



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

DROITS DE DOUANE ET TAXES A L'IMPORTATION DE MARCHANDISES : ETENDUE DE L'INFORMATION REQUISE POUR EN DÉTERMINER LE MONTANT

Cahier de recherche 2024/04

ÉLOÏSE BROUILLARD

AVRIL 2024



Université de
Sherbrooke

REMERCIEMENTS

La Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

Depuis plus de 20 ans, la mission de la Chaire est à la fois de développer la recherche multidisciplinaire et de diffuser des connaissances sur les enjeux socio-économiques relatifs à la politique fiscale et aux finances publiques. Pour plus de détails sur la CFFP, visitez son site Internet à l'adresse :

<http://cftp.recherche.usherbrooke.ca>.

Éloïse Brouillard, CPA et détentricrice d'un doctorat en administration (DBA) de l'Université de Sherbrooke. Elle est chargée de cours pour l'École de gestion de l'Université de Sherbrooke.

L'autrice remercie la Chaire en fiscalité et en finances publiques pour l'appui financier dans le cadre de sa thèse de doctorat portant sur les droits de douane.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques

École de gestion, Université de Sherbrooke

2500, boul. de l'Université

Sherbrooke (Québec) J1K 2R1

Courriel : cftp.eg@USherbrooke.ca

Par entente entre l'Association de planification fiscale et financière (APFF) et la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke, le présent texte est publié à la fois dans les documents de la Chaire et dans la Revue de planification fiscale et financière. La référence complète dans la Revue de l'APFF est : Éloïse BROUILLARD (2024), « Droits de douane et taxes à l'importation de marchandises : étendue de l'information requise pour en déterminer le montant », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 44, n° 1, *Revue de planification fiscale et financière* 93-130.

Pour citer ce texte :

Éloïse BROUILLARD (2024), *Droits de douane et taxes à l'importation de marchandises : étendue de l'information requise pour en déterminer le montant*. Cahier de recherche 2024/04, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 24 p.

PRÉCIS

Dans le contexte actuel de déploiement des chaînes d'approvisionnement, les entreprises jonglent avec une réalité commerciale plus internationale que jamais. L'autrice fait état des incidences financières et fiscales de la douane, dans la perspective des entreprises qui importent des marchandises au Canada dans le cadre de leurs activités. Elle détaille les informations requises sur l'origine des marchandises importées et explique le classement tarifaire et l'établissement de la valeur en douane, afin de déterminer le montant des droits de douane et celui des taxes à l'importation. L'autrice présente ensuite les incidences particulières de la réglementation douanière sur les entreprises multinationales. Une réflexion sur la gestion des questions douanières dans le cadre de la planification financière et fiscale des entreprises vient clore l'analyse.

TABLE DES MATIÈRES

Mise en contexte	1
1. La douane	2
1.1. La détermination du tarif douanier et le calcul des taxes à l'importation de marchandises	2
1.2. Le classement tarifaire des marchandises.....	4
1.3. L'origine des marchandises	7
1.4. La valeur en douane des marchandises.....	9
2. Les incidences de la réglementation douanière sur les entreprises multinationales	21
2.1. Les contrats complexes.....	21
2.2. L'intégration des exigences de l'évaluation en douane	22
Conclusion	24

LISTE DES FIGURES

Figure 1 . Cheminement dans la détermination des droits de douane applicables	4
Figure 2 . Illustration du chapitre 87 à la position 08.....	6
Figure 3. Illustration du tarif canadien des douanes correspondant au classement 8708.21.....	7

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1. Éléments d'un numéro de classement tarifaire à 10 chiffres	5
Tableau 2. Séquence des méthodes d'évaluation en douane en fonction de l'Accord international.....	10
Tableau 3. Article 8 de l'Accord international – Additions à la valeur transactionnelle	12

MISE EN CONTEXTE

Dans le contexte actuel, les chaînes d'approvisionnement déployées mondialement constituent un moteur important du commerce international, lié au développement économique mondial. La croissance de la valeur des importations de marchandises, qui est passée de 6 500 milliards de dollars américains en 2002 à 25 670 milliards en 2022¹, témoigne de son importance. Les importations de marchandises dans un pays nécessitent, d'un point de vue pratique, leur déclaration à la douane afin d'y être en libre circulation.

À l'échelle mondiale, les échanges commerciaux influencent les balances commerciales des pays et contribuent à leurs recettes fiscales, d'une part, par les droits de douane perçus sur les marchandises et, d'autre part, par les taxes à l'importation. La douane est donc, en partie, un outil fiscal dont l'attention que lui prête le pays d'importation est souvent liée à l'importance relative des recettes douanières sur le total des recettes nationales.

En règle générale, la part des recettes fiscales provenant des droits de douane est plutôt faible, comme en témoignent les statistiques de 2020 alors que la moyenne mondiale des pays recensés se situait à 3,3 %². À titre d'exemple, en 2020, la part des recettes fiscales provenant des droits de douane allait, pour les pays ayant publié ces données, de 40 % à 0 %. Au Canada, selon le budget de 2023, c'était moins de 2 % des recettes totales qui provenaient des droits de douane³.

Cependant, il ne faut pas négliger de prendre en compte la perception des taxes à l'importation qui s'ajoutent aux droits de douane, comme la taxe sur l'importation de produits (« TPS/TVH ») au Canada⁴ ou la taxe sur la valeur ajoutée (« TVA ») dans l'Union européenne, facteur qui fait souvent changer la donne en matière de recettes fiscales. Ainsi, au Canada, même si les droits de douane sont nuls sur une grande part des biens importés, la taxe sur l'importation de produits (TPS/TVH) s'applique sur toutes les marchandises, sauf les produits désignés comme des importations non taxables⁵.

¹ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE (2024), *Statistiques du commerce international – Importation de marchandises, par groupe de produits – annuel. S13_AGG – TO – Total des marchandises*, en ligne : <https://stats.wto.org>.

² BANQUE MONDIALE, *Annuaire sur les statistiques financières des gouvernements et autres fichiers de données du Fonds monétaire international*, Tableau : Taxes sur le commerce international (% des revenus), en ligne : <https://donnees.banquemondiale.org/indicateur/GC.TAX.INTT.RV.ZS?end=2022&start=>

³ CANADA, ministère des Finances, *Le budget de 2023 — Un plan canadien : une classe moyenne forte, une économie abordable, un avenir prospère*, Annexe 1 : « Précisions au sujet des projections économiques et budgétaires », 28 mars 2023, Tableau A1.6, p. 230.

⁴ *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (« L.T.A. »), partie IX, « Taxe sur les produits et services », section III, « Taxe sur l'importation de produits ».

⁵ Art. 213 L.T.A. et annexe VII L.T.A. sur les importations non taxables.

1. LA DOUANE

Il importe de souligner que la douane est un domaine large, qui touche à une vaste gamme de lois et de règlements. Au Canada, « [l']Agence des services frontaliers [...] facilite la circulation des voyageurs et des marchandises commerciales légitimes. L'Agence applique aussi plus de 100 lois et règlements qui assurent la sécurité du pays et des Canadiens »⁶. Sans vouloir simplifier un domaine aussi complexe, le présent texte se concentrera uniquement sur la détermination des droits de douane et des taxes à l'importation dans une perspective d'intégration à la planification financière et fiscale des entreprises concernées.

Dans cette perspective, nous nous pencherons sur les principes qui sont à la base des composantes de la détermination des droits de douane et de la taxe sur les marchandises importées.

Les droits de douane sont établis à partir du tarif douanier du pays dans lequel la marchandise est importée. Plusieurs éléments et concepts du processus de détermination du tarif douanier sont gérés de manière concertée à l'échelle mondiale, sur la base des travaux et accords de l'OMC et de ceux de l'Organisation mondiale des douanes (« OMD »). L'OMD, issue du Conseil de coopération douanière et créée en 1953, est un organisme intergouvernemental indépendant dont la mission consiste à améliorer l'efficacité des administrations douanières. L'OMD regroupe aujourd'hui 185 pays membres, dont le Canada depuis le 12 octobre 1971⁷.

Sur le plan mondial, la réglementation concernant la valeur des biens est tirée de l'**Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane**⁸. L'OMC précise que « les droits de douane peuvent être ou bien des droits spécifiques ou bien des droits *ad valorem* ou encore une combinaison des deux »⁹. Le modèle *ad valorem* est majoritairement utilisé à travers le monde et, de ce fait, la valeur des biens déclarée constitue la base d'imposition des droits de douane. Le présent texte se concentre sur la valeur en douane reconnue par les pays membres de l'OMC, dont le Canada, et sur l'application *ad valorem* des droits de douane.

1.1. La détermination du tarif douanier et le calcul des taxes à l'importation de marchandises

Il importe de commencer par les fondements de la détermination du tarif douanier et du calcul des taxes à l'importation des marchandises.

⁶ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/menu-fra.html>.

⁷ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *Découvrez l'OMD*, en ligne : <https://www.wcoomd.org/fr/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>.

⁸ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *L'évaluation en douane*, en ligne : https://www.wto.org/french/tratop_f/cusval_f/cusval_f.htm#:~:text=L'Accord%20de%20l'OMC,de%20valeurs%20arbitraires%20ou%20fictives.Voir,plusprécisément,l'Accordsur lamiseenœuvredel'articleVIIde l'Accordgénéral sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994.

L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 est appelé en anglais *The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) 1994*.

Dans le présent texte, l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 est appelé « Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane » ou « Accord international » ou encore « Accord ».

Il convient de noter que des notes interprétatives relatives aux articles de l'Accord sont à l'annexe I de celui-ci et en font partie intégrante (article 14); elles sont utiles à consulter.

⁹ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *Renseignements techniques sur l'évaluation en douane*, en ligne : https://www.wto.org/french/tratop_f/cusval_f/cusval_info_f.htm#:~:text=Les%20droits%20de%20douane%20peuvent,par%20article%20ou%20par%20unit%C3%A9.

La détermination du tarif douanier doit précéder le calcul des taxes à l'importation des marchandises, par exemple la TVA dans l'Union européenne ou la taxe sur l'importation de produits (TPS/TVH) au Canada. Lorsqu'applicables, ces taxes à l'importation se calculent généralement sur la valeur des biens pour la douane, valeur à laquelle on ajoute le montant des droits prévus par le tarif douanier. Les droits de douane sont donc assujettis aux taxes à l'importation dans un grand nombre de pays. C'est le cas au Canada, où la taxe de 5% sur l'importation de produits (TPS/TVH) est calculée sur la « valeur des produits » qui est réputée être le total de la valeur en douane et des droits de douane payables¹⁰.

Dans le contexte du tarif *ad valorem*, le processus de calcul des droits de douane s'exécute dans un cheminement séquentiel qui commence par la détermination du tarif douanier applicable, sous la forme d'un taux, imposé sur la valeur des marchandises importées. L'établissement du taux est beaucoup plus complexe que l'application d'une simple grille uniforme pour tous les types de marchandises. Il s'agit en fait de tarifs très spécifiques à chaque marchandise importée, sur la base des caractéristiques de celle-ci. Ainsi, pour déterminer les droits de douane applicables, il faut d'abord établir le taux applicable en fonction du classement tarifaire des biens et de l'origine de ceux-ci, pour ensuite être en mesure de l'appliquer sur la valeur en douane des marchandises importées.

Les caractéristiques de la marchandise sont donc nécessaires au calcul de la charge liée aux droits de douane et aux taxes à l'importation applicables.

Le processus débute par la lecture de la grille tarifaire, qui requiert la détermination du classement et du pays d'origine des marchandises importées. Cette détermination permet d'établir le taux de droit appliqué sur le troisième élément qui constitue la base d'imposition du tarif, soit la valeur des biens pour la douane. Cette valeur est issue d'un concept très précis tiré des lois et règlements douaniers, ce qui fait qu'elle peut être différente de la valeur établie dans d'autres contextes financiers ou fiscaux, comme le contexte de prix de transfert ou le contexte de l'évaluation comptable d'un inventaire. Le concept de valeur en douane fait l'objet de la section 1.4 du présent texte.

En somme, la détermination des droits de douane requiert l'établissement des trois composantes propres aux marchandises importées que sont : 1) le classement tarifaire; 2) l'origine; 3) la valeur en douane. Nous examinerons ces trois composantes tour à tour.

¹⁰ Articles 212 et 212.1 et alinéas 215(1)a) et b) L.T.A. Voir aussi le *Règlement sur la valeur des importations (TPS/TVH)*, DORS/91-30, pour l'application du paragraphe 215(2) L.T.A. à des cas particuliers. Voir enfin l'annexe VII L.T.A. pour les produits qui ne sont pas taxables à l'importation en vertu de la section III de la partie IX L.T.A.

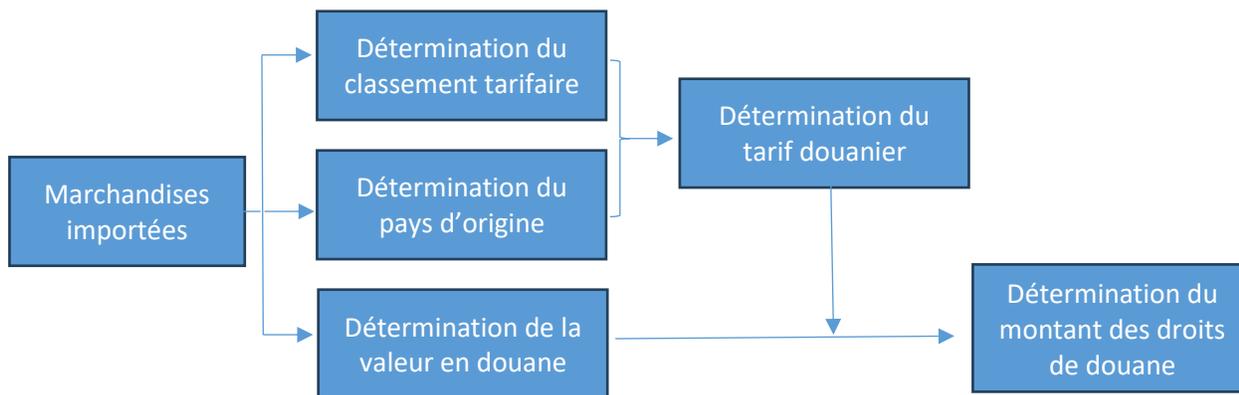
AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Renseignements généraux sur la TPS/TVH pour les inscrits*, « Cas particuliers », « Exportations et importations » :

« Produits importés – [...] La TPS/TVH est calculée sur la valeur en douane des produits, y compris les droits et la taxe d'accise, telle que déterminée en vertu de la *Loi sur les douanes*, et le montant à payer est en dollars canadiens. Généralement, la TPS/TVH est perçue à la frontière en même temps que ces droits et taxes. Le propriétaire ou l'importateur officiel doit payer la TPS/TVH sur les produits importés. Généralement, si vous êtes l'importateur (la personne qui est à l'origine de l'importation des produits au Canada), vous pouvez demander un CTI [Crédit de taxe sur les intrants] pour récupérer la taxe que vous avez payée sur les produits importés, si vous répondez aux conditions requises pour demander le CTI. ». En ligne :

<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/rc4022/reenseignements-generaux-tps-tvh-inscrits.html>.

La figure 1 illustre ce cheminement, qui vise à déterminer le montant des droits de douane applicables. Il est nécessaire de procéder à ce cheminement, même lorsqu'on anticipe des droits de douane nuls, afin de confirmer la franchise de droits applicable.

Figure 1. Cheminement dans la détermination des droits de douane applicables



Dans tous les cas où les pays prévoient également une taxe à l'importation, comme au Canada, ce cheminement est aussi préalable au calcul du montant de la taxe à l'importation applicable.

1.2. Le classement tarifaire des marchandises

Tout d'abord, le classement tarifaire des marchandises est un code numérique qui classe les biens en fonction de leurs caractéristiques, ce qui permet l'identification claire de la marchandise transférée dans le commerce international. Des travaux orchestrés par l'OMD, avec la collaboration des pays membres, ont donné lieu à un Système harmonisé de classement.

Le **Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises** fait l'objet d'une convention internationale orchestrée par l'OMD qui uniformise le classement des marchandises à l'échelle internationale. L'OMD maintient à jour la nomenclature du Système harmonisé utilisée par près de 200 pays, soit 98 % des classements douaniers de marchandises à l'échelle internationale¹¹. La codification dans le Système harmonisé sert à plusieurs usages, mais dans la perspective financière du présent texte, c'est le rôle qu'elle joue dans la détermination du tarif douanier qui nous intéresse. Le Système harmonisé « comprend plus de 5 000 groupes de marchandises, identifiées par un code à six chiffres et classées suivant une structure légale et logique, et repose sur des règles bien déterminées destinées à faciliter son application uniforme »¹².

¹¹ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Manuel sur le classement tarifaire des importations canadiennes : Les origines du classement tarifaire*, mod. 24 janvier 2022, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/trade-commerce/tariff-tarif/guide/origines-origines-fra.html>.

¹² ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *En quoi consiste le Système harmonisé (SH)?*, en ligne : <https://www.wcoomd.org/fr/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>.

Au Canada, le classement tarifaire est prévu au *Tarif des douanes*¹³. L'usage du Système harmonisé comme fondement dans le classement des marchandises importées et dans l'interprétation de la liste des dispositions tarifaires est souligné aux articles 10 et 11 de la partie 1 du *Tarif des douanes*. L'arrêt *Canada (Procureur général) c. Igloo Vikski Inc.*, rendu par la Cour suprême du Canada en 2016, fait référence aux obligations du Canada en matière de classement tarifaire en tant que partie à la *Convention internationale sur le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises* de l'OMD¹⁴.

Concrètement, le classement des marchandises dans le Système harmonisé est organisé en 21 sections, elles-mêmes catégorisées en 97 chapitres¹⁵. Les classements, à six chiffres, du Système harmonisé sont représentés par trois paires : le numéro du chapitre, suivi de la position et finalement la sous-position. Le classement national à 10 chiffres s'établit selon la nomenclature à six chiffres du Système harmonisé, qui est suivi par les quatre chiffres du classement national (tarif par pays).

Utilisons un exemple tiré du *Manuel sur le classement tarifaire des importations canadiennes* afin de décortiquer la structure du classement à 10 chiffres de la marchandise. L'exemple illustre le cas d'une brochure en papier qui se classe au numéro 4901.99.00.10¹⁶. Sous cette nomenclature, les six premiers chiffres sont issus du Système harmonisé (SH) de l'OMD, donc appliqués uniformément par tous les pays qui y adhèrent. La nomenclature du classement illustré au tableau 1 se poursuit par les quatre chiffres ayant une signification nationale, en l'occurrence au Canada.

Tableau 1. **Éléments d'un numéro de classement tarifaire à 10 chiffres**

49	01	99	00	10
Chapitre	Position du SH	Sous-position du SH	Numéro tarifaire	Suffixe statistique (numéro de classement)
Commun à tous les pays utilisant le SH			Utilisé au Canada	

Note : Éléments tirés du *Manuel sur le classement tarifaire des importations canadiennes* (2022).

Illustrons maintenant la structure hiérarchique de la nomenclature à six chiffres du Système harmonisé à l'aide de la section XVII, nommée « Matériel de transport », constituée des chapitres 86 à 89. Plus précisément, cette section XVII comprend le chapitre 87, nommé « Voitures automobiles, tracteurs, cycles et autres véhicules terrestres, leurs parties et accessoires »¹⁷. Ce chapitre contient lui-même 16 positions (01 à 16). Pour ces positions, le Système harmonisé sera représenté par une codification jumelée au chapitre, qui

¹³ L.C. 1997, c. 36.

¹⁴ [2016] 2 R.C.S. 80, par. 3 à 8.

¹⁵ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *Nomenclature du SH édition 2022*, en ligne : <https://www.wcoomd.org/fr/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs-nomenclature-2022-edition/hs-nomenclature-2022-edition.aspx>.

¹⁶ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Manuel sur le classement tarifaire des importations canadiennes : Comment lire les numéros de classement tarifaire*, mod. 24 janvier 2022, en ligne : <https://cbsa-asfc.gc.ca/trade-commerce/tarif-tarif/guide/read-lire-fra.html>.

¹⁷ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *Nomenclature du SH édition 2022 – Chapitre 87*, en ligne : https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/nomenclature/instruments-and-tools/hs-nomenclature-2022/2022/1787_2022f.pdf?la=fr.

va de 87.01 à 87.16, soit la représentation du chapitre et de la position. À titre d'exemple, on y retrouve la position 87.08, qui regroupe la marchandise « Parties et accessoires des véhicules automobiles des n^{os} 87.01 à 87.05 ». De manière encore plus pointue, chacune des positions peut être subdivisée en sous-positions, soit une catégorisation plus pointue de la marchandise. Ce qui se traduit dans le cas du 87.08 en une sous-position 21, donc un classement du Système harmonisé 8708.21, le classement qui regroupe les « Ceintures de sécurité ».

La figure 2 suivante illustre la position 08 du chapitre 87 du Système harmonisé.

Figure 2. Illustration du chapitre 87 à la position 08

N ^o de position	Code du S.H.	
87.08		Parties et accessoires des véhicules automobiles des n^{os} 87.01 à 87.05.
	8708.10	- Pare-chocs et leurs parties - Autres parties et accessoires de carrosseries (y compris les cabines) :
	8708.21	-- Ceintures de sécurité
	8708.22	-- Pare-brises, vitres arrières et autres glaces visés à la Note 1 de sous-positions du présent Chapitre
	8708.29	-- Autres
	8708.30	- Freins et servo-freins, et leurs parties
	8708.40	- Boîtes de vitesses et leurs parties
	8708.50	- Ponts avec différentiel, même pourvus d'autres organes de transmission, et essieux porteurs; leurs parties
	8708.70	- Roues, leurs parties et accessoires
	8708.80	- Systèmes de suspension et leurs parties (y compris les amortisseurs de suspension) - Autres parties et accessoires :
	8708.91	-- Radiateurs et leurs parties
	8708.92	-- Silencieux et tuyaux d'échappement; leurs parties
	8708.93	-- Embayages et leurs parties
	8708.94	-- Volants, colonnes et boîtiers de direction; leurs parties
	8708.95	-- Coussins gonflables de sécurité avec système de gonflage (airbags); leurs parties
	8708.99	-- Autres

Note : Illustration tirée du Système harmonisé de l'OMD¹⁸.

La nomenclature du Système harmonisé se traduit par la suite, dans chacun des pays qui l'appliquent, en tarifs douaniers¹⁹.

Par exemple, dans le cas du Canada, le tarif attribué au classement 8708.21 (Ceintures de sécurité) est illustré à la figure 3. On y voit que le tarif de base pour la marchandise est celui qui apparaît sous la colonne « Tarif de la N.P.F. », c'est-à-dire le tarif de la nation la plus favorisée, établi à **6 %**. On constate également que la détermination du pourcentage de droit de douane imposé pourrait être influencée par la présence d'un taux réduit indiqué dans la colonne « Tarif de préférence applicable » en octroyant une franchise de droits, par exemple avec l'usage du tarif des pays moins développés (TPMD). La présence de plusieurs tarifs pour une

¹⁸ *Id.*

¹⁹ Au Canada, voir *Tarif des douanes*, partie 2, section 3 – Traitements tarifaires.

même marchandise illustre la nécessité de définir l'origine des marchandises et d'en trouver les implications dans les traitements tarifaires.

Figure 3. Illustration du tarif canadien des douanes correspondant au classement 8708.21

TARIF DES DOUANES - ANNEXE					
Numéro tarifaire	SS	Dénomination des marchandises	Unité de mes.	Tarif de la N.P.F.	Tarif de préférence applicable
-Autres parties et accessoires de carrosseries (y compris les cabines) :					
8708.21.00	00	-Ceintures de sécurité	-	6 %	TPAC, TPMD, TÉU, TMX, TACI, TC, TCR, TI, TN, TSL, TP, TCOL, TJ, TPA, THN, TKR, TCUE, TUA, TPTGP, TUK : En fr. TPG : 6 %

Note : Illustration tirée de l'Agence des services frontaliers du Canada, *Codification ministérielle du Tarif des douanes 2023*²⁰.

1.3. L'origine des marchandises

L'exemple précédent montre que le classement tarifaire n'est pas suffisant pour déterminer le tarif imposé, puisque le traitement tarifaire peut varier en fonction de l'origine de la marchandise. Les traitements tarifaires se catégorisent en deux types de régimes : le régime tarifaire préférentiel et le régime tarifaire non préférentiel.

Au Canada, la question de l'origine des marchandises est traitée à l'article 35.1 de la *Loi sur les douanes* ainsi qu'à la section 1 de la partie 2 du *Tarif des douanes*²¹. Le tarif canadien de la nation la plus favorisée de 6 % illustré à la figure 3 représente le taux du régime tarifaire non préférentiel. Ce traitement tarifaire appelé tarif de la nation la plus favorisée correspond au régime tarifaire non préférentiel issu des principes de l'OMC, qui visent à établir le tarif applicable dans un système équitable entre tous les partenaires commerciaux, afin d'assurer une concurrence loyale entre les pays membres :

« Aux termes des Accords de l'OMC, les pays ne peuvent pas, en principe, établir de discrimination entre leurs partenaires commerciaux. Si vous accordez à quelqu'un une faveur spéciale (en abaissant, par exemple, le droit de douane perçu sur un de ses produits), vous devez le faire pour tous les autres membres de l'OMC.

Ce principe est dénommé traitement de la nation la plus favorisée (NPF) [...]»²².

²⁰ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Codification ministérielle du Tarif des douanes 2023*, Tarif des douanes – Annexe, p. 87-17, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/trade-commerce/tariff-tarif/2023/01-99/01-99-2023-6-fra.pdf>.

²¹ *Tarif des douanes*, art. 16 à 19.

²² ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE (2020), *Les principes qui inspirent le système commercial – Un commerce sans discrimination*, « 1. Clause de la nation la plus favorisée (NPF) : égalité de traitement pour les autres », en ligne : https://www.wto.org/french/thewto_f/whatis_f/tif_f/fact2_f.htm.

La figure 3 illustre également que le tarif de la nation la plus favorisée pourrait être réduit, en franchise de droits, lorsque l'origine des marchandises qualifie celles-ci pour un traitement tarifaire préférentiel, identifié par les codifications indiquées sous la colonne « Tarif de préférence applicable ».

Malgré les principes d'équité qui sous-tendent le concept du tarif de la nation la plus favorisée, l'OMC prévoit en effet un régime tarifaire préférentiel qui vise à favoriser spécifiquement les pays en développement dans l'accès au commerce international. Ce régime donne lieu à un système généralisé de préférences, qui regroupe les mesures de base pour l'accession des pays en développement au commerce international, en plus d'inclure des mesures encore plus favorables pour les pays moins développés, à l'intérieur de ces pays en développement. De manière concrète, ces mesures sont traduites dans le tarif canadien par les codifications du tarif de préférence général (TPG) et du tarif des pays moins développés (TPMD).

Au Canada, la liste des pays avec les abréviations tarifaires qui leur sont attribuées se trouve sur le site de l'Agence des services frontaliers du Canada²³. En planification des approvisionnements, il est important de garder en tête que choisir un fournisseur localisé dans un pays qui bénéficie d'un tarif de préférence ne garantit pas que la marchandise qu'on y acquiert se qualifie pour le traitement tarifaire préférentiel du pays en question. Provenance et pays d'origine des marchandises sont des notions différentes.

Comprendre les déterminants de l'origine d'une marchandise est donc essentiel, principalement dans l'optique de la détermination du traitement tarifaire adéquat²⁴. Par exemple, est-ce qu'une étoffe tissée au Bangladesh avec des fils provenant de l'Inde aura comme origine le Bangladesh ou l'Inde? Ou encore, est-ce que du miel produit en Chine et mis en contenants individuels en Malaisie aura comme origine la Chine ou la Malaisie? En la matière, l'OMC vise à encadrer la détermination méthodique de l'origine des marchandises, avec l'*Accord sur les règles d'origine*²⁵. L'application de ces règles est importante, étant donné que des droits spécifiques sont applicables en fonction de la provenance des produits importés.

Les règles d'origine dictent la détermination de l'origine des marchandises sur la base de « l'état » de ces marchandises. Concrètement, lorsque les marchandises sont dans leur état naturel, sans transformation, elles seront originaires du pays d'où elles proviennent, sur la base qu'elles sont « entièrement obtenues » dans ce pays. Cependant, si les marchandises ne sont pas issues du pays dans cet état, mais qu'elles ont plutôt été altérées ou transformées, celles-ci doivent avoir subi une transformation substantielle afin d'être considérées comme étant originaires du pays où elles ont été transformées. L'*Accord sur les règles d'origine* de l'OMC indique que : « [...] le pays à déterminer comme étant l'origine d'une marchandise particulière sera soit celui où la marchandise aura été entièrement obtenue, soit, lorsque plus d'un pays interviendra dans la production de ladite marchandise, celui où la dernière transformation substantielle aura été effectuée »²⁶. Cette notion de transformation substantielle est expliquée par l'OMD comme pouvant « s'exprimer sous la forme d'un changement de classification tarifaire, d'une valeur ajoutée spécifique ou d'opérations de

²³ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Tarif des douanes 2023, Liste des pays et traitements tarifaires*, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/trade-commerce/tariff-tarif/2023/html/countries-pays-6-fra.html>.

²⁴ Au Canada, voir *Tarif des douanes*, partie 2, section 1 et *Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985), ch. 1 (2e suppl.), art. 35.1.

²⁵ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *Renseignements techniques sur les règles d'origine*, en ligne : https://www.wto.org/french/tratop_f/roi_f/roi_info_f.htm.

²⁶ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *Accord sur les règles d'origine*, article 9, paragraphe 1 b), en ligne : <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/origin/activities-and-programmes/wto/e02f.PDF?db=web>.

fabrication ou de transformation spécifiques »²⁷. Ainsi, dans les exemples précédents, les fils transformés en étoffe subissent bien un changement de classification dans la fabrication, mais ce n'est pas le cas du miel après le changement de contenant.

En somme, dans le contexte de la détermination du montant des droits de douane, l'origine des marchandises permet d'établir si un tarif préférentiel peut être appliqué ou si, au contraire, le tarif non préférentiel de la nation la plus favorisée (N.P.F.) est applicable. Il est important de souligner que certains pays pourraient ne pas avoir droit à l'application du tarif de la nation la plus favorisée. Au Canada, il faut consulter le site de l'Agence des services frontaliers pour la liste des pays et les traitements tarifaires qui leur sont attribués, ainsi que la section 3 de la partie 2 du *Tarif des douanes*.

Finalement, dans le cadre des tarifs préférentiels résultant d'accords de libre-échange, les règles d'origine seront variables et spécifiques en fonction de ces accords.

1.4. La valeur en douane des marchandises

La valeur des biens pour la douane constitue finalement le troisième élément nécessaire à la détermination du montant des droits de douane, à titre de base sur laquelle le taux de douane sera appliqué. La valeur en douane sert également dans le calcul des taxes à l'importation, généralement applicables sur les marchandises importées mais variables selon le pays d'importation. C'est le cas au Canada²⁸.

Dans le cadre de la présente analyse, nous nous attarderons sur les méthodes de détermination de la valeur en douane des marchandises importées et nous nous pencherons sur certains aspects complexes de cette détermination.

1.4.1. L'évaluation en douane

On désigne par « évaluation en douane » la procédure douanière qui consiste à déterminer la valeur de la marchandise importée²⁹. Cette valeur sert de fondement à l'établissement des droits de douane lorsque ceux-ci sont de nature *ad valorem*.

La valeur en douane est requise, peu importe qu'il y ait un tarif applicable ou non, puisqu'elle sert également de base d'imposition aux taxes à l'importation, comme la TPS/TVH au Canada, et qu'elle constitue une variable importante des statistiques commerciales.

1.4.2. Les bases de l'évaluation en douane

Les règles concernant l'évaluation en douane sont établies dans la législation locale de chaque pays, mais concertées à l'échelle mondiale grâce à l'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane. L'OMC a été créée le 1^{er} janvier 1995 en remplacement du GATT en tant qu'organisation internationale. Les 164 pays membres de l'OMC, dont le Canada, se sont engagés à adopter dans leur législation locale des lois et

²⁷ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, *Origine, Aperçu et enjeux*, en ligne : <https://www.wcoomd.org/fr/topics/origin/overview/challenges.aspx>.

²⁸ -Al. 215(1)a) L.T.A., valeur en douane à laquelle il faut ajouter le montant des droits de douane conformément à l'al. 215(1)b) L.T.A., pour calculer le montant de la taxe sur l'importation de produits visée aux articles 212 et 212.1 L.T.A. Voir *supra*, note 10.

²⁹ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *Renseignements techniques sur l'évaluation en douane*, en ligne : https://www.wto.org/french/tratop_f/cusval_f/cusval_info_f.htm.

règlements qui respectent les termes de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (GATT)³⁰.

Les pays membres de l'OMC sont impliqués dans la vaste majorité des échanges commerciaux de marchandises, comme le montrent les statistiques d'exportations de 2022, alors que ces pays échangeaient près de 98 % des opérations mondiales³¹. Comme ces pays représentent la grande majorité des territoires d'où sont exportées et importées les marchandises, la présente analyse se concentre sur le contexte réglementaire de l'évaluation au sens de l'Accord. L'Accord reconnaît dans son préambule « la nécessité d'un système équitable, uniforme et neutre d'évaluation en douane des marchandises, qui exclut l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives »³².

L'Accord établit que l'évaluation sera faite sur la base de six méthodes, qui doivent être appliquées d'une manière séquentielle prédéfinie. Au Canada, ces six méthodes sont prévues aux articles 44 à 56 de la *Loi sur les douanes*.

La première méthode, celle de la valeur transactionnelle, constitue le fondement de l'évaluation en douane. La section 1.4.3 du présent texte se penche sur ses bases et ses limites. Nous y décrivons ses principales conditions d'application et les exigences qui pourraient rendre cette méthode inapplicable. Si tel est le cas, l'Accord prévoit cinq autres méthodes d'évaluation qui sont décrites à la section 1.4.9 du présent texte.

Les six méthodes et l'ordre d'application séquentielle sont présentés au tableau 2.

Tableau 2. Séquence des méthodes d'évaluation en douane en fonction de l'Accord international

Méthode d'évaluation	Article de l'Accord	Critères d'évaluation
Méthode de la valeur transactionnelle	Article 1	Prix payé pour les biens. Additions prévues à l'article 8 et restrictions pour les parties liées.
Méthode de la valeur transactionnelle de marchandises identiques	Article 2	Prix payé d'un bien identique, de parties non liées.
Méthode de la valeur transactionnelle de marchandises similaires	Article 3	Prix payé d'un bien similaire, de parties non liées.
Méthode de la valeur de référence	Article 5	Prix selon le territoire. Marchandises similaires ou identiques pour les parties non liées.
Méthode de la valeur reconstituée	Article 6	Coûts, bénéfices et additions (article 8).
Dernière méthode d'appréciation	Article 7	En cohérence avec les principes généraux de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT).

³⁰ L'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane est issu des négociations du cycle d'Uruguay qui ont donné lieu à l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994, précité, note 8 (révision limitée à l'évaluation des biens *ad valorem*).

³¹ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *Examen statistique du commerce mondial 2023* – Tableau A56, p. 108, en ligne : https://www.wto.org/french/res_f/booksp_f/wtsr_2023_f.pdf.

³² ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, *Index analytique de l'OMC – Interprétation et application des accords de l'OMC*, en ligne : https://www.wto.org/french/res_f/publications_f/ai17_f/ai17_f.htm, préambule de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994.

Note : Séquence adaptée de l'Accord international de l'OMC (1994)³³.

1.4.3. La valeur transactionnelle

L'article premier de l'Accord international prévoit que la base fondamentale dans la détermination de la valeur en douane est la valeur transactionnelle. Au Canada, la méthode de la valeur transactionnelle est prévue à l'article 48 de la *Loi sur les douanes*.

La prépondérance de la valeur transactionnelle dans l'évaluation en douane ne fait aucun doute; elle constitue la méthode utilisée dans plus de 90 % des opérations mondiales³⁴. La compréhension de la valeur transactionnelle est essentielle à la gestion de la conformité du processus d'évaluation en douane.

La valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation en douane des marchandises importées est définie comme étant le « prix effectivement payé ou payable » pour les marchandises importées lorsque celles-ci « sont vendues pour l'exportation à destination du pays d'importation, après ajustement conformément aux dispositions de l'article 8 [...] »³⁵.

Dans un premier temps, par l'expression « prix effectivement payé ou payable », l'Accord implique fondamentalement que cette valeur sera déterminable uniquement dans la mesure où les marchandises sont vendues pour exportation à destination du pays d'importation. Comme la notion de vente pour exportation requiert la présence d'une vente, la valeur transactionnelle sera inapplicable dans le cas d'un transfert physique sans transfert de propriété.

La valeur transactionnelle se veut théoriquement simple : le prix payé lors de la vente. Cependant, son application en contexte est souvent confrontée à de nombreuses zones grises ou ambiguës. C'est le cas des transferts de biens avec plusieurs contrats liés ou le cas de relations complexes entre les exportateurs et les importateurs. Par exemple, lorsque plusieurs ventes en séquence ont lieu entre l'exportation et l'importation des marchandises, quel sera le prix payé applicable à titre de valeur transactionnelle? La section 1.4.6 du présent texte explique la notion de « vente pour exportation » et en précise les limites et exigences dans le cadre de l'évaluation en douane.

La définition de la valeur transactionnelle exige également que tous les versements faits, directement ou indirectement, pour l'obtention des marchandises soient inclus dans son calcul. Ainsi, lorsque des versements sont faits en ajout aux prix unitaires, la valeur doit inclure l'ensemble des versements faits. Par exemple, si une entreprise verse un montant forfaitaire pour la production des marchandises au début du contrat, puis paie le reste à titre de prix unitaire, c'est l'ensemble des versements qui doit faire partie de l'évaluation des marchandises, car le prix unitaire payé seul représenterait une sous-évaluation des biens.

De plus, il faut également prendre en considération plusieurs éléments qui procurent une valeur économique aux biens, dans les éléments prévus par l'article 8. Ces additions constituent d'ailleurs un des facteurs de complexité les plus importants de l'évaluation, particulièrement dans le cas des grandes organisations où des opérations entre entités liées et des contrats complexes sont plus fréquents.

³³ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8.

³⁴ Baker & McKenzie, « Customs basic: How to value your products », 25 avril 2017, *In Global trade and supply chain webinar series*, en ligne : https://f.datasrvr.com/fr1/617/58692/Handout_-_April_-_Customs_Valuation.pdf.

³⁵ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8, partie I, article premier.

1.4.4. Les ajouts à la valeur transactionnelle

Le tableau 3 énumère les éléments de l'article 8 de l'Accord international qui doivent être ajoutés au prix payé lors de la détermination de la valeur transactionnelle, dans la mesure où ces éléments n'y sont pas déjà inclus. Au Canada, ces ajouts à la valeur transactionnelle, nommés ajustements du prix payé ou à payer, sont prévus au paragraphe 48(5) de la *Loi sur les douanes*.

Tableau 3. Article 8 de l'Accord international – Additions à la valeur transactionnelle

Article 8	Éléments à ajouter lorsque non inclus dans le prix de l'opération	Description
Par. 1 a)	Commissions et frais de courtage	À l'exception des commissions d'acheteur.
	Contenant	Ne faisant qu'un avec les biens.
	Emballage	Matériaux et main-d'œuvre.
Par. 1 b)	Produits ou services fournis sans frais ou avec frais réduits – aides économiques	Composantes incorporées. Outils/équipements. Matières consommables. Travaux d'ingénierie, études, plans ou croquis.
Par. 1 c)	Redevances et droits de licence	Lorsque reliés aux biens importés et payés directement ou indirectement en tant que condition de vente des biens.
Par. 1 d)	Produit de revente	Revient au vendeur, directement ou indirectement.
Par. 2	Frais de transport, d'assurance, de chargement et déchargement de la marchandise	Seront inclus ou exclus selon la législation locale. Nécessaire de vérifier la réglementation du pays d'importation.

Note : Tableau adapté de l'Accord international de l'OMC (1994)³⁶.

Premièrement, le paragraphe 1 a) de l'article 8 de l'Accord regroupe trois types d'ajouts au prix payé, dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur, sans pour autant être déjà inclus dans le prix payé pour la marchandise importée. On y prévoit les ajouts pour les commissions et les frais de courtage (excluant cependant les commissions d'achat), le coût des contenants nécessaires à la marchandise et finalement le coût de l'emballage de la marchandise. À titre d'exemple, les frais d'emballage sont généralement inclus dans le prix payé, mais lorsque l'arrangement avec le fournisseur prévoit que l'acheteur en est responsable, ces frais devront être ajoutés au prix payé dans le calcul de la valeur en douane.

Au paragraphe 1 b) de l'article 8 de l'Accord, on trouve les éléments fournis à prix réduit ou à titre gratuit qui interviennent dans la production de la marchandise, communément appelés **aides économiques**. Cette catégorie vise à incorporer la valeur, répartie de manière appropriée, de tous les produits et services qui sont fournis directement ou indirectement par l'acheteur, soit sans frais, soit à coût réduit, lorsqu'ils sont utilisés dans la production et la vente pour l'exportation des marchandises. L'ajout au prix payé ne se fait que dans

³⁶ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8.

la mesure où cette valeur n'a pas déjà été incluse dans le prix payé pour la marchandise. Les quatre catégories d'aides économiques prévues par l'Accord sont constituées des éléments suivants :

- 1) les matières premières incorporées à la marchandise;
- 2) les outils utilisés dans la production de la marchandise;
- 3) les consommables utilisés dans la production;
- 4) les travaux d'ingénierie, plans, études ou croquis, nécessaires à la production de la marchandise.

Dans les faits, les aides économiques représentent une complexité importante pour les importateurs, particulièrement à cause des multiples ententes entre les acheteurs et les vendeurs. Notamment, il peut être fréquent qu'une entreprise octroie certains éléments à un fournisseur étranger dans le but d'obtenir une marchandise qui réponde à des critères précis de production. Il peut s'agir de composantes particulières à inclure à la marchandise, ou d'un outil nécessaire à la production, ou encore de recettes de fabrication contrôlées. Par exemple, la décision administrative des douanes américaines HQ H293638 illustre le cas de Honda Aircraft, qui fournit à titre gratuit à ses fournisseurs divers adhésifs et rubans, ainsi que des moules et gabarits utilisés dans la production de composantes³⁷. Ce type d'arrangement est fréquent en matière de production de marchandises. Le défi dans une entreprise multinationale où de nombreuses parties prenantes internes sont concernées est d'identifier et de communiquer ces éléments aux groupes responsables des importations.

Le cas de la multinationale Ford aux États-Unis constitue un exemple d'aides économiques non déclarées aux autorités douanières. Ce cas a permis d'élever le niveau d'attention des importateurs sur le sujet des aides économiques, après que l'entreprise s'est vu imposer 20 M\$ de pénalités par le tribunal américain³⁸.

Dans une recherche que nous avons effectuée en 2018 qui touchait à l'évaluation en douane aux États-Unis, cette complexité en matière d'aides économiques a été confirmée³⁹. Sur les 487 décisions administratives des douanes américaines analysées lors de cette recherche, 238 traitaient de ces ajouts aux prix payés dans le calcul de la valeur transactionnelle, soit près d'une décision sur deux.

Toujours selon l'article 8 de l'Accord, le paragraphe 1 c) prévoit des ajouts au prix payé dans le calcul de la valeur transactionnelle pour **les redevances et les droits de licence** reliés aux marchandises importées, à condition que l'acquéreur soit tenu de les acquitter – directement ou indirectement – comme une condition à la vente des marchandises en question. Cet ajout est nécessaire uniquement dans la mesure où ces éléments ne sont pas déjà inclus dans le prix payé pour les marchandises. Cet élément a pris une importance grandissante dans les dernières années. Dans la recherche précitée sur les décisions des douanes américaines, 30 % des avis publiés touchaient aux redevances et aux droits de licence, par exemple les redevances de marques et les droits de logiciels.

³⁷ U.S. CUSTOMS AND BORDER PROTECTION, Customs ruling H293638: Apportionment of Honda Aircraft Assists; 19 C.F.R. § 152.103(e).

³⁸ Law Offices of George R. Tuttle, *Court Fines Ford Motor Company Over \$20,000,000 for failure to declare assists and supplemental payments*, Newsletter, 1^{er} août 2005, en ligne : http://www.tuttlelaw.com/newsletters/court_fines_ford_motor_co.html.

³⁹ Éloïse BROUILLARD, « La gestion de la conformité de l'évaluation en douane chez les multinationales », thèse de doctorat, 2023, en ligne : <https://savoirs.usherbrooke.ca/handle/11143/20437>, p. 36.

Jusqu'en 2022, 47 avis consultatifs ont été publiés par le Comité technique de l'évaluation en douane de l'OMC⁴⁰ et, de ce nombre, 19 avis traitaient spécifiquement de redevances et droits de licence.

Cette tendance a été confirmée dans la modernisation du code des douanes de l'Union européenne, dont la plupart des dispositions ont pris effet le 1^{er} mai 2016⁴¹. À l'article 136 des modalités d'application de l'article 71 du Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union, les conditions liées aux redevances et aux droits de licence à ajouter à la valeur transactionnelle ont été assouplies⁴².

Au Canada, la Cour suprême du Canada, dans l'arrêt *Canada (Sous-ministre du Revenu national) c. Mattel Canada Inc.*⁴³, a interprété le sous-alinéa 48(5)a(iv) de la *Loi sur les douanes* et a conclu, dans le contexte factuel de cette cause, que les redevances versées ne constituaient pas des redevances visées par ce sous-alinéa et n'avaient pas à être ajoutées au prix payé.

De son côté, l'Agence des services frontaliers du Canada a résumé ainsi sa position dans le *Mémoire D13-4-9* :

« 16. La décision rendue dans l'affaire *Mattel Canada* donne une définition claire et sans équivoque des exigences de la loi à cet égard : pour qu'une redevance ou un droit de licence puisse être ajouté au prix payé ou à payer pour des marchandises importées, il faut que le montant versé soit relatif aux marchandises et que le défaut de paiement de la redevance ou du droit de licence autorise le vendeur à refuser de vendre les marchandises visées par la licence ou à résilier le contrat de vente.

17. [...] Pour que le paiement de la redevance ou du droit de licence soit considéré comme une condition de la vente, il doit être mentionné explicitement dans la documentation établie entre l'acheteur et le vendeur, ou dans le contrat de licence, si le vendeur est aussi le concédant de la licence, que le vendeur a le droit de refuser de vendre les marchandises ou de résilier le contrat de vente si l'acheteur ne paie pas la redevance ou le droit de licence requis⁴⁴. »

Le quatrième type d'ajout est indiqué au paragraphe 1 d) de l'article 8. L'Accord y prévoit que tout montant qui revient, directement ou indirectement, au vendeur des marchandises dans la revente, la cession ou l'utilisation des marchandises constitue un ajout au prix payé dans le calcul de la valeur transactionnelle. Par exemple, si un montant est payable pour les marchandises au moment de l'importation, alors qu'une redevance additionnelle doit être versée au moment de la revente des biens, ce deuxième montant fait également partie de l'évaluation en douane.

Finalement, le paragraphe 2 de l'article 8 de l'Accord établit les règles d'évaluation relatives aux frais de transport et aux frais connexes. Pour ces éléments, les pays membres ont le choix d'établir dans leur

⁴⁰ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, en ligne : <https://www.wcoomd.org/fr/topics/valuation/instruments-and-tools/advisory-opinions.aspx>. Les avis consultatifs sont des publications qui visent à uniformiser le traitement de l'évaluation en douane par les divers pays membres.

⁴¹ COMMISSION EUROPÉENNE, *Union Customs Code / Code des douanes de l'Union*, en ligne : https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation_fr, article 71.

⁴² Règlement d'exécution (UE) 2015/2447 de la commission du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du Règlement (UE) n° 952/2013 du parlement européen et du conseil établissant le code des douanes de l'union, article 136 – Redevances et droits de licence.

⁴³ [2001] 2 R.C.S. 100 (« *Mattel Canada* »), par. 54 à 69.

⁴⁴ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Mémoire D13-4-9 - Redevances et droits de licence*, 14 janvier 2014, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-9-fra.html>, par. 16 et 17.

législation l'inclusion ou l'exclusion, en totalité ou en partie, des frais engagés pour le transport, l'assurance, le chargement, le déchargement et la manutention jusqu'au port ou au lieu d'importation⁴⁵. La plupart des pays membres ont choisi d'exiger l'inclusion des frais de transport jusqu'au pays d'importation. Cependant, le Canada, avec le sous-alinéa 48(5)b)(i) de la *Loi sur les douanes*, et les États-Unis font exception à cette approche et excluent les frais de transport depuis le lieu d'expédition directe.

1.4.5. Les conditions d'application de la valeur transactionnelle

Les ajouts exposés jouent un grand rôle dans la complexité de la valeur en douane, mais également dans la qualification de la valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation. Lorsque les critères requis pour déterminer la valeur de l'opération ne sont pas remplis, il y aura rejet de la valeur transactionnelle et une autre méthode d'évaluation devra être utilisée (voir section 1.4.9 du présent texte). Les effets d'un tel rejet peuvent se faire sentir non seulement sur le montant des droits et des taxes applicables, mais également en ce qui concerne la charge de travail qui se voit souvent doublée par l'utilisation d'autres méthodes d'évaluation.

Les critères d'application de la valeur transactionnelle se situent sur le plan de l'existence d'une **vente pour exportation**, avec un prix payé déterminable, sans la présence de limitations à l'usage du prix payé. En premier lieu, la vente pour exportation requiert que l'importation résulte de la vente de la marchandise en échange d'un prix en argent qui est déterminable au moment de l'importation, incluant tous les montants ajoutés en vertu de l'article 8 de l'Accord. En second lieu, les limitations à l'usage de la valeur transactionnelle se situent dans les clauses contractuelles liées à l'usage des marchandises et dans le lien entre les parties contractantes. On ne peut appliquer la valeur de l'opération lorsque le contrat de vente des marchandises importées restreint l'utilisation subséquente des marchandises. De même, le prix payé pourrait se voir inapplicable pour l'évaluation lorsqu'il existe un lien entre l'acheteur et le vendeur. Les prochaines sections du présent texte s'attardent à deux critères qui génèrent une grande complexité : la vente pour exportation et la relation entre des parties liées.

1.4.6. La vente pour exportation

La vente pour exportation est un concept important qui permet de confirmer qu'il y a bien une valeur transactionnelle applicable au sens de la douane, de même qu'il permet de déterminer le prix applicable lors de ventes en séquence.

En premier lieu, la notion de la vente pour exportation requiert un transfert de propriété de la marchandise importée. Ainsi, dans les cas où il y a importation de marchandises en consignation, sans transfert de propriété, l'importateur ne peut prétendre à une valeur transactionnelle et l'évaluation se fera sur la base d'une autre méthode.

En second lieu, il n'est pas rare qu'une opération internationale implique plusieurs ventes en séquence lorsqu'un ou plusieurs intermédiaires sont impliqués entre l'exportation et l'importation des marchandises. Dans ce cas, la règle de la vente pour exportation doit être interprétée de manière adéquate afin de définir quel sera le prix payé pertinent pour l'évaluation. En d'autres mots, est-ce que le prix payé pour la première opération menant à l'exportation des biens à destination du pays d'importation sera pertinent ou est-ce plutôt le prix payé dans la dernière vente précédant l'importation des marchandises sur le territoire? Ces

⁴⁵ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8, par. 8(2).

nuances sont importantes dans la détermination de la valeur en douane, puisque le prix varie généralement à la hausse de la première vente à la dernière. Cette interprétation des ventes en séquence ne fait pas l'objet d'une interprétation uniforme à l'OMC; elle varie selon le pays d'importation.

Cet élément a été le sujet de plusieurs débats et changements dans les dernières années. Dans une majorité de cas, la dernière vente précédant l'entrée des marchandises sur le territoire est appliquée, comme dans l'exemple de l'Union européenne. Cependant, d'autres pays, comme les États-Unis, reconnaissent que la vente pour l'évaluation sera la première vente qui engendre l'exportation des marchandises en direction des États-Unis. Au Canada, « la vente pertinente pour l'établissement de la valeur en douane est celle qui déclenche la suite des événements, c'est-à-dire la transaction à laquelle participe directement la personne au Canada »⁴⁶. Ces différentes interprétations de la vente pour exportation peuvent entraîner des conséquences significatives sur la détermination du montant des droits et des taxes applicables. Aux États-Unis, la règle de la première vente est utilisée dans 2,4 % des importations nationales⁴⁷ et constitue une occasion de planification financière pour les importateurs.

Il convient de mentionner qu'au Canada, la *Loi n° 1 d'exécution du budget de 2021* comprend une modification au paragraphe 45(1) de la *Loi sur les douanes* pour que l'expression « vendre pour exportation au Canada » y soit ajoutée et définie par règlement⁴⁸. L'Agence des services frontaliers a lancé une période de consultation en juin 2021 qui a abouti en mai 2023 à la publication d'un projet de règlement⁴⁹. Ce projet de règlement propose de remplacer la définition établie par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Mattel Canada Inc.*⁵⁰ (selon laquelle la vente pour exportation au Canada est celle qui transfère à l'importateur le titre de propriété des marchandises) par une définition identifiant « la vente pour exportation pertinente qui constitue la base de la valeur transactionnelle dans la Loi sur les douanes qui est conforme à l'Accord sur l'évaluation en douane de l'Organisation mondiale du commerce », autrement dit sur la base de l'entente qui déclenche l'importation réelle des biens au Canada.

1.4.7. La valeur transactionnelle et les parties liées

Étant donné la portée du présent texte, il est important de traiter de la notion de prix de transfert, puisque cette notion est à la base des opérations financières, donc à la base du prix payé ou payable, entre les entités d'une multinationale.

À l'article premier de l'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane, une certaine restriction à la valeur transactionnelle est prévue dans le cas des parties réputées liées.

⁴⁶ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Mémoire D13-4-2*, « Valeur en douane : marchandises vendues pour exportation au Canada », 21 novembre 2013, mod. 2023-03-08, en ligne : <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-2-fra.html>.

⁴⁷ UNITED STATES INTERNATIONAL TRADE COMMISSION, *Use of the "first sale rule" for customs valuation of U.S. imports*, 2009, en ligne : <https://www.usitc.gov/publications/332/pub4121.pdf>.

⁴⁸ L.C. 2021, ch. 23, art. 212 modifiant le paragraphe 45(1) de la *Loi sur les douanes*.

⁴⁹ AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS DU CANADA, *Communiqué de presse du 29 mai 2023*, en ligne :

<https://www.canada.ca/fr/agence-services-frontaliers/nouvelles/2023/05/lasfc-propose-de-modifier-la-reglementation-afin-de-protger-la-competitivite-des-entreprises-canadiennes.html>. Voir le règlement projeté et le résumé de l'étude d'impact de la réglementation : *Règlement modifiant le Règlement sur la détermination de la valeur en douane*, 27 mai 2023, vol. 157, n° 21 *Gazette du Canada I*, p. 1686-1710.

⁵⁰ *Mattel Canada*, précité, note 43, par. 45.

L'Accord inclut d'abord une liste de critères qui déterminent dans quelle mesure des personnes, physiques ou morales, sont réputées être liées aux fins douanières (article 15)⁵¹. En somme, toutes les personnes liées par le contrôle, la propriété, la direction d'entreprise, la relation d'employeur ou des liens familiaux seront réputées être liées aux fins de l'Accord. L'objectif de l'OMC est ainsi d'inclure toutes les relations entre entités qui peuvent mener à une influence dans la détermination du prix payé. Dans la plupart des pays, comme au Canada, les importateurs doivent déclarer les opérations entre parties liées⁵².

Dans la perspective de l'évaluation en douane, les différentes entités des multinationales sont automatiquement réputées être des parties liées. Toutefois, la conséquence de cette relation n'est pas le rejet automatique de la valeur transactionnelle; l'Accord prévoit ceci :

« [...] le fait que l'acheteur et le vendeur sont liés au sens de l'article 15 ne constituera pas en soi un motif suffisant pour considérer la valeur transactionnelle comme inacceptable. Dans un tel cas, les circonstances propres à la vente seront examinées, et la valeur transactionnelle admise pour autant que ces liens n'ont pas influencé le prix⁵³. »

Au Canada, c'est aux sous-alinéas 48(1)d)(i) et (ii) de la *Loi sur les douanes* que l'acceptation de la valeur transactionnelle, dans le cas où le vendeur et l'acheteur sont liés, est établie, notamment si « le lien qui les unit n'a pas influé sur le prix payé ou à payer ».

Dans les faits, les importateurs ont ainsi l'obligation de démontrer que la relation n'a pas influencé le prix de l'opération et que ce prix est acceptable comme base de l'évaluation en douane. À défaut de répondre à ces exigences additionnelles, la déclaration d'importation sera faite à l'aide d'une autre méthode d'évaluation.

1.4.8. Prix de transfert et valeur en douane

Dans le cas des multinationales, les opérations inter-compagnies sont généralement établies sur la base du prix de transfert. Étant donné que l'évaluation en douane dans le contexte de la valeur transactionnelle est définie par le prix payé, les opérations internes entre les entités d'une multinationale seront établies sur la base du prix de transfert, auquel on ajoute les éléments prévus à l'article 8 de l'Accord⁵⁴. Comme le critère d'application de la valeur transactionnelle requiert que le lien entre les entités n'ait pas influencé la détermination du prix payé, les principes de libre concurrence doivent être respectés afin que les prix de transfert soient acceptés par les douanes. Concrètement, le double usage des prix de transfert aux fins fiscales et aux fins douanières simplifie grandement la gestion des importations des entreprises⁵⁵. Dans le cas contraire, toute une logistique additionnelle sera requise pour la gestion de la valeur en douane qui ne pourra pas être intégrée aux opérations financières de l'entreprise. Il est donc souhaitable de tenir compte de la perspective douanière dans l'établissement des prix de transfert, afin d'éviter les rejets de la valeur transactionnelle et de diminuer les ajustements requis.

On observe une attention grandissante des autorités douanières à la valeur dans le cas de parties liées. Tout d'abord parce que des parties liées sont en mesure de s'influencer et d'établir des relations et opérations avantageuses. Ensuite, parce que leurs opérations représentent une grande part des importations. En effet,

⁵¹ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8, art. 15.

⁵² Au Canada, *Loi sur les douanes*, par. 45(3) pour l'application des articles 46 à 55.

⁵³ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8, art. 1, par. 2 a).

⁵⁴ À la condition que certains critères d'indépendance soient remplis.

⁵⁵ Baker & McKenzie, précité, note 34.

les deux tiers des opérations internationales proviennent d'entreprises multinationales, dont la moitié se produit à l'interne entre les entités du groupe⁵⁶. En conséquence, l'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane requiert de tout importateur, dans des opérations entre parties liées, d'être en mesure de faire la preuve que leur relation n'influence pas la valeur déclarée. Cette règle entraîne la conduite d'audits sur les contrats et les opérations financières des multinationales.

De façon générale, on observe une grande tension dans l'usage des prix de transfert en contexte d'évaluation douanière⁵⁷. Alors que les administrations fiscales visent à accepter les prix d'entrée (prix de transfert) les plus bas possible, afin de maximiser la marge de profit imposable dans le pays des opérations, les autorités douanières tentent de maximiser la valeur d'entrée des biens de manière à percevoir davantage de droits de douane et de taxes à l'importation⁵⁸. Dans la gestion interne des entreprises, il est fréquent que l'aspect fiscal de l'imposition du revenu, par son importance relative, soit la perspective principale dans l'établissement des prix de transfert⁵⁹. Ne pas tenir compte des exigences douanières dans l'établissement de prix de transfert pourrait avoir pour conséquence de complexifier ou d'augmenter les ajustements requis à la valeur transactionnelle, et même de conduire au rejet des prix payés. Pour éviter un processus d'évaluation plus complexe et plus coûteux, les entreprises ont avantage à tenir compte des exigences douanières de manière proactive, dans la gestion des opérations financières et des prix de transfert.

Il est d'ailleurs pertinent de mentionner que l'acceptabilité du prix payé aux fins de l'évaluation en douane se fonde sur les termes de l'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane. Ainsi, l'acceptation de prix de transfert par les autorités fiscale d'un pays ne constitue pas automatiquement un critère d'acceptabilité de la valeur transactionnelle aux fins douanières. Les importateurs doivent être en mesure de démontrer aux autorités douanières un prix adéquat, à partir de tests de cohérence ou de la récupération de l'ensemble des coûts et d'un profit raisonnable pour les opérations de l'entité exportatrice⁶⁰. Une documentation importante et difficile à produire pourrait être requise afin d'éviter le rejet de la valeur transactionnelle.

L'établissement des prix de transfert en matière d'évaluation en douane a fait l'objet de nombreux cas, études et publications⁶¹, mais il demeure intéressant de noter que, d'après un sondage mené par KPMG en 2020, le cabinet indique que seulement 55 % des répondants affirment que les gestionnaires de leur entreprise tiennent compte de l'incidence douanière sur les prix de transfert⁶².

⁵⁶ SES.Webclass, *Firmes transnationales*, mis à jour 19 août 2021, en ligne : <https://ses.webclass.fr/notions/firmes-transnationales/>.

⁵⁷ Duarte Nuno Tenreiro Freitas dos REIS, « The tension between Transfer Pricing and Customs Valuation », mémoire de maîtrise, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior de Economia e Gestão, septembre 2012.

⁵⁸ DELOITTE (2018), *The link between transfer pricing and customs valuation – 2018 Country guide*, en ligne : <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-the-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-country-guide.pdf>.

⁵⁹ Christian PLESNER ROSSING et Carsten ROHDE, « Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise », (2010), vol. 21, n° 3 *Management Accounting Research* 199-216.

⁶⁰ ORGANISATION MONDIALE DU COMMERCE, Accord international, précité, note 8, annexe 1, par. 2.

⁶¹ ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES (2018), *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, en ligne : <https://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx>. Voir aussi DELOITTE, précité, note 58.

⁶² Olivia GEDGE, *Where Transfer Pricing meets Customs Valuation*, KPMG, 2021, en ligne : <https://kpmg.com/ch/en/blogs/home/posts/2021/09/where-transfer-pricing-meets-customs-valuation.html>.

Ainsi, il importe de tenir compte de la divergence importante entre la considération fiscale et la considération douanière des prix de transfert, divergence qui se situe dans les ajustements rétroactifs. Les règles et pratiques en matière de changements rétroactifs de prix de transfert peuvent avoir des incidences importantes en matière de douane, puisque toute modification du prix payé après importation peut affecter des déclarations passées. Le traitement des ajustements après l'importation n'est pas défini dans l'Accord international et chaque pays peut appliquer des règles différentes en la matière. Certains pays acceptent les changements après importation, d'autres limitent les cas possibles et finalement, d'autres pays prohibent tout changement au prix payé. Au Canada, les réductions au prix payé ou payable sont exclues de la valeur transactionnelle⁶³. Il est donc essentiel pour les importateurs de surveiller ces règles afin d'assurer une conformité dans chaque pays d'importation.

Un exemple intéressant est celui de la multinationale Hamamatsu, visée par un jugement de la Cour de justice de l'Union européenne rendu en 2017⁶⁴. Le jugement a fait état de l'absence de base juridique à l'époque pour l'ajustement des prix de transfert aux fins douanières à la suite d'un ajustement de fin d'année d'imposition. L'entreprise, après avoir appliqué des ajustements à ses prix de transfert, exigeait un ajustement de valeur en douane et des droits payés. Puisque ces ajustements au prix payé n'avaient pas, à ce moment-là, de fondement législatif, la Cour a déterminé que la valeur transactionnelle basée sur ce prix de transfert était inapplicable⁶⁵. Les conséquences opérationnelles peuvent être très importantes pour les entreprises qui se retrouvent dans une telle situation, puisque le rejet des prix de transfert aux fins de l'évaluation en douane entraîne l'usage d'une autre méthode d'évaluation. En conséquence, il peut être nécessaire de doubler les processus et les contrôles lorsque la valeur en douane ne peut être générée automatiquement sur la base des opérations financières de l'entreprise.

Autre exemple, en novembre 2022, la Grande-Bretagne a publié un guide sur l'évaluation des importations dans lequel on mentionne la limitation à l'usage de prix de transfert établis par la méthode transactionnelle de la marge nette⁶⁶.

Des pratiques impliquant des ajustements de prix de transfert ou encore des méthodes prohibées par les douanes sont des exemples qui entraînent des conséquences sur les tâches administratives et les contrôles liés aux déclarations. Il est donc important d'intégrer la douane dans la planification des prix de transfert, afin de minimiser les incidences négatives.

1.4.9. Les autres méthodes d'évaluation

Dans le cas où la valeur transactionnelle ne peut être appliquée car une de ses conditions d'application n'est pas remplie, les autres bases d'appréciation servent de référence dans la détermination de la valeur. Les méthodes suivantes sont établies selon des principes cohérents avec la valeur transactionnelle, dans l'esprit

⁶³ *Loi sur les douanes*, al. 48(5)c).

⁶⁴ *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v. Hauptzollamt München*, 644 ECLI 1 (CJUE 2017).

⁶⁵ Voir la décision de la Cour : « Les articles 28 à 31 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, 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. »

⁶⁶ HM Revenue & Customs, *Working out the customs value of your imported goods*, 3 novembre 2022, en ligne : <https://www.gov.uk/government/collections/working-out-the-customs-value-of-your-imported-goods>.

où l'évaluation vise à déterminer la valeur économique du bien, soit la représentation d'un prix qui n'est influencé par aucune autre opération financière ou aucune relation.

Le tableau 2 illustre les cinq autres méthodes qui ont été définies dans l'Accord international de l'OMC sur l'évaluation en douane et qui doivent être appliquées de manière séquentielle. Au Canada, ce sont les articles 49 à 53 de la *Loi sur les douanes*. Les situations fréquentes qui mènent à l'utilisation d'une autre méthode d'évaluation sont l'absence de vente dans le transfert des marchandises, ou encore le non-respect des conditions d'application décrites à la section 1.4.5 du présent texte.

Lorsque l'une de ces situations survient, la **méthode de la valeur transactionnelle d'une marchandise identique**⁶⁷ doit être analysée afin de conclure si elle est ou non applicable. Par exemple, dans le cas où l'entreprise importe une marchandise sans vente, mais qu'une marchandise identique a été importée dans les semaines précédentes, la valeur transactionnelle précédemment acceptée par les douanes constituera la méthode d'évaluation appropriée. La **méthode de la valeur transactionnelle de marchandises similaires**⁶⁸ pourrait être applicable si une marchandise identique n'a pas été importée, mais qu'une marchandise très similaire dans ses caractéristiques l'a été dans un passé rapproché.

Lorsqu'aucune valeur transactionnelle n'a été acceptée pour des biens identiques ou similaires, la **méthode de la valeur reconstituée**⁶⁹ et celle de la **méthode de la valeur de référence**⁷⁰ pourraient être applicables. Ces deux méthodes, appliquées dans l'ordre souhaité par l'importateur, visent à établir la valeur théorique au moment de l'importation, en partant soit du prix de vente dans le pays (valeur de référence), soit du prix de revient de l'exportateur (valeur reconstituée). La méthode de la valeur de référence utilise le prix de vente dans le pays d'importation tout en retirant de cette valeur certains éléments tels que les marges et les frais généraux encourus dans le pays. La méthode de la valeur reconstituée utilise quant à elle la valeur établie sur la base des coûts de production et du profit de l'exportateur.

Finalement, lorsque les biens ne sont jamais revendus dans le pays d'importation, la méthode de la valeur de référence sera inapplicable et, si l'exportateur n'est pas en mesure de partager les détails de ses coûts et profits, la méthode de la valeur reconstituée sera impossible. Dans ces cas, la **méthode de la dernière base d'appréciation**⁷¹ sera utilisée, puisqu'une valeur doit nécessairement être déterminée. Cette méthode évalue la marchandise selon les principes de l'Accord international, avec l'utilisation des informations financières existantes, par exemple en se fondant sur les principes de comptabilité généralement admis et les déclarations financières.

⁶⁷ Au Canada, *Loi sur les douanes*, art. 49.

⁶⁸ *Id.*, art. 50.

⁶⁹ *Id.*, par. 52(2).

⁷⁰ *Id.*, par. 51(2).

⁷¹ *Id.*, art. 52.

2. LES INCIDENCES DE LA RÉGLEMENTATION DOUANIÈRE SUR LES ENTREPRISES MULTINATIONALES

Les entreprises multinationales font face à un enjeu particulier dans la détermination de la valeur en douane. Tout d'abord, le volume de leurs opérations à lui seul rend la gestion de la question douanière plus exigeante. De plus, la complexité des ententes financières avec les fournisseurs internes et externes ouvre la porte à de nombreux ajouts de valeur, alors que le grand nombre de parties prenantes internes concernées par l'information financière nécessaire à l'évaluation pose un défi de communication.

2.1. Les contrats complexes

Plusieurs éléments doivent être considérés dans la détermination de la valeur en douane, notamment à titre d'ajouts ou de conditions à la valeur transactionnelle. La présence de relations et de contrats complexes, en matière d'importation de marchandises, peut influencer l'évaluation. Quelques exemples s'imposent.

Premièrement, il est fréquent chez les grandes entreprises que plusieurs entités du même groupe soient impliquées dans la production ou l'acquisition de marchandises. Ce serait le cas de la multinationale Alpha dont l'entité A contribuerait financièrement à la production d'une marchandise, par un paiement, un bien ou un service octroyé à un fournisseur externe F1, si la marchandise produite par le fournisseur F1 est achetée et importée par l'entité B de la multinationale. Dans cette situation, la contribution de l'entité A pourrait donner lieu à un ajout pour aide économique que l'entité B devrait déclarer. En pratique, ce type de contribution constitue tout un défi dans l'identification et la communication de l'information.

Deuxièmement, le contrat de l'entité B avec son fournisseur F1 pourrait également prévoir le versement de montants forfaitaires en ajout au prix unitaire de la marchandise. Dans ce cas, le prix payé au moment de l'importation serait incomplet et les montants forfaitaires versés en plus du prix unitaire devraient être ajoutés dans le calcul de la valeur transactionnelle aux fins de l'évaluation en douane. En pratique, dans le contexte des grandes entreprises, l'identification, la communication et la déclaration des éléments à ajouter dans le calcul de la valeur en douane constituent un défi étant donné que de nombreux intervenants éloignés (dans l'organisation de l'entreprise) sont concernés et ne comprennent pas toujours les conséquences douanières des arrangements avec les fournisseurs.

Finalement, dans la catégorie des contrats complexes, on trouve également le cas où des composantes intangibles sont intégrées aux marchandises physiques. Par exemple, la décision 4.1⁷² du 14 septembre 1984 du Comité de l'évaluation en douane de l'OMC a introduit une exception à la valeur transactionnelle dans le cas des supports informatiques comportant des données ou des instructions (par exemple, un CD ou un DVD). Le paragraphe 2 de la décision 4.1, « Évaluation des supports informatiques de logiciels destinés à des équipements de traitements des données », se lit ainsi :

« Pour déterminer la valeur en douane des supports informatiques importés comportant des données ou des instructions, il ne sera tenu compte que du coût ou de la valeur du support informatique proprement dit. La valeur en douane ne comprendra donc pas le coût ou la valeur des données ou des

⁷² ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES, en ligne : https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions/wto_val_decision_4_1_fr.pdf?la=fr.

instructions, à condition que ce coût ou cette valeur soient distingués du coût ou de la valeur du support informatique.

Aux fins de la présente décision, 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; l'expression "données ou instructions" ne s'entend ni des enregistrements du son, ni des enregistrements cinématographiques, ni des enregistrements vidéo. »

Ainsi, il est clair que l'exemption ne couvre pas les équipements informatiques munis de processeurs, puisque ceux-ci ne constituent pas un support informatique au sens de la décision 4.1. Ainsi, les redevances liées à l'équipement, informatique ou électronique, importé et payé séparément, directement ou indirectement à un tiers, demeurent liées aux biens importés et doivent être incluses dans la valeur en douane dans la majorité des pays.

Dans cette veine, un jugement de 2020 de la Cour de justice de l'Union européenne concernant la multinationale BMW a déterminé que la valeur des logiciels fournis par BMW à son fournisseur de composants électroniques, même lorsque fournis à titre gratuit dans le processus de fabrication des biens, devait être considérée comme une aide économique à déclarer⁷³.

2.2. L'intégration des exigences de l'évaluation en douane

Ces exemples témoignent d'arrangements commerciaux complexes dans les ententes concernant l'obtention de marchandises importées, qui affectent le processus d'évaluation en douane. Il est important pour les entreprises de mettre en place des contrôles suffisants qui leur permettent d'identifier, de surveiller et de déclarer les éléments requis pour l'évaluation au moment de l'importation. Les grandes entreprises qui font des affaires dans plusieurs pays ou qui ont plusieurs arrangements complexes avec des fournisseurs présentent des facteurs de complexité plus élevés en matière d'évaluation en douane et sont plus à risque quant à la non-conformité éventuelle de l'évaluation.

Les entreprises multinationales ont généralement des contextes d'affaires hautement dynamiques et une évaluation statique des facteurs de risque ne peut prévenir les non-conformités à long terme. Les opérations internationales des entreprises multinationales se produisent au cœur d'un système douanier précis, particulièrement en matière de restrictions et d'obligations relatives aux parties liées. Le changement organisationnel constant de ces entreprises exacerbe la complexité douanière qui est issue de la gestion d'un grand nombre d'exigences rigides. Pour prévenir la non-conformité et les inefficacités, il est important que la gestion des opérations liées au commerce international de marchandises intègre de manière proactive la perspective douanière dans la gestion financière des entreprises.

Optimiser la gestion de la conformité dans le contexte de la valeur en douane passe nécessairement par l'harmonisation des considérations financières, fiscales et douanières. Par exemple, établir des prix de transfert sans prendre en compte leurs effets sur la gestion de l'évaluation en douane peut aboutir à une situation de non-conformité dans un premier temps et à une situation d'inefficacité dans la gestion des ajouts à la valeur en douane dans un second temps. Ces deux éléments peuvent coûter cher aux entreprises. Ainsi, plus les considérations douanières seront prises en compte en amont dans la gestion financière et fiscale des

⁷³ *BMW Bayerische Motorenwerke AG v. Hauptzollamt München*, C-509/19, ECLI 1 (CJEU 2020).

entreprises, moins les impacts financiers et opérationnels seront importants. La douane doit être prise en compte au-delà de la perspective opérationnelle liée au transport international de marchandises ; elle doit préférablement être intégrée à la planification financière, particulièrement en matière de fiscalité globale et d'obligations contractuelles.

CONCLUSION

Comme l'avait déjà bien exposé l'auteur Thomas L. Friedman en 2007⁷⁴, le monde actuel est profondément connecté, imbriqué et global. Les entreprises s'organisent souvent de manière intégrée dans un réseau complexe d'entités réparties dans le monde. Ainsi, dans un but de performance organisationnelle, l'optimisation sur plusieurs plans donne lieu à la création de services partagés, de délocalisation et d'intégration de chaînes d'approvisionnement déployées mondialement. Cependant, la distance qui en résulte entre les unités et les partenaires des entreprises complexifie le partage de l'information nécessaire aux différents processus, notamment à celui de l'évaluation en douane.

Dans une perspective de perception de droits de douane et de taxes à l'importation, il ne fait aucun doute que la douane est beaucoup plus qu'une simple condition du transport international de marchandises. L'évaluation en douane des marchandises est un élément qui mérite d'être intégré à la planification fiscale et financière des entreprises, afin d'optimiser les valeurs transactionnelles et la gestion des ajustements à ces valeurs. Tout doublement du travail d'évaluation est coûteux pour les entreprises et augmente le risque de non-conformité. De bonnes pratiques peuvent être intégrées à la gestion des entreprises par la prise en compte de l'évaluation en douane dans la planification des prix de transfert et dans la négociation des contrats avec des partenaires.

La conformité constitue un élément vital, essentiel à la pérennité des entreprises, ce qui fait de la bonne gestion de la conformité douanière un atout qui assure la fluidité des opérations tout en protégeant les entreprises des conséquences onéreuses de la non-conformité.

⁷⁴ Thomas L. FRIEDMAN, *The World Is Flat 3.0: A Brief History of the Twenty-first Century*, New York, Picador, 2007.