclarées pour la mise en libre pratique doit être considéré comme une indication suffisante qu'elles ont été vendues en vue de l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté. Cette indication ne subsiste en cas de ventes successives avant l'évaluation qu'à l'égard de la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises ont été introduites dans le territoire douanier de la Communauté, ou à l'égard d'une vente dans le territoire douanier de la Communauté avant la mise en libre pratique des marchandises.

Lors de la déclaration d'un prix relatif à une vente précédant la dernière vente sur la base de laquelle les marchandises ont été introduites dans le territoire douanier de la Communauté, il doit être démontré à la satisfaction des autorités douanières qu'une telle vente des marchandises a été conclue en vue de l'exportation à destination dudit territoire.

Les dispositions des articles 178 à 181 bis s'appliquent.

[...]

3. L'acheteur ne doit satisfaire à aucune condition autre que celle d'être partie au contrat de vente.»

9 L'article 167 du règlement d'application précise:

«1. Nonobstant les articles 29 à 33 du code [des douanes], pour déterminer la valeur en douane de supports informatiques importés destinés à des équipements de traitement des données et comportant des données ou des instructions, il n'est tenu compte que du coût ou de la valeur du support informatique proprement dit. La valeur en douane de supports informatiques importés comportant des données ou des instructions ne comprend donc pas le coût ou la valeur des données ou des instructions, à condition que ce coût ou cette valeur soient distingués du coût ou de la valeur du support informatique considéré.

2. Aux fins du présent article:

- a) l'expression 'support informatique' ne désigne pas les circuits intégrés, les semi-conducteurs et les dispositifs similaires ou les articles comportant de tels circuits ou dispositifs;

[...]»

- <sup>10</sup> Les articles 178 à 181 bis du règlement d'application précisent, entre autres, les éléments et documents à fournir aux autorités douanières pour la vérification de la valeur en douane déclarée.

**Les faits du litige au principal et la question préjudicielle**

- <sup>11</sup> La société de droit néerlandais CCIC, filiale de Compaq Computer Corporation (ci-après «CCC»), société établie aux États-Unis, commercialise les équipements de traitement de données de la marque Compaq en Europe et dispose, à cette fin, d'un centre de distribution aux Pays-Bas.
- <sup>12</sup> Aux termes d'un contrat conclu entre CCC et Microsoft Corporation (ci-après «Microsoft»), les ordinateurs de la marque Compaq peuvent être équipés du logiciel comportant les systèmes d'exploitation MS-DOS et MS Windows (ci-après les



«systèmes d'exploitation concernés») et être revendus avec ceux-ci, moyennant le paiement à Microsoft d'une somme de 31 USD pour chaque ordinateur équipé desdits systèmes d'exploitation.

- 13 CCC a acheté des ordinateurs portables à deux producteurs d'ordinateurs taiwanais. Dans le cadre de cette vente, il a été convenu que les disques durs de ces ordinateurs seraient équipés des systèmes d'exploitation concernés lors de la livraison. À cette fin, CCC a mis ces derniers sans frais à la disposition de ces producteurs, lesquels les ont installés sur lesdits ordinateurs.
- 14 CCC a ensuite revendu à CCIC les ordinateurs portables qui ont été acheminés franco à bord de Taiwan vers les Pays-Bas. À leur arrivée, CCIC a déclaré ces ordinateurs pour leur mise en libre pratique. Lors de la détermination de leur valeur en douane, conformément à l'article 29 du code des douanes, il a été tenu compte du prix de vente pratiqué entre les producteurs taiwanais et CCC, lequel n'incluait pas la valeur des systèmes d'exploitation concernés.
- 15 En 1999, le Landelijk Waardeteam van de Douane (service douanier chargé de la valeur en douane) a effectué une enquête auprès de CCIC pour vérifier l'exactitude de la valeur en douane déclarée des ordinateurs concernés. Ce service a considéré que la valeur des systèmes d'exploitation concernés installés sur ces ordinateurs, devait être comprise dans la valeur en douane. À la suite de cette enquête, les autorités douanières ont, sur le fondement de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, majoré la valeur en douane déclarée pour chaque ordinateur à concurrence de la valeur des systèmes d'exploitation concernés l'équipant et ont adressé à CCIC deux injonctions de payer portant sur des montants respectifs de 438 605,60 NLG et 2 194 982 NLG, ce dernier montant ayant ensuite été réduit à 353 168,60 NLG, au titre de droits de douane complémentaires en ce qui concerne les importations d'ordinateurs portables déclarés pour la mise en libre pratique pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1997.

- 16 Le Gerechtshof te Amsterdam a été saisi des recours formés par CCIC contre les décisions des autorités douanières ayant rejeté les réclamations qu'elle avait introduites contre lesdites injonctions. Dans le cadre de ces recours, le Gerechtshof te Amsterdam a été saisi de la question de savoir si, pour la détermination de la valeur en douane, les autorités douanières étaient fondées à majorer la valeur transactionnelle des ordinateurs portables à concurrence de la valeur des systèmes d'exploitation concernés équipant ceux-ci sur la base de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes.
- 17 Après avoir constaté que les conditions d'application de cette disposition sont remplies dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi estime cependant que les systèmes d'exploitation, tels que ceux concernés par le litige pendant devant elle, ne relèvent pas stricto sensu des points i) à iii) de ladite disposition. Toutefois, compte tenu de la façon dont ils se présentent, et plus particulièrement du fait qu'ils sont incorporés dans les ordinateurs portables importés, ladite juridiction se demande s'il ne convient pas de prendre en compte la valeur desdits systèmes pour déterminer la valeur en douane des ces ordinateurs eu égard à la ratio de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes.
- 18 Dans ce contexte, le Gerechtshof te Amsterdam a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question suivante:

«En cas d'importation d'ordinateurs que le vendeur a équipés de systèmes d'exploitation, faut-il, au regard de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, majorer la valeur transactionnelle desdits ordinateurs de la valeur du logiciel que l'acheteur a mis sans frais à la disposition du vendeur si cette dernière valeur n'a pas été incluse dans la valeur transactionnelle?»

## Sur la question préjudicielle

- 19 À titre liminaire, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes, la valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant, après ajustement selon les dispositions pertinentes du code des douanes.
- 20 Ainsi qu'il résulte des constatations opérées par la juridiction de renvoi, les ordinateurs en cause au principal ont fait l'objet de deux transactions successives, la première entre les producteurs taiwanais et CCC, et la seconde entre CCC et CCIC.
- 21 Il ressort de la décision de renvoi que, au cours de la procédure en douane, CCIC a déclaré la valeur transactionnelle relative à la première vente, dans laquelle CCC est l'acheteur et les producteurs taiwanais les vendeurs, en tant que valeur en douane desdits ordinateurs.
- 22 Il est constant que les autorités douanières, afin de déterminer la valeur en douane conformément à l'article 29 du code des douanes, ont accepté la valeur transactionnelle du contrat entre les producteurs taiwanais et CCC comme base d'évaluation, et que cette détermination n'a pas été contestée devant la juridiction de renvoi. Dans de telles circonstances, et comme il ressort de la question préjudicielle elle-même, la seule question soumise à la Cour est celle de savoir si cette valeur transactionnelle doit être ajustée en vertu des dispositions de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes.

- 23 Tandis que tous les gouvernements ayant présenté des observations devant la Cour considèrent que cet ajustement est nécessaire à divers titres, la Commission des Communautés européennes, estimant que la transaction entre CCIC et CCC est déterminante, soutient que l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes est inapplicable et que l'ajustement y prévu ne doit pas avoir lieu. CCIC aboutit à la même conclusion, mais pour d'autres raisons. Cette société fait valoir que les systèmes d'exploitation concernés n'entrent dans aucune des catégories de l'article 32, paragraphe 1, sous b), de ce code. Elle considère que cette disposition ne concerne que des éléments corporels. Les systèmes d'exploitation concernés relèveraient du champ d'application des dispositions relatives à la valeur en douane des supports informatiques, c'est-à-dire de l'article 34 du code des douanes et de l'article 167 du règlement d'application.
- 24 L'argumentation de CCIC et la thèse de la Commission excluant l'application de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes ne peuvent pas être suivies.
- 25 Tout d'abord, il ressort de l'article 167, paragraphe 2, sous a), du règlement d'application, mettant en œuvre l'article 34 du code des douanes, que des marchandises comportant des circuits intégrés, des semi-conducteurs ou des dispositifs similaires sont exclus du champ d'application dudit article 167.
- 26 Il résulte des constatations faites par la juridiction de renvoi que les articles 34 du code des douanes et 167, paragraphe 1, du règlement d'application ne sont pas applicables à l'affaire au principal. En effet, selon ces constatations, les systèmes d'exploitation concernés, qui sont des logiciels, ont été installés sur le disque dur des ordinateurs importés, lequel est un des éléments constitutifs de ces ordinateurs et ne constitue pas, à lui seul, le produit importé. Lesdits ordinateurs ne sauraient être assimilés à de simples supports informatiques permettant le transport de ces logiciels dans la mesure où la fonction principale de ces ordinateurs réside dans le

traitement de données et où ils contiennent des dispositifs qui, aux termes de l'article 167, paragraphe 2, sous a), du règlement d'application, excluent la qualification de support informatique.

27 Il convient, ensuite, de souligner que, conformément au point 22 du présent arrêt, afin de donner une réponse à la question de la juridiction de renvoi, la détermination de la valeur transactionnelle ne fait pas partie de l'examen de la Cour.

28 Selon le libellé de la partie introductive de l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes, la valeur transactionnelle est une valeur déterminée, «le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 [...]». Par «valeur transactionnelle», il faut donc entendre une valeur ajustée dès lors que les conditions d'un ajustement sont remplies. Par conséquent, si les autorités administratives et juridictionnelles d'un État membre ont accepté comme valeur transactionnelle le prix fixé dans le cadre d'une vente antérieure à celle précédant immédiatement la détermination de la valeur en douane, cette valeur transactionnelle doit, si nécessaire, faire l'objet d'un ajustement.

29 Lorsque, afin de déterminer la valeur en douane, un prix de vente est substitué à celui qui a été appliqué dans le contrat conclu par l'acheteur communautaire, la logique des dispositions en cause exige que non seulement ce prix, mais également la relation contractuelle entière soient pris en considération. Cela signifie que, dans ce contexte, aux fins de l'application de l'article 32, paragraphe 1, sous b), du code des douanes, par «acheteur» il faut entendre l'entreprise qui a conclu le contrat dont le prix de vente constitue la valeur transactionnelle.

- 30 S'agissant de la détermination de la valeur en douane en l'espèce au principal, il résulte de la jurisprudence que la réglementation communautaire relative à l'évaluation en douane vise à établir un système équitable, uniforme et neutre qui exclue l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives (arrêts du 6 juin 1990, Unifert, C-11/89, Rec. p. I-2275, point 35, et du 19 octobre 2000, Sommer, C-15/99, Rec. p. I-8989, point 25). La valeur en douane doit donc refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée et, dès lors, tenir compte de l'ensemble des éléments de cette marchandise qui présentent une valeur économique.
- 31 La Cour a, en outre, jugé qu'un logiciel est un bien économique incorporel dont les frais d'acquisition, lorsqu'il est incorporé dans une marchandise, doivent être considérés comme faisant partie intégrante du prix payé ou à payer pour ladite marchandise et, partant, de la valeur transactionnelle (voir, en ce sens, arrêt du 18 avril 1991, Brown Boveri, C-79/89, Rec. p. I-1853, point 21).
- 32 Les systèmes d'exploitation concernés sont des logiciels qui ont été mis gratuitement à la disposition des producteurs taiwanais par CCC, afin d'être installés sur le disque dur des ordinateurs lors de leur production. Il est, de plus, constant que lesdits logiciels ont une valeur économique unitaire de 31 USD qui n'a été incluse ni dans la valeur de la transaction entre les producteurs taiwanais et CCC, ni dans celle de la transaction entre CCC et CCIC.
- 33 Il convient donc de constater que, dans de telles circonstances, l'ajustement de la valeur transactionnelle s'impose.
- 34 Les gouvernements espagnol et du Royaume-Uni considèrent que les logiciels comportant les systèmes d'exploitation concernés, en tant que «matières,

composants, parties et éléments similaires», relèvent de l'article 32, paragraphe 1, sous b), point i), du code des douanes, tandis que les gouvernements néerlandais et allemand sont d'avis qu'ils relèvent du point iv) de cette disposition, en tant que «travaux d'ingénierie». Le gouvernement du Royaume-Uni a toutefois déclaré lors de l'audience qu'il pourrait être d'accord avec cette dernière classification.

35 Une telle classification n'est pas demandée par la juridiction de renvoi et n'est pas nécessaire pour trancher le litige au principal.

36 En revanche, il convient de constater que, en fonction de la qualification du contenu du contrat entre CCC et Microsoft, qualification qui relève de la compétence de la juridiction de renvoi, l'application de l'article 32, paragraphe 1, sous c), du code des douanes peut entrer en ligne de compte.

37 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que, lors de l'importation d'ordinateurs que le vendeur a équipés d'un logiciel comportant un ou plusieurs systèmes d'exploitation que l'acheteur a mis gratuitement à sa disposition, il convient, conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous b) ou c), du code des douanes, pour déterminer la valeur en douane de ces ordinateurs, d'ajouter à la valeur transactionnelle de ceux-ci la valeur de ce logiciel si cette dernière valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer pour lesdits ordinateurs.

38 Il en va de même lorsque les autorités nationales acceptent, en conformité avec le droit communautaire, comme valeur transactionnelle, le prix d'une autre vente que celle conclue par l'acheteur communautaire. Dans un tel cas, par «acheteur» au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b) ou c), du code des douanes, il convient d'entendre l'acheteur qui a conclu cette autre vente.

### Sur les dépens

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

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

**Lors de l'importation d'ordinateurs que le vendeur a équipés d'un logiciel comportant un ou plusieurs systèmes d'exploitation que l'acheteur a mis gratuitement à sa disposition, il convient, conformément à l'article 32, paragraphe 1, sous b) ou c), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, pour déterminer la valeur en douane de ces ordinateurs, d'ajouter à la valeur transactionnelle de ceux-ci la valeur de ce logiciel si cette dernière valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer pour lesdits ordinateurs.**



**Il en va de même lorsque les autorités nationales acceptent, en conformité avec le droit communautaire, comme valeur transactionnelle, le prix d'une autre vente que celle conclue par l'acheteur communautaire. Dans un tel cas, par «acheteur» au sens de l'article 32, paragraphe 1, sous b) ou c), du règlement n° 2913/92, il convient d'entendre l'acheteur qui a conclu cette autre vente.**

Signatures