

## Valeur en douane et CDU



**Delphine NEVEUX-VAN-DEN-HOMBERG**, directeur groupe des affaires douanières et contrôle du commerce extérieur, groupe Michelin



**Jean-Marie SALVA**, associé, DS Avocats ; président, Commission douanes et facilitation du commerce d'ICC France ; vice chair, ICC customs committee



et **Arnaud FENDLER**, avocat, DS Avocats

Le nouveau Code des douanes de l'Union (CDU) ne va pas sans incidence sur la notion de vente de référence en cas de ventes successives ou de prix de transfert et sur la taxation des redevances. Les auteurs reviennent ici sur ces évolutions et sur les problèmes pratiques qu'elles peuvent poser aux opérateurs.

Le Code des douanes de l'Union (CDU) a diversement impacté les sujets majeurs que sont la vente de référence en cas de ventes successives ou de prix de transfert et la taxation des redevances. Il est donc utile de revenir sur les problèmes pratiques posés par sa mise en œuvre.

### Disparition de la *first sale* et taxation des redevances

Introduite en 1992 dans le Code des douanes communautaire (article 147.1 des DAC), la règle de la *first sale* permettait – jusqu'au 31 décembre 2017 – de faire référence, non pas à la dernière vente en vue de l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté européenne mais à une éventuelle vente antérieure. Sa disparition a lourdement pénalisé de nombreux opérateurs qui ont dû revoir leurs procédures et déclarer une valeur en douane plus élevée.

Elle s'accompagne d'une incertitude sur la notion de vente domestique en cas de ventes successives pour lesquelles les biens sont directement acheminés par le vendeur tiers au dernier acheteur européen, et qui font l'objet de deux facturations, dont la dernière s'opère entre les deux entités européennes. L'article 128 (1) du Règlement d'exécution du CDU renvoie à « la vente intervenue immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur ce territoire douanier ». Dès lors, certains considèrent que la vente entre deux entités

établies dans l'Union européenne n'est pas admissible et que l'importateur doit présenter la facture émise par le vendeur tiers au premier acheteur européen.

Cela pose deux problèmes pratiques :  
- la difficulté d'accès de l'importateur à la première facture, fréquente pour des raisons de confidentialité commerciale, même entre parties liées, et la nécessité qui en découle de recourir aux méthodes de substitution ;  
- la différence de base taxable entre les droits de douane et la TVA qui reste, quant à elle, basée sur la seconde vente.

Outre que ce point risque de donner lieu à une différence d'approche entre États membres, il risque aussi d'encourager les opérateurs à faire un usage déraisonnable et inapproprié du régime 42 (suspension de la TVA jusqu'à l'arrivée de la marchandise dans le pays européen de destination et émission de la facture de revente dans l'UE), ou de l'Incoterm DDP (par lequel l'acheteur n'est pas l'importateur).

L'article 128 (1) permet au contraire de retenir une vente entre deux entités de l'Union, à la condition qu'elle soit intervenue avant l'introduction de la marchandise concernée sur le territoire douanier de l'Union. Ce qui, dans le schéma de *cross-trade* décrit ci-dessus, est toujours le cas.

En matière de redevance, leur réintégration dans la valeur en douane n'est exigée que si leur paiement est une condition de la vente. Or, tel est le

cas désormais dès que l'une des conditions suivantes est remplie :

- le vendeur ou une personne connexe exige que l'acheteur procède à ce paiement ;
- le paiement de l'acheteur satisfait à une obligation contractuelle incombant au vendeur ;
- les biens ne peuvent être vendus ou achetés par l'acheteur sans paiement des redevances ou droits de licence au titulaire de la marque ou licence.

Ce renforcement conduit nombre d'opérateurs à modifier leur schéma contractuel ou leurs flux pour éviter une majoration substantielle de leur dette douanière. Sur ces deux points, on peut déplorer que la Commission européenne, souvent si prolixe, ait publié des lignes directrices aussi frileuses !

### Valeur en douane et prix de transfert

Sur la question de la valeur en douane et des prix de transfert, le CDU a maintenu en l'état les dispositions du Code des douanes communautaire (CDC) selon lesquelles le prix de transfert n'est rejeté au profit des méthodes de substitution successives que lorsque la relation entre les parties concernées a influencé le prix. Au-delà, le Code est hélas muet sur la question des ajustements à la hausse ou à la baisse post-transaction, sur les recours possibles aux méthodes de l'OCDE et sur la reconnaissance de la documentation de prix de transfert, autant de points vigoureusement demandés par les associations professionnelles et

## LA MISE EN ŒUVRE DU CODE DES DOUANES DE L'UNION

notamment par la Chambre de commerce internationale. En revanche, le Comité technique de l'évaluation en douane (CTED) vient d'adopter de nouveaux instruments et la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) de rendre un arrêt en la matière. Le CTED de l'Organisation mondiale des douanes (OMD), dont ICC suit les travaux en qualité d'observateur, a adopté en octobre 2017 une étude de cas 14.2.

Dans le contexte du BEPS, les règles relatives aux prix de transfert sont plus importantes que jamais dans la mesure où elles permettent de s'assurer que les profits imposables des entreprises multinationales ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction et que les bases fiscales déclarées dans leur pays reflètent l'activité économique qui y est entreprise.

Le CTED avait déjà indiqué dans le Commentaire 23.1 de 2010 qu'une autorité douanière pouvait par principe se fonder sur une documentation prix de transfert dans le cadre de l'évaluation des circonstances d'une vente liée. Il a souligné en 2016 (étude de cas 14.1) que l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) pouvait servir à démontrer que la relation entre les parties n'a pas eu d'influence sur le prix.

La nouvelle étude de cas adoptée porte sur une situation dans laquelle les douanes concluent, sur la base d'une documentation prix de transfert, que le prix de vente liée a été influencé par la relation entre les parties.

L'importateur a présenté une étude de prix de transfert comparant sa marge brute avec celles de huit entreprises équivalentes situées dans le pays d'importation. Or, la marge brute appliquée par l'importateur était bien supérieure à la moyenne de celle appliquée par les sociétés équivalentes. En outre, au moment où les douanes ont effectué leur audit d'évaluation, il a été établi qu'aucun ajustement du prix de transfert n'avait été effectué. Du fait que l'importateur obtenait une marge plus élevée et qu'il n'avait procédé à aucun ajustement compensatoire, les

douanes sont parvenues à la conclusion que le prix à l'importation n'était pas établi conformément aux pratiques tarifaires normales du secteur concerné. Ainsi, il n'a pas pu être établi que le prix n'avait pas été influencé par la relation entre les parties et a été rejeté.

Dans l'arrêt *Hamamatsu* du 20 décembre 2017, la CJUE a refusé l'application de la valeur transactionnelle dans le cas d'un prix de transfert composé d'une partie fixe facturée au moment de la déclaration et d'une partie ajustable forfaitaire régularisée post-importation, pour laquelle il n'est pas nécessaire d'indiquer au moment de la déclaration en douane si elle sera haussière ou baissière... Cet arrêt revient à remettre en cause la reconnaissance d'un prix de transfert aux fins de valeur transactionnelle.

### Risque de rejet du prix de transfert comme vente de référence

Il n'est cependant pas assez clair. Pour se prévaloir de son prix de transfert aux fins de valeur transactionnelle, l'opérateur devra-t-il être capable de justifier avec précision, lors de la déclaration, de la nature et du degré d'ajustement de la valeur de la marchandise ? Ou bien la Cour

estime-t-elle que la pratique consistant à présenter au moment de l'import une valeur non définitive basée sur un prix de transfert ajustable, doit être écartée ? De fait, cet arrêt élargit sensiblement la marge de manœuvre des autorités douanières et le risque de rejet du prix de transfert comme vente de référence. Il met ainsi un coup d'arrêt à la tendance illustrée par les instruments du CTED commentés dans le *Guide de l'OMD sur l'évaluation en douane et les prix de transfert* publié en 2015. Cette tendance visait jusque-là à préciser les conditions auxquelles les études prix de transfert pouvaient être utilisées aux fins d'évaluation en douane. La délégation d'ICC auprès du Comité technique de l'évaluation en douane (CTED), au sein de laquelle la Commission douane du Comité français prend une part active, est particulièrement attentive au suivi de toutes ces questions. En outre, la mise en place d'un observatoire ICC du CDU<sup>1</sup>, ouvert aux comités nationaux européens, doit permettre un meilleur échange d'informations et une meilleure identification des divergences d'interprétation entre douanes européennes sur les questions de la valeur en douane. ■



<sup>1</sup> Voir page 26 l'article de Mathieu Maes.