



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

12 décembre 2013\*

«Valeur en douane — Marchandises exportées vers un pays tiers — Restitutions à l'exportation — Transformation dans le pays d'exportation considérée comme non substantielle — Réexportation des marchandises vers le territoire de l'Union européenne — Détermination de la valeur en douane — Valeur transactionnelle»

Dans l'affaire C-116/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Dioikitiko Protodikeio Serron (Grèce), par décision du 15 novembre 2011, parvenue à la Cour le 5 mars 2012, dans la procédure

**Ioannis Christodoulou,**

**Nikolaos Christodoulou,**

**Afoi N. Christodoulou AE**

contre

**Elliniko Dimosio,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Borg Barthet, président de chambre, MM. E. Levits et F. Biltgen (rapporteur), juges,

avocat général: M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour MM. Christodoulou et Afoi N. Christodoulou AE, par M<sup>es</sup> P. Niadis et A. Karydi, dikigoroi,
- pour le gouvernement grec, par M<sup>me</sup> K. Paraskevopoulou ainsi que par MM. P. Karastergiou, I. Bakopoulos et K. Boskovits, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. D. Triantafyllou et B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

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

\* Langue de procédure: le grec.

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 24, 29, 32 et 146 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 82/97 du Parlement européen et du Conseil, du 19 décembre 1996 (JO L 17, p. 1, ci-après le «code des douanes»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant MM. Christodoulou ainsi que Afoi N. Christodoulou AE (ci-après, ensemble, les «requérants») à l'Elliniko Dimosio (directeur du bureau des douanes de Serrès), au sujet d'un avis d'imposition émis à leur encontre.

### Le cadre juridique

- 3 Aux termes de l'article 24 du code des douanes:

«Une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays, est originaire du pays où a eu lieu la dernière transformation ou ouvraison substantielle, économiquement justifiée, effectuée dans une entreprise équipée à cet effet et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou représentant un stade de fabrication important.»

- 4 L'article 25 de ce code dispose:

«Une transformation ou ouvraison pour laquelle il est établi, ou pour laquelle les faits constatés justifient la présomption, qu'elle a eu pour seul objet de tourner les dispositions applicables, dans la Communauté, aux marchandises de pays déterminés, ne peut en aucun cas être considérée comme conférant, au titre de l'article 24, aux marchandises ainsi obtenues l'origine du pays où elle est effectuée.»

- 5 L'article 29 dudit code est libellé comme suit:

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

- a) qu'il n'existe pas de restrictions concernant la cession ou l'utilisation des marchandises par l'acheteur [...]

[...]»

- 6 L'article 30 du même code énonce:

«1. Lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée par application de l'article 29, il y a lieu de passer successivement aux lettres a), b), c) et d) du paragraphe 2 jusqu'à la première de ces lettres qui permettra de la déterminer [...]

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

- a) valeur transactionnelle de marchandises identiques, vendues pour l'exportation à destination de la Communauté et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer;
- b) valeur transactionnelle de marchandises similaires, vendues pour l'exportation à destination de la Communauté et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer;
- c) valeur fondée sur le prix unitaire correspondant aux ventes dans la Communauté des marchandises importées ou de marchandises identiques ou similaires importées totalisant la quantité la plus élevée, ainsi faites à des personnes non liées aux vendeurs;
- d) valeur calculée, égale à la somme:
  - du coût ou de la valeur des matières et des opérations de fabrication ou autres, mises en œuvre pour produire les marchandises importées,
  - d'un montant représentant les bénéfices et les frais généraux égal à celui qui entre généralement dans les ventes de marchandises de la même nature ou de la même espèce que les marchandises à évaluer, qui sont faites par des producteurs du pays d'exportation pour l'exportation à destination de la Communauté,
  - du coût ou de la valeur des éléments énoncés à l'article 32 paragraphe 1, point e).

[...]»

7 Aux termes de l'article 31 du code des douanes:

«1. Si la valeur en douane des marchandises importées ne peut être déterminée par application des articles 29 et 30, elle est déterminée, sur la base des données disponibles dans la Communauté, par des moyens raisonnables compatibles avec les principes et les dispositions générales:

- de l'accord relatif à la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994,
  - de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994
- et
- des dispositions du présent chapitre.

[...]»

8 L'article 32 de ce code dispose:

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

- a) les éléments suivants, dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises:
  - i) commission et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat;

- ii) coût des contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise;
  - iii) coût de l'emballage, comprenant aussi bien la main-d'œuvre que les matériaux;
- b) la valeur, imputée de façon appropriée, des produits et services indiqués ci-après lorsqu'ils sont fournis directement ou indirectement par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés lors de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées dans la mesure où cette valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer:
- i) matières, composants, parties et éléments similaires incorporés dans les marchandises importées;
  - ii) outils, matrices, moules et objets similaires utilisés lors de la production des marchandises importées;

[...]

2. Tout élément qui est ajouté par application du présent article au prix effectivement payé ou à payer est fondé exclusivement sur des données objectives et quantifiables.

3. Pour 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.

[...]»

9 Aux termes de l'article 145, paragraphe 1, dudit code:

«Le régime du perfectionnement passif permet, sans préjudice des dispositions spécifiques applicables au système des échanges standard prévu aux articles 154 à 159 et de l'article 123, d'exporter temporairement des marchandises communautaires en dehors du territoire douanier de la Communauté en vue de les soumettre à des opérations de perfectionnement et de mettre les produits résultant de ces opérations en libre pratique en exonération totale ou partielle des droits à l'importation.»

10 L'article 146, paragraphe 1, du même code est libellé comme suit:

«Ne peuvent être placées [sous] le régime du perfectionnement passif les marchandises communautaires:

[...]

— dont l'exportation donne lieu à l'octroi de restitutions à l'exportation ou pour lesquelles un avantage financier autre que ces restitutions est octroyé dans le cadre de la politique agricole commune en raison de l'exportation desdites marchandises.»

11 L'article 4, paragraphe 3, du règlement (CE, Euratom) n° 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes (JO L 312, p. 1), dispose:

«Les actes pour lesquels il est établi qu'ils ont pour but d'obtenir un avantage contraire aux objectifs du droit communautaire applicable en l'espèce, en créant artificiellement les conditions requises pour l'obtention de cet avantage, ont pour conséquence, selon le cas, soit la non-obtention de l'avantage, soit son retrait.»

12 L'article 20 du règlement (CE) n° 800/1999 de la Commission, du 15 avril 1999, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (JO L 102, p. 11), énonce:

«1. Lorsque:

[...]

c) il y a des suspicions concrètes que le produit sera réimporté dans la Communauté en l'état ou après avoir été transformé dans un pays tiers, en bénéficiant d'une exemption ou réduction du droit,

la restitution à taux unique ou la partie de la restitution visée à l'article 18, paragraphe 2, n'est payée que si le produit a quitté le territoire douanier de la Communauté conformément aux dispositions de l'article 7 et

i) dans le cas d'une restitution non différenciée, le produit a été importé dans un pays tiers dans les douze mois suivant la date d'acceptation de la déclaration d'exportation ou a fait l'objet d'une ouverture ou d'une transformation substantielle dans ce délai, au sens de l'article 24 du [code des douanes];

[...]»

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

13 Afoi N. Christodoulou AE (ci-après «Christodoulou»), société dont le siège social se trouve à Nauplie (Grèce), est spécialisée dans la préparation de fruits, principalement des oranges, en vue de la production de jus de fruits. Elle dispose d'un département de vente près d'Athènes (Grèce) et d'une usine située dans le nord de la Grèce.

14 Le 15 février 2006, le service de contrôle des douanes de Thessalonique (Grèce) a procédé à un contrôle a posteriori, afin de vérifier le respect, par Christodoulou, de la réglementation douanière en ce qui concerne des importations de jus d'orange avec addition de sucre en provenance de Bulgarie, réalisées via le bureau des douanes de Serrès, depuis le mois de janvier 2002.

15 Ce contrôle avait été précédé d'un autre contrôle, effectué au cours du mois de novembre 2005, auprès d'Elliniki Viomichania Zacharis AE, afin de vérifier le respect, par cette société, des dispositions en matière de restitutions à l'exportation en ce qui concerne des exportations de sucre vers la Bulgarie, destinées à Agrima SA (ci-après «Agrima»), dont le siège social est situé à Sofia (Bulgarie). Au cours de ce contrôle, il avait été constaté que les exportations de sucre en question avaient fait l'objet de déclarations d'exportations définitives et qu'elles avaient été effectuées à la demande et pour le compte de Christodoulou, qui en avait payé le prix. Comme l'exportation du sucre blanc était subventionnée, le prix d'exportation dudit sucre était inférieur au prix de vente sur le marché intérieur.

16 Le contrôle effectué le 15 février 2006 a révélé que Christodoulou exportait également, à destination d'Agrima, via le bureau des douanes de Nauplie et au moyen de déclarations d'exportations définitives, le jus d'orange concentré qu'elle produisait.

17 Agrima réceptionnait les deux produits, à savoir le sucre et le jus d'orange, par une déclaration d'admission temporaire et les plaçait sous le régime douanier du perfectionnement actif, en vue d'une réexportation sans versement de droits de douane. Après un simple mélange des deux produits concernés et une dilution avec de l'eau, le jus d'orange avec addition de sucre (ci-après la

«préparation finale»), dont le pays d'origine déclaré était la Bulgarie, était réexporté vers la Grèce, à destination de Christodoulou. Pour chaque importation, Agrima facturait un prix de 511,30 euros, lequel est resté inchangé pendant la période allant de janvier 2002 à l'année 2006.

- 18 Il n'existait aucun accord écrit entre Christodoulou et Agrima.
- 19 En outre, il ressort du contrôle des écritures comptables de ces deux sociétés que la valeur en douane déclarée de la préparation finale importée était supérieure à la valeur en douane telle que réévaluée par le service de contrôle des douanes de Thessalonique. Selon ce dernier, conformément aux articles 29 et 32 du code des douanes, il convenait d'ajouter au prix de 511,30 euros effectivement versé lors de chaque importation et correspondant aux frais afférents à l'activité de mélange des composants, les montants suivants:
- le coût de la production du jus d'orange concentré en tant que premier composant, lequel avait été fourni sans frais par Christodoulou à Agrima;
  - le coût d'achat du sucre, en tant que second composant, lequel avait également été fourni sans frais à Agrima, et
  - les frais de transport de la préparation finale de la Bulgarie vers la Grèce.
- 20 Les autorités douanières ont constaté que Christodoulou avait surfacturé le jus d'orange concentré fourni sans frais, afin que soit appliqué, lors de l'importation de la préparation finale en provenance de Bulgarie, un droit de douane de 12,2 % ad valorem, en raison du classement du produit concerné dans la sous-position 2009 19 98 99 de la nomenclature combinée (jus d'orange dont la valeur Brix excède 20 mais n'excède pas 67, d'une valeur excédant 30 euros par 100 kg).
- 21 Or, sur la base de la valeur en douane réévaluée par l'autorité douanière, ledit produit aurait dû être classé dans la sous-position tarifaire 2009 19 91 99 (jus d'orange dont la valeur Brix excède 20 mais n'excède pas 67, d'une valeur qui n'excède pas 30 euros par 100 kg), de façon à générer un droit de douane à l'importation égal à 15,2 % ad valorem.
- 22 Par conséquent, Christodoulou a, d'une part, obtenu un avantage financier sur le marché intérieur en important la préparation finale à un prix inférieur à celui pratiqué sur le marché interne, en raison de l'achat du sucre blanc à un prix d'exportation subventionné (de 0,24 à 0,325 euro/kg au lieu de 0,705 euro/kg), et, d'autre part, éludé, en raison d'un droit de douane de 12,2 % au lieu de 15,2 %, le paiement de charges douanières à l'importation d'un montant de 1 237 189,04 euros.
- 23 Sur la base de ces constatations, le bureau des douanes de Serrès a établi un procès-verbal d'infraction douanière. Par un avis d'imposition du 10 février 2009, le directeur de ce bureau a soumis les requérants au paiement des impositions éludées, de droits majorés ainsi que d'amendes.
- 24 Le 27 avril 2009, les requérants ont introduit un recours devant le Dioikitiko Protodikeio Serron aux fins de contester la légalité de cet avis d'imposition et d'en demander l'annulation. Ils estiment qu'il y a lieu d'ajouter au prix effectivement payé pour la préparation finale, outre les coûts relatifs à la production du jus d'orange, à l'achat du sucre et au transport de la préparation finale, d'autres coûts relatifs, notamment, au conditionnement, à la main-d'œuvre et à la production.
- 25 L'État grec a conclu au rejet de ce recours comme dénué de fondement.
- 26 Le Dioikitiko Protodikeio Serron relève, tout d'abord, que la préparation finale ne peut être qualifiée de produit originaire de Bulgarie étant donné qu'il n'a pas été prouvé que le sucre et le jus d'orange concentré ont été «définitivement» importés en Bulgarie, qu'ils y ont été mis en circulation et qu'ils y

ont subi une ouvraison substantielle. Selon cette juridiction, la valeur en douane déclarée de la préparation finale paraît d'emblée être faussée, comme ne correspondant pas au prix payé ou à payer pour le produit qui a fait l'objet du contrat conclu entre Agrima et Christodoulou.

- 27 Ensuite, le Dioikitiko Protodikeio Serron rappelle que les autorités douanières, en vue de déterminer la valeur en douane de la préparation finale, ont eu recours aux dispositions des articles 29 et 32 du code des douanes, en ajoutant, pour chaque importation, à la somme de 511,30 euros, correspondant aux frais de mélange, le coût de production du jus concentré, le coût d'achat du sucre blanc ainsi que les frais de transport de cette préparation vers la Grèce.
- 28 Enfin, cette juridiction fait remarquer que, en ce qui concerne la majorité des importations de préparation finale, la partie de la valeur en douane déclarée correspondant à la valeur du jus d'orange concentré dépassait le coût de production de ce dernier, cette surfacturation ayant eu pour conséquence de placer cette préparation dans une classe tarifaire impliquant le paiement d'un droit de douane réduit de 12,2 %.
- 29 Au vu de ce qui précède, ladite juridiction éprouve des doutes quant à la manière de calculer la valeur en douane de la préparation finale conformément aux dispositions du droit de l'Union.
- 30 C'est dans ces conditions que le Dioikitiko Protodikeio Serron a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) La valeur en douane des marchandises importées doit-elle être déterminée sur la base des articles 29 et 32 du [code des douanes], même dans le cas où le contrat concerne une ouvraison ou une transformation de matières (matières qui ont été exportées dans le pays d'ouvraison sans être soumises au régime douanier du perfectionnement passif en vue d'une réimportation) qui n'a pas le degré prévu à l'article 24 de ce même [code] ou qui, à défaut, est insuffisante aux fins de conférer aux marchandises qui ont été produites l'origine du pays où cette ouvraison ou transformation a eu lieu?
  - 2) En cas de réponse affirmative à la première question, la réponse serait-elle différente dans l'hypothèse où l'importation, sur la base de factures mais aussi d'autres documents considérés comme faux, apparaîtrait comme ayant eu lieu dans le cadre d'un contrat de vente, alors qu'il est prouvé que le contrat concernait une ouvraison non substantielle de matières originaires du pays d'importation, contre une rémunération précise, qui peut être déterminée, et que la valeur en douane déclarée ne correspond pas au prix qui doit être payé ou qui a été effectivement payé?
  - 3) En cas de réponse négative à la deuxième question, la réponse serait-elle différente dans l'hypothèse où il serait également établi qu'a été mise en œuvre une pratique, consistant en une exploitation abusive des dispositions communautaires dans le but pour l'intéressé d'en tirer profit?
  - 4) Si les articles 29 et 32 du [code des douanes] peuvent s'appliquer dans un cas tel que celui décrit dans la deuxième question, mais aussi lorsque sont réunies les circonstances objectives ainsi que l'élément subjectif de la troisième question, quelle devait être la valeur d'un élément (comme en l'espèce le sucre) qui a été incorporé dans le produit importé et qui a été fourni sans frais par l'importateur, lorsque ledit élément, qui ne pouvait pas être placé sous un régime de perfectionnement en vue d'être réimporté, en vertu de l'article 146, paragraphe 1, du [code des douanes], a été non pas produit par celui-ci, mais acquis par celui-ci à un prix d'exportation (inférieur au prix applicable sur le marché intérieur, du fait que le produit était soumis à un régime de restitutions)?»

## Sur les questions préjudicielles

### *Sur les première et deuxième questions*

- 31 Par ses deux premières questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 29 et 32 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'appliquent à la détermination de la valeur en douane de marchandises importées sur la base d'un contrat qui, bien que qualifié de contrat de vente, se révèle être, en réalité, un contrat d'ouvroison ou de transformation qui ne remplit pas les conditions fixées à l'article 24 de ce code afin que les marchandises concernées soient considérées comme originaires du pays où les opérations d'ouvroison ou de transformation ont eu lieu.
- 32 En vue de répondre à ces questions, il convient, en premier lieu, de déterminer si les articles 29 et 32 du code des douanes s'appliquent exclusivement à des contrats de vente ou si des contrats d'ouvroison ou de transformation sont également susceptibles d'entrer dans le champ d'application de ces articles. En second lieu, il convient de vérifier dans quelle mesure la détermination de l'origine des marchandises, conformément à l'article 24 de ce code, intervient dans le cadre de la détermination de la valeur en douane, au regard des articles 29 et 32 dudit code.
- 33 D'emblée, il importe de relever que la notion de «vente» n'est pas définie par le code des douanes et que ce dernier ne contient aucun renvoi au droit des États membres pour déterminer le sens et la portée de cette notion.
- 34 Or, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit de l'Union que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union européenne, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de la disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, notamment, arrêts du 19 septembre 2000, *Linster*, C-287/98, Rec. p. I-6917, point 43, et du 11 mars 2003, *Ansul*, C-40/01, Rec. p. I-2439, point 26).
- 35 Partant, la notion de «vente», figurant à l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes, relève du droit de l'Union et doit être interprétée en tenant compte de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause ainsi que du contexte dans lequel s'insère cet article.
- 36 S'agissant de l'objectif poursuivi, il résulte d'une jurisprudence constante que la réglementation de l'Union 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; du 19 octobre 2000, *Sommer*, C-15/99, Rec. p. I-8989, point 25, et du 16 novembre 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, Rec. p. I-10991, point 30).
- 37 En ce qui concerne le contexte dans lequel s'insère l'article 29 du code des douanes, il convient de rappeler le système établi par ce code pour déterminer la valeur en douane des marchandises importées.
- 38 Ainsi, en vertu de cet article 29, la valeur en douane des marchandises importées est constituée par leur valeur transactionnelle, à savoir le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union, sous réserve toutefois des ajustements devant être effectués conformément aux articles 32 et 33 de ce même code.



- 39 À cet égard, la Cour a précisé que, si le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises forme, en règle générale, la base de calcul de la valeur en douane (voir, en ce sens, arrêt Sommer, précité, point 22), ce prix est une donnée qui doit éventuellement faire l'objet d'ajustements lorsque cette opération est nécessaire pour éviter de déterminer une valeur en douane arbitraire ou fictive (arrêt du 19 mars 2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Rec. p. I-1951, point 24).
- 40 En effet, la valeur transactionnelle doit refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée et tenir compte de l'ensemble des éléments de cette marchandise qui présentent une valeur économique (arrêts Compaq Computer International Corporation, précité, point 30, et du 15 juillet 2010, Gaston Schul, C-354/09, Rec. p. I-7449, point 29 et jurisprudence citée).
- 41 Lorsque la valeur en douane ne peut toutefois pas être déterminée, en vertu de l'article 29 du code des douanes, par la valeur transactionnelle des marchandises importées, l'évaluation en douane est effectuée conformément aux dispositions de l'article 30 de ce code, par application, successivement, des méthodes prévues aux points a), b), c) et d) du paragraphe 2 de ce dernier article.
- 42 Dans l'hypothèse où il n'est pas non plus possible de déterminer la valeur en douane des marchandises importées sur la base de l'article 30 du code des douanes, l'évaluation en douane s'effectue conformément aux dispositions de l'article 31 de ce code.
- 43 Par conséquent, il résulte tant du libellé des articles 29 à 31 dudit code que de l'ordre selon lequel les critères de détermination de la valeur en douane doivent être appliqués en vertu de ces articles que ces dispositions présentent un lien de subsidiarité entre elles. En effet, ce n'est que lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée par application d'une disposition donnée qu'il y a lieu de se référer à la disposition qui vient immédiatement après celle-ci dans l'ordre établi.
- 44 Dans la mesure où, aux fins de l'évaluation en douane, une priorité est donnée à la valeur transactionnelle, conformément à l'article 29 du code des douanes, cette méthode de détermination de la valeur en douane est supposée être la plus adaptée et la plus fréquemment utilisée.
- 45 En vue de préserver cette priorité, il convient d'interpréter la notion de «vente», figurant au paragraphe 1 de cet article 29, de manière large.
- 46 Par conséquent, n'est pas pertinente la question de savoir si la relation contractuelle entre l'acheteur et le vendeur doit être qualifiée de contrat de vente ou relever d'un simple contrat d'ouvrage ou de perfectionnement des marchandises importées, les opérations d'ouvrage et de perfectionnement étant, le cas échéant, réalisées sans frais par l'acheteur au profit du vendeur.
- 47 Cette interprétation se trouve d'ailleurs corroborée par les dispositions de l'article 32 du code des douanes, lesquelles précisent les éléments qu'il y a lieu d'ajouter au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, afin de déterminer leur valeur en douane.
- 48 À cet égard, cet article 32 exige, notamment, à son paragraphe 1, sous b), i), que soit ajoutée au prix effectivement payé ou à payer, la valeur de certains produits fournis 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 ce prix.
- 49 Ledit article 32 se réfère donc expressément à un cas de figure tel que celui en cause dans l'affaire au principal. En effet, il est constant que les deux éléments de base, à savoir le jus d'orange concentré et le sucre blanc, ont été mis gratuitement à la disposition d'Agrima et que le prix facturé pour chaque importation ne représentait que le coût relatif aux opérations de mélange des deux éléments de base.

- 50 Dans ces circonstances, la valeur en douane des marchandises est, en vertu de l'article 29 du code des douanes, le prix effectivement payé pour ces marchandises, sous réserve des ajustements devant être effectués conformément à l'article 32 de ce code.
- 51 Il résulte des considérations qui précèdent que les articles 29 et 32 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'appliquent à la détermination de la valeur en douane de marchandises importées sur la base d'un contrat qui, bien que qualifié de contrat de vente, se révèle être, en réalité, un contrat d'ouvroison ou de transformation.
- 52 En ce qui concerne, en second lieu, la détermination de l'origine des marchandises, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 24 du code des douanes, une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays est originaire du pays où a eu lieu la dernière transformation ou ouvroison substantielle, économiquement justifiée, effectuée dans une entreprise équipée à cet effet et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou représentant un stade de fabrication important.
- 53 À cet égard, la Cour a précisé que la dernière transformation ou ouvroison n'est substantielle que si le produit qui en résulte présente des propriétés et une composition spécifiques propres qu'il ne possédait pas avant cette transformation ou ouvroison (arrêt du 26 janvier 1977, *Gesellschaft für Überseehandel*, 49/76, Rec. p. 41, point 6).
- 54 Or, la question de savoir dans quel pays les marchandises importées ont, le cas échéant, subi une fabrication ou ouvroison substantielle au sens de l'article 24 du code des douanes n'est pas décisive lorsque la valeur en douane de ces mêmes marchandises est la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 de ce même code, dans la mesure où, ainsi qu'il ressort des points 37 à 39 du présent arrêt, cette valeur est déterminée en fonction du critère tiré de la valeur économique réelle de ces marchandises, en tenant compte des différents éléments composant celles-ci.
- 55 Par conséquent, dans le cadre de la détermination de la valeur en douane de marchandises importées sur la base d'un contrat d'ouvroison ou de transformation, il est indifférent de savoir si les opérations d'ouvroison ou de transformation remplissent les conditions fixées à l'article 24 du code des douanes, afin que ces marchandises soient considérées comme originaires du pays où ces opérations ont eu lieu.
- 56 En revanche, il importe de constater que la notion d'origine des marchandises est susceptible d'avoir une incidence sur le régime des restitutions à l'exportation. Ainsi, s'agissant du règlement (CEE) n° 3665/87 de la Commission, du 27 novembre 1987, portant modalités communes d'application des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (JO L 351, p. 1), la Cour a déjà jugé que, conformément à l'article 5, paragraphe 1, premier alinéa, de ce règlement, le paiement de la restitution est subordonné, en sus de la condition que le produit ait quitté le territoire douanier de l'Union, à la condition que le produit ait été importé dans le pays tiers d'exportation (arrêt du 18 mars 2010, *SGS Belgium e.a.*, C-218/09, Rec. p. I-2373, point 40).
- 57 En effet, la finalité de cet article 5, paragraphe 1, est d'éviter les abus qui, dans le cas visé au premier alinéa, sous b), de ladite disposition, consistent notamment en un risque de réintroduction dans l'Union du produit exporté (arrêt du 17 octobre 2000, *Roquette Frères*, C-114/99, Rec. p. I-8823, point 17).
- 58 Or, un tel abus ne saurait exister lorsque le produit en question a subi une transformation substantielle et non réversible, entraînant sa disparition en tant que tel et la création d'un nouveau produit relevant d'une autre position tarifaire (arrêts *Roquette Frères*, précité, point 19, et du 21 juillet 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Rec. p. I-7355, point 31).

- 59 Cette interprétation se trouve d'ailleurs corroborée par l'article 20, paragraphe 1, du règlement n° 800/1999, en vertu duquel la restitution est considérée comme non due notamment si le produit est réimporté dans l'Union sans avoir fait l'objet d'une ouvraison ou d'une transformation substantielle, au sens de l'article 24 du code des douanes (arrêts précités *Roquette Frères*, point 20, et *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, point 32).
- 60 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première et deuxième questions que les articles 29 et 32 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'appliquent à la détermination de la valeur en douane de marchandises importées sur la base d'un contrat qui, bien que qualifié de contrat de vente, se révèle être, en réalité, un contrat d'ouvraison ou de transformation. Dans le cadre de cette détermination, il est indifférent de savoir si les opérations d'ouvraison ou de transformation remplissent les conditions fixées à l'article 24 de ce code, afin que les marchandises concernées soient considérées comme originaires du pays où ces opérations ont eu lieu.

*Sur les troisième et quatrième questions*

- 61 Par les troisième et quatrième questions, qu'il y a également lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, quel est, dans le cadre de la détermination de la valeur en douane, conformément aux articles 29 et 32 du code des douanes, la valeur d'une marchandise ayant bénéficié d'une restitution à l'exportation, laquelle a été obtenue par la mise en œuvre d'une pratique consistant à appliquer des dispositions du droit de l'Union dans le but d'en tirer abusivement profit.
- 62 En l'occurrence, il est constant que les requérants ont, sous couvert d'une exportation définitive et d'une prétendue transformation substantielle, entendu dissimuler le fait que les marchandises faisaient en réalité l'objet d'un perfectionnement passif. Par cette pratique, ils ont contourné l'application de l'article 146, paragraphe 1, du code des douanes, en vertu duquel les marchandises donnant lieu à restitution à l'exportation ne peuvent être placées sous le régime du perfectionnement passif.
- 63 Or, il est de jurisprudence constante que l'application des règlements de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques (arrêts du 11 octobre 1977, *Cremer*, 125/76, Rec. p. 1593, point 21, et du 11 janvier 2007, *Vonk Dairy Products*, C-279/05, Rec. p. I-239, point 31).
- 64 La constatation de l'existence d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint. Elle requiert, d'autre part, l'existence d'un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de ladite réglementation, en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. L'existence d'un tel élément subjectif peut être établie, notamment, par la preuve d'une collusion entre l'exportateur établi dans l'Union, bénéficiaire des restitutions, et l'importateur de la marchandise dans le pays tiers (arrêts du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, points 52 et 53, ainsi que *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, précité, point 39).
- 65 C'est à la juridiction nationale qu'il incombe d'établir l'existence de ces deux éléments, dont la preuve doit être rapportée conformément aux règles du droit national, pour autant qu'il n'est pas porté atteinte à l'efficacité du droit de l'Union (arrêt *Emsland-Stärke*, précité, point 54).
- 66 S'agissant des conséquences à tirer du constat d'une irrégularité résultant d'une telle pratique abusive, l'article 4, paragraphe 3, du règlement n° 2988/95, dont la portée est générale, énonce que «[l]es actes pour lesquels il est établi qu'ils ont pour but d'obtenir un avantage contraire aux objectifs du droit

communautaire applicable en l'espèce, en créant artificiellement les conditions requises pour l'obtention de cet avantage, ont pour conséquence, selon le cas, soit la non-obtention de l'avantage, soit son retrait» (arrêt du 4 juin 2009, *Pometon*, C-158/08, Rec. p. I-4695, point 27).

- 67 À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'obligation de restituer un avantage indûment perçu au moyen d'une pratique irrégulière ne constitue pas une sanction, mais est la simple conséquence de la constatation que les conditions requises pour l'obtention de l'avantage résultant de la réglementation de l'Union ont été artificiellement créées, rendant indu l'avantage perçu et justifiant, dès lors, l'obligation de le restituer (voir, en ce sens, arrêts précités *Emsland-Stärke*, point 56, et *Pometon*, point 28).
- 68 Ainsi, l'importateur qui s'est placé de manière artificielle dans une situation qui lui permet de bénéficier des restitutions à l'exportation est tenu d'acquitter les droits afférents aux produits concernés, sans préjudice, le cas échéant, des sanctions administratives, civiles ou pénales prévues par la législation nationale.
- 69 Il s'ensuit que la détermination de la valeur transactionnelle, conformément aux articles 29 et 32 du code des douanes, prend nécessairement en compte la restitution à l'exportation dont l'exportateur a bénéficié de manière abusive en créant artificiellement les conditions requises pour obtenir cet avantage.
- 70 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux troisième et quatrième questions que les articles 29 et 32 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens que doit être prise en compte, lors de la détermination de la valeur en douane, la valeur de la restitution à l'exportation dont a bénéficié une marchandise et qui a été obtenue par la mise en œuvre d'une pratique consistant à appliquer des dispositions du droit de l'Union dans le but d'en tirer abusivement profit.

### **Sur les dépens**

- 71 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 (sixième chambre) dit pour droit:

- 1) Les articles 29 et 32 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) n° 82/97 du Parlement européen et du Conseil, du 19 décembre 1996 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'appliquent à la détermination de la valeur en douane de marchandises importées sur la base d'un contrat qui, bien que qualifié de contrat de vente, se révèle être, en réalité, un contrat d'ouvroison ou de transformation. Dans le cadre de cette détermination, il est indifférent de savoir si les opérations d'ouvroison ou de transformation remplissent les conditions fixées à l'article 24 de ce règlement, afin que les marchandises concernées soient considérées comme originaires du pays où ces opérations ont eu lieu.
- 2) Les articles 29 et 32 du règlement n° 2913/92, tel que modifié par le règlement n° 82/97, doivent être interprétés en ce sens que doit être prise en compte, lors de la détermination de la valeur en douane, la valeur de la restitution à l'exportation dont a bénéficié une marchandise et qui a été obtenue par la mise en œuvre d'une pratique consistant à appliquer des dispositions du droit de l'Union dans le but d'en tirer abusivement profit.

Signatures