CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. M. POIARES MADURO

présentées le 25 mai 2005 [1]

1. Le présent renvoi préjudiciel porte sur l'interprétation des articles 33, sous e), et 78 règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code des douanes»), dans le cadre d'un litige opposant un importateur, Overland Footwear Ltd (ci-après «Overland»), aux autorités douanières britanniques, les Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»). La juridiction à l'origine du renvoi, le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), interroge la Cour pour la seconde fois. Le premier renvoi a donné lieu à l'arrêt du 5 décembre 2002, Overland Footwear [2]. Cet arrêt avait laissé en suspens le point de savoir si le pouvoir de révision de la déclaration en douane après mainlevée des marchandises exercé par les autorités douanières au titre de l'article 78 du code des douanes est un pouvoir lié ou au contraire de nature discrétionnaire. Il revient maintenant à la Cour de trancher cette question.

2. Après avoir rappelé les faits qui ont donné lieu au premier renvoi, ainsi que les raisons ayant conduit la juridiction nationale à effectuer un second renvoi à la Cour, j'expliquerai la teneur de l'arrêt Overland Footwear, précité, rendu sur les conclusions de l'avocat général Mischo, avant de procéder à l'analyse au fond des questions préjudicielles.

I — Présentation des faits, du cadre juridique et des questions préjudicielles

A — *Le cadre juridique*

3. Pour répondre aux deux premières questions, il convient de se référer aux articles 29, 32 et 33 du code des douanes. La notion de valeur en douane des marchandises importées, telle que définie audit article 29, paragraphe 1, est «leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises [...] après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 [...]».

1 — Langue originale: le portugais.
2 — C-379/00 (Rec. p. I-11133).

4. Les commissions d'achat sont, en application de l'article 33, sous e), du code des douanes, exclues de la valeur en douane «à condition qu'[elles] soient distinct[e]s du prix effectivement payé». D'après l'article 32, paragraphe 4, du même code, «on entend par commission d'achats, les sommes versées par un importateur à son agent pour le service qui a consisté à le représenter en vue de l'achat des marchandises à évaluer».

5. La troisième question préjudicielle porte sur les modalités de révision d'une déclaration en douane. Or le code des douanes distingue deux modalités de modification d'une déclaration en douane, selon qu'elle intervient avant ou après la mainlevée des marchandises.

6. Avant la mainlevée des marchandises, et conformément à l'article 65 du code des douanes, «le déclarant est autorisé, à sa demande, à rectifier une ou plusieurs des énonciations de la déclaration après acceptation de celle-ci par les autorités douanières».

7. Après la mainlevée, l'article 78, paragraphe 1, du code des douanes prévoit que «les autorités douanières peuvent d'office ou à la demande du déclarant [...] procéder à la révision de la déclaration» [3]. Le paragraphe 3 dudit article énonce les conséquences de la révision: «[l]orsqu'il résulte de la révision de la déclaration ou des contrôles a posteriori que les dispositions qui régissent le régime douanier ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières prennent, dans le respect des dispositions éventuellement fixées, les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent».

8. Le remboursement de droits de douane a été sollicité par Overland sur le fondement de l'article 236 du code des douanes. Selon cet article, le remboursement des droits à l'importation intervient «dans la mesure où il est établi qu'au moment de son paiement leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220, paragraphe 2. [...] Aucun remboursement ni remise n'est accordé, lorsque les faits ayant conduit au paiement ou à la prise en compte d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé».

3 — Cette possibilité de modifier une déclaration postérieurement à la mainlevée a été introduite par le code des douanes. Aucune disposition comparable n'existait dans la directive 79/695/CEE du Conseil, du 24 juillet 1979, relative à l'harmonisation des procédures de mise en libre pratique des marchandises (JO L 205, p. 19). Ainsi, par exemple, l'arrêt du 6 juin 1990, Unifert (C-11/89, Rec. p. I-2275), cité par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, n'est pas pertinent en l'espèce pour interpréter l'article 78 du code des douanes, car il a été rendu avant l'adoption de ce dernier.

B — *Les faits et les questions préjudicielles*

9. Les dispositions pertinentes du code des douanes exposées, il convient de définir le cadre factuel ayant donné lieu au litige pendant devant la juridiction de renvoi. La société Overland, établie au Royaume-Uni, importe des chaussures fabriquées en Asie par l'intermédiaire d'un agent d'achat, Wolverine Far East (ci-après «Wolverine»). L'agent est rémunéré par une commission d'achat qui représente 4 % du prix de vente payé par Overland au producteur de chaussures [4]. Le montant facturé à Overland inclut le prix de vente et la commission d'achat car le producteur se charge de verser à Wolverine sa commission.

10. Antérieurement au 1er janvier 1998, les déclarations en douane déposées par Overland indiquaient comme valeur en douane de la marchandise importée le montant figurant sur la facture du producteur, comprenant le prix de vente et la commission d'achat versée à Wolverine. À partir du 1er janvier 1998, après avoir consulté un expert en droit douanier, Overland a uniquement déclaré le prix de vente des marchandises comme valeur en douane de la marchandise. Par conséquent, à partir de cette date, et en application des articles 29 et 33 du code des douanes, les Commissioners n'ont pas perçu de droits de douane sur les montants relatifs à la commission d'achat.

11. Overland, se fondant sur l'article 236 du code des douanes, a demandé aux autorités douanières le remboursement des droits de douane qu'elle avait acquittés sur les commissions d'achat versées à son agent avant 1998. À cet effet, Overland a formulé quatre demandes de remboursement, datées respectivement des 13 mars, 16 juin, 18 juin et 2 septembre 1998 et correspondant à une somme globale de 38 085,45 GBP.

12. Les Commissioners ont fait droit aux trois premières demandes, par des lettres des 5 mai, 1er et 24 juillet 1998 mais ont rejeté la dernière demande par une lettre du 29 octobre 1998.

13. Par la suite, les Commissioners sont revenus sur leurs décisions de remboursement. Ils ont, par des décisions datées des 30 novembre et 16 décembre 1998, confirmées les 4 et 5 février 1999, exigé d'Overland qu'il leur restitue la somme remboursée, s'élevant à 4 384,29 GPB. En outre, les Commissioners ont également confirmé le 5 février 1999 qu'ils refusaient de procéder au remboursement de 33 701,16 GPB sollicité par Overland au titre de sa quatrième demande.

14. Overland a introduit une action en justice devant le VAT and Duties Tribunal d'une part contre les décisions des 4 et 5 février 1999 de demande de restitution et d'autre part contre la décision du 5 février 1999 de refus de remboursement.

4 — La commission d'achat a progressivement été portée à 4,76 %.

15. Dans une décision de renvoi du 24 mars 2000, le VAT and Duties Tribunal a exposé à la Cour les faits ci-dessus et l'a interrogée dans ce contexte sur l'interprétation des articles 29, 32, 33, 78 et 236 du code des douanes. La Cour s'est prononcée dans son arrêt Overland Footwear, précité.

16. À la suite de cet arrêt, le VAT and Duties Tribunal a jugé nécessaire d'adopter une nouvelle décision de renvoi en date du 29 octobre 2003. En effet, il apparaît que, par deux lettres datées des 16 et 18 juin 1999, les Commissioners ont informé Overland qu'ils retiraient leurs décisions de demande de restitution des 4 et 5 février 1999, si bien que le litige pendant devant le VAT and Duties Tribunal ne portait finalement que sur la décision de refus de remboursement du 5 février 1999. Cet élément du cadre factuel n'avait pas été porté à la connaissance de la Cour dans la décision initiale de renvoi. Or la prise en considération de ce fait pourrait, selon cette juridiction, conduire la Cour à modifier les réponses apportées dans son arrêt Overland Footwear, précité. C'est pourquoi le VAT and Duties Tribunal, London, a choisi, dans sa décision de renvoi du 29 octobre 2003, de soumettre à la Cour les mêmes questions que celles soulevées dans la précédente décision du 24 mars 2000:

«Sur le fondement du règlement n° 2913/92 du Conseil (ci-après le 'code des douanes'), en particulier de ses articles 29, 32 et 33, ainsi que de la jurisprudence de la Cour, lorsque, au moment du dédouanement, un importateur déclare involontairement comme prix payé ou à payer pour les marchandises un montant incluant une commission d'achat et s'abstient involontairement de distinguer cette commission d'achat, sur la déclaration d'importation, du prix effectivement payé ou à payer, mais que, après la mise en libre pratique des marchandises, il établit à la satisfaction des autorités douanières que le prix déclaré payé ou à payer pour les marchandises incluait une commission d'achat réelle qui aurait pu être régulièrement déduite lors de l'importation et qu'il dépose une demande de remboursement du droit payé sur la commission d'achat dans les trois ans à compter de la date de la communication du droit de douane:

1) La commission d'achat réelle pourrait-elle être taxable en tant que partie du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises en vertu de l'article 29 du code des douanes?

2) En cas de réponse négative à la première question, la commission d'achat réelle pourrait-elle être déductible de la valeur transactionnelle déclarée, compte tenu des dispositions des articles 32, paragraphe 3, et 33 du code des douanes?

3) Dans de telles circonstances, les autorités douanières sont-elles tenues, en vertu du code des douanes, en particulier, de son article 78, paragraphe 3, d'accepter la révision du prix payé ou à

payer pour les marchandises importées et, partant, une valeur en douane réduite?

4) L'importateur est-il en conséquence en droit, en vertu du code des douanes, en particulier de son article 236, d'obtenir un remboursement du droit payé sur la commission d'achat?»

C — *La procédure ayant donné lieu à l'arrêt Overland Footwear et la présente procédure*

17. Il convient tout d'abord de rappeler la teneur de l'arrêt Overland Footwear, précité, puisque la Cour y répondait à des questions identiques à celles qui lui sont soumises aujourd'hui.

18. S'agissant des deux premières questions, ledit arrêt, à son point 17, établit que «les articles 29, 32 et 33 du code des douanes ne sauraient être interprétés autrement qu'en ce sens qu'une commission d'achat qui est incluse dans la valeur en douane déclarée et n'est pas distinguée du prix de vente des marchandises dans la déclaration d'importation est à considérer comme faisant partie de la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du même code et est, dès lors, taxable».

19. La réponse apportée par la Cour aux deux dernières questions était fondée sur l'hypothèse que les Commissioners avaient déjà procédé au remboursement sollicité par Overland conformément à l'article 78 du code des douanes. Par conséquent, la Cour a jugé au point 24 de l'arrêt Overland Footwear, précité, que «dans des circonstances où les autorités douanières ont accepté de procéder à la révision d'une déclaration d'importation et ont adopté une décision permettant de 'rétablir la situation', au sens de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes, en tenant compte du fait que la déclaration était incomplète à la suite d'une erreur involontaire du déclarant. il n'est pas permis auxdites autorités de revenir sur cette décision».

20. Lors de la première procédure de renvoi, des observations écrites ont été présentées par Overland, par les gouvernements italien et du Royaume-Uni ainsi que par la Commission des Communautés européennes. Dans la présente affaire, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que la Commission ont déposé des observations. Une audience s'est tenue le 14 avril 2005, au cours de laquelle Overland, le gouvernement allemand, le gouvernement du Royaume-Uni et les Commissioners par un représentant commun, de même que la Commission se sont exprimés.

21. Ainsi que l'avait fait la Cour dans son arrêt Overland Footwear, précité, j'étudierai dans un premier temps les deux premières questions posées par la juridiction de renvoi,

qui ont trait à l'interprétation de l'article 33, sous e), du code des douanes, pour répondre ensuite à la troisième question concernant les modalités de révision d'une déclaration en douane postérieurement à la mainlevée des marchandises, conformément à l'article 78 du code des douanes. Enfin, j'aborderai la dernière question, qui vise les conséquences d'une révision de la déclaration en douane, et porte sur l'éventuel remboursement auquel les Commissioners devraient procéder.

II — Sur l'interprétation de l'article 33, sous e), du code des douanes (deux premières questions préjudicielles)

22. Pour répondre aux deux premières questions soulevées par la juridiction de renvoi, il convient d'interpréter l'article 33 du code des douanes comme permettant l'exclusion de certains éléments de la valeur en douane «à condition qu'ils soient distincts du prix effectivement payé ou à payer». Dans le cas concret, cela revient à déterminer les conséquences emportées par le fait que, avant le 1er janvier 1998, Overland inscrivait dans sa déclaration en douane un montant comprenant le prix des marchandises et une commission d'achat.

23. Ainsi qu'il a été souligné dans les observations soumises à la Cour, la nouvelle description du cadre factuel, telle qu'elle ressort de la décision de renvoi du 29 octobre 2003, n'est pas susceptible de changer la réponse apportée par la Cour dans son arrêt Overland Footwear, précité, sur ce point.

24. Se fondant sur une interprétation systématique des articles 29, 32 et 33 du code des douanes, la Cour a considéré dans cet arrêt que l'exigence que les éléments déductibles du prix payé soient «distincts» était une condition formelle. La sanction du non-respect de cette condition est l'inclusion dans la valeur en douane des éléments qui n'ont pas été distingués par le déclarant. Ainsi, le montant déclaré par Overland comprend certes une commission d'achat, qui peut être déduite de la valeur en douane, et le prix des marchandises. Toutefois, en l'absence de distinction entre ces deux éléments, Overland est redevable de droits de douane sur le montant total déclaré.

25. Une telle interprétation s'impose, dès lors que la charge de la preuve incombe au déclarant pour le calcul de la valeur en douane, en application de l'article 62 du code des douanes[5]. En outre, ainsi que le faisait

5 — L'article 62 du code des douanes énonce:
«1. Les déclarations faites par écrit doivent être établies sur un formulaire conforme au modèle officiel prévu à cet effet. Elles doivent être signées et comporter toutes les énonciations nécessaires à l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées.
2. Doivent être joints à la déclaration tous les documents dont la production est nécessaire pour permettre l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées.»

remarquer l'avocat général Mischo au point 30 de ses conclusions dans l'affaire Overland Footwear [6], précitée, en l'absence d'une mention quelconque de l'existence d'une commission d'achat dans la déclaration en douane ou dans les documents joints, les autorités douanières n'avaient aucun moyen de soupçonner son existence.

26. L'arrêt Kyocera [7], cité dans les observations écrites de la Commission et du gouvernement du Royaume-Uni, corrobore l'interprétation de l'article 33 du code des douanes faite par la Cour dans son arrêt Overland Footwear, précité. En effet, dans ladite affaire Kyocera, le déclarant avait, en application de l'article 33 du code des douanes, soustrait de la valeur déclarée en douane les intérêts versés au titre d'un accord de financement relatif à l'achat des marchandises acquises. Bien que le déclarant n'ait pas précisé à quel titre il avait soustrait lesdits intérêts de la valeur en douane, les autorités douanières étaient néanmoins en mesure de contrôler leur existence en demandant au déclarant de produire les documents justificatifs en sa possession. Par conséquent, pour être considérés comme «distincts» du prix payé, au sens de l'article 33 du code des douanes, il suffit que les éléments en cause soient exclus par le déclarant de la valeur déclarée en douane. L'exigence formelle contenue à l'article 33 du code des douanes est ainsi réduite à un minimum. Il n'en demeure pas moins que, en cas d'inclusion des éléments potentiellement déductibles dans la valeur déclarée en douane, ce qui est le cas dans la présente affaire, la condition liée au caractère «distinct», posée à l'article 33, sous e), du code des douanes, ne peut être réputée remplie.

27. Pour les motifs ci-dessus exposés, je propose à la Cour de répondre aux deux premières questions préjudicielles dans des termes identiques à ceux formulés dans l'arrêt Overland Footwear, précité: «Les articles 29, 32 et 33 du règlement n° 2913/92 doivent être interprétés en ce sens qu'une commission d'achat qui est incluse dans la valeur en douane déclarée et n'est pas distinguée du prix de vente des marchandises dans la déclaration d'importation est à considérer comme faisant partie de la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du même règlement et est, dès lors, taxable.»

III — Sur la révision d'une déclaration en douane conformément à l'article 78 du code des douanes (troisième question préjudicielle)

28. La troisième question posée par le VAT and Duties Tribunal à la Cour porte sur l'application éventuelle de l'article 78 du code des douanes lorsque, au moment du dédouanement, un importateur a déclaré involontairement comme prix payé pour les

6 — «S'il fournit une déclaration qui, tout en incluant dans la valeur en douane déclarée une commission d'achat, ne mentionne aucunement l'existence d'une telle commission, on ne voit pas comment les services douaniers devraient soupçonner l'existence d'une telle commission, car, si du personnel des douanes on est certes en droit d'attendre qu'il soit perspicace, on ne saurait cependant exiger qu'il possède le don de divination.»

7 — Arrêt du 20 novembre 2003 (C-152/01, Rec. p. I-13821).

marchandises un montant incluant une commission d'achat, puis, après la mainlevée des marchandises, dépose une demande de remboursement du droit payé sur cette commission. Il convient donc de définir les limites du pouvoir de révision détenu par les autorités douanières tout en maintenant un équilibre entre la protection des intérêts des opérateurs économiques et la nécessité de contrôler leurs déclarations et de lutter contre la fraude [8].

A — *Le pouvoir d'appréciation des autorités douanières dans l'octroi d'une révision de déclaration douanière*

29. Les Commissioners, dans leurs observations déposées dans l'affaire Overland Footwear, précitée, et le gouvernement allemand, dans la présente affaire, soutiennent que l'article 78 du code des douanes n'est pas applicable car la déclaration initiale déposée par Overland ne comportait pas d'éléments «inexacts ou incomplets». Selon eux, Overland a exercé une option en choisissant de ne pas déclarer la commission d'achat qu'elle avait acquittée. Par conséquent, elle ne peut revenir sur ce choix.

30. Un tel raisonnement ne peut être suivi. En effet, tout d'abord, ainsi que le relève à juste titre la Commission dans ses observations, il ressort des points 23 et 24 ainsi que du point 2 du dispositif de l'arrêt Overland Footwear, précité, que la Cour a, au moins implicitement, considéré que les Commissioners avaient à bon droit procédé au remboursement des droits de douane acquittés sur les commissions d'achat, en application de l'article 78 du code des douanes [9]. Dans cet arrêt, la Cour a ainsi estimé que cet article pouvait s'appliquer dans les circonstances en cause. Ensuite, il est constant que l'inclusion de la commission d'achat par Overland dans sa déclaration en douane résultait d'une abstention involontaire de sa part, et non de l'exercice d'une option [10].

31. La marge de manœuvre dont disposent les autorités douanières lorsqu'elles appliquent l'article 78 du code des douanes reste à définir. Overland et la Commission suggèrent que les autorités douanières exercent dans ce cadre un pouvoir lié. D'après les observations présentées par Overland dans l'affaire Overland Footwear, précitée, dès lors que le déclarant justifierait qu'il a inclus un élément inexact ou incomplet dans sa déclaration initiale, les autorités douanières seraient tenues de réviser cette déclaration. La Commission attribue aussi une obligation

8 — Aux termes du cinquième considérant du code des douanes, «[p]our garantir un équilibre entre les besoins des administrations douanières en vue d'assurer la bonne application de la réglementation douanière, d'une part, et le droit des opérateurs économiques d'être traités de façon équitable, d'autre part, des possibilités étendues de contrôle doivent notamment être prévues pour lesdites administrations et un droit de recours pour lesdits opérateurs».

9 — Aux termes du point 23 dudit arrêt, «il convient de considérer que ces autorités ont accepté de procéder à la révision des déclarations et ont adopté, après cette révision et conformément aux résultats de celle-ci, les décisions nécessaires pour 'rétablir la situation' au sens de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes, en tenant compte du fait que les déclarations étaient incomplètes à la suite d'une erreur involontaire du déclarant».

10 — Au point 10 de la décision de renvoi, la juridiction nationale précise que l'importateur a «involontairement» déclaré un montant incluant une commission d'achat et s'est «involontairement» abstenu de distinguer cette commission d'achat.

impérative de révision aux autorités douanières, sauf si les circonstances rendent le contrôle par celles-ci de l'élément corrigé impossible.

32. Plusieurs arguments empêchent d'adhérer à cette interprétation de l'article 78 du code des douanes. Tout d'abord, le texte de cet article s'oppose à la conclusion que le pouvoir de révision serait un pouvoir lié. Ledit article se borne à prévoir que les autorités douanières «peuvent» procéder à une révision de la déclaration en douane. Ainsi, quels que soient les arguments présentés par les déclarants au soutien de leur demande ou les résultats d'un contrôle a posteriori mené par les autorités douanières, ces dernières ne procéderont à une révision qu'à l'issue d'une appréciation des circonstances en présence, sans automatisme [11].

33. D'un point de vue systématique, il convient de souligner que la révision d'une déclaration après mainlevée des marchandises constitue une exception au principe d'irrévocabilité des déclarations en douane. Le principe de l'irrévocabilité de la déclaration douanière est un principe essentiel du droit douanier [12], corollaire de l'obligation de déclaration conforme qui pèse sur tout déclarant, en application de l'article 62 du code des douanes [13]. Si le déclarant avait la faculté de modifier sa déclaration à tout moment, les autorités douanières ne seraient pas assurées de la fiabilité des renseignements fournis lors de la déclaration initiale. Or, afin d'assurer la célérité des opérations douanières, ainsi que l'efficacité des contrôles menés par les autorités douanières [14], et par conséquent la protection des intérêts financiers de la Communauté, il est indispensable que la déclaration soit irrévocable une fois enregistrée. Ainsi, la déclaration douanière engage la responsabilité du déclarant [15].

34. Le principe de l'irrévocabilité des déclarations comporte toutefois des tempéraments. Ainsi, l'article 65 du code des douanes permet, sur simple demande du déclarant, la rectification d'une déclaration

11 — Henke, R., commentaire sur l'article 78, paragraphe 5, *Zollkodex*, édité par P. Witte, Beck, Munich, 2002, p. 749.

12 — Berr, C., et Trémeau, H., *Le droit douanier communautaire et national*, Economica, Aix-en-Provence, 2004, p. 179.

13 — En matière de classification douanière, la Cour a interprété cette exigence avec une rigueur remarquable en précisant dans l'arrêt du 23 mai 1989, Top Hit Holzvertrieb (378/87, Rec. p. 1359, point 26) que «[l]orsqu'une marchandise ne peut être classée avec suffisamment de précision, en fonction de sa seule désignation ou de ses apparences, dans une sous-position donnée du tarif douanier commun, il incombe au déclarant de donner toute autre indication utile, tenant notamment aux caractéristiques et à l'utilisation de la marchandise, afin de permettre sa classification correcte».

14 — Les contrôles sont menés en application de l'article 68 du code des douanes, qui prévoit:
«Pour la vérification des déclarations acceptées par elles, les autorités douanières peuvent procéder:
a) à un contrôle documentaire portant sur la déclaration et les documents qui y sont joints. Les autorités douanières peuvent exiger du déclarant de leur présenter d'autres documents en vue de la vérification de l'exactitude des énonciations de la déclaration;
b) à l'examen des marchandises accompagné d'un éventuel prélèvement d'échantillons en vue de leur analyse ou d'un contrôle approfondi.»

15 — En droit du contrôle des concentrations, le dépôt de la déclaration pertinente auprès des autorités de contrôle engage de manière comparable le déclarant, et elle ne peut en principe être modifiée ultérieurement [voir article 5 du règlement (CE) n° 802/2004 de la Commission, du 7 avril 2004, concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 139/2004 du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises (JO L 133, p. 1)].

en douane. Afin d'empêcher les risques de fraude, celle-ci ne peut plus intervenir si les autorités douanières «ont informé le déclarant de leur intention de procéder à un examen des marchandises» [16] ou si elles «ont constaté l'inexactitude des énonciations en question» [17]. La possibilité pour les déclarants de solliciter une rectification prend fin avec la mainlevée des marchandises. Après cette phase, et pour garantir l'efficacité des contrôles menés par les autorités douanières, l'irrévocabilité de la déclaration s'impose à nouveau.

35. Dès lors, il n'est plus possible de réviser une déclaration en douane que dans le cadre de l'article 78 du code des douanes. Cet article, qui régit à titre principal le contrôle a posteriori des déclarations, prévoit la «révision» des déclarations en douane après la mainlevée des marchandises, à l'initiative du déclarant ou de l'autorité douanière. L'atteinte au principe de l'irrévocabilité des déclarations en douane et le risque de fraude sont accrus lorsque la modification d'une telle déclaration intervient à un stade avancé de la procédure douanière. En effet, après la mainlevée des marchandises, les possibilités de contrôle de conformité entre les déclarations déposées et la transaction effectuée sont réduites, car les marchandises ont quitté le bureau de dédouanement. C'est pourquoi, tandis que les autorités douanières sont tenues de rectifier les déclarations selon l'article 65 du code des douanes, elles disposent d'un large pouvoir d'appréciation lorsqu'elles appliquent son article 78.

36. Pour autant, il ne paraît pas justifié de se fonder sur cette articulation entre les articles 65 et 78 du code des douanes, pour, comme le suggère le gouvernement du Royaume-Uni dans ses observations écrites, en déduire que le cas de figure typique d'application de l'article 78 du code des douanes correspondrait à la correction d'une erreur typographique. Le champ d'application respectif de ces deux articles ne peut être défini en fonction du type d'erreur que l'on cherche à corriger. Comme l'avait expliqué l'avocat général Mischo aux points 81 à 83 de ses conclusions dans l'affaire Overland Footwear, précitée, une telle distinction, d'une part, n'est pas inscrite dans le code des douanes et, d'autre part, paraît malaisée à opérer. On peut ajouter que dans le cadre de l'application de l'article 220, paragraphe 2, sous b), du code des douanes, la Cour a expressément rejeté la possibilité de différencier les erreurs en fonction de leur nature, en précisant que «la notion d'erreur ne peut être limitée aux simples erreurs de calcul ou de transcription mais comprend n'importe quel type d'erreur entachant la décision prise, comme c'est, notamment, le cas d'une interprétation ou d'une application incorrecte de droit applicables» [18]. Cette jurisprudence paraît tout à fait transposable à l'application de l'article 78 du code des douanes.

37. En outre, le fait que la Cour ait implicitement admis au point 23 de l'arrêt Overland Footwear [19], précité, qu'une révision pouvait intervenir dans la situation en cause va également à l'encontre de la thèse du gouvernement du Royaume-Uni.

16 — Article 65, second alinéa, du code des douanes.

17 — Idem.

18 — Arrêt du 27 juin 1991, Mecanarte (C-348/89, Rec. p. I-3277, point 20).

19 — Précité à la note 9.

38. Ainsi, quel que soit l'élément de sa déclaration dont le déclarant sollicite la révision, les autorités douanières disposent d'un large pouvoir d'appréciation pour l'octroyer ou la refuser, au titre de l'article 78 du code des douanes. Leur pouvoir, loin d'être illimité, demeure cependant encadré [20].

B — *Les limites au pouvoir d'appréciation des autorités douanières*

39. L'appréciation des autorités douanières prend en compte la possibilité de contrôler la véracité des énonciations portées dans la déclaration. Si l'élément à réviser tient à la nature de la marchandise importée, un contrôle sera sans doute plus difficile une fois la mainlevée accordée, puisqu'à partir de ce moment les marchandises sont mises à la disposition du déclarant [21]. En revanche, comme l'a exposé le représentant d'Overland lors de l'audience, si le montant d'une commission d'achat, par exemple, fait l'objet d'une demande de révision, les autorités douanières pourront le contrôler en exigeant la production par le déclarant des documents contractuels pertinents. Si un refus de révision est opposé à l'opérateur économique, ce dernier doit assumer les coûts qui en résultent comme faisant partie du risque commercial [22].

40. L'opérateur dispose toutefois d'un droit de recours contre une décision de refus de révision. C'est pourquoi le refus opposé à un opérateur économique sollicitant la révision de sa déclaration en douane doit être motivé, afin que le juge puisse contrôler son bien-fondé. Il découle du large pouvoir d'appréciation détenu par les autorités douanières pour l'octroi d'une révision que, lorsqu'il statue sur les décisions prises par l'autorité douanière en application de l'article 78 du code des douanes, le juge se limite à vérifier que la décision qui lui est déférée n'est entachée d'aucune erreur manifeste d'appréciation [23]. Dans l'exercice de son contrôle, le juge devra constater le lien entre la motivation de la décision et les exigences du bon fonctionnement du contrôle douanier. Les autorités douanières peuvent notamment fonder leur refus d'effectuer une révision de la déclaration sur un risque de fraude. D'autres motifs peuvent être invoqués comme, par exemple, le défaut de diligence

20 — À cet égard, ma position se distingue de celle proposée par l'avocat général Mischo dans ses conclusions dans l'affaire Overland Footwear, précitée, puisqu'il me semble nécessaire de reconnaître à l'administration une marge d'appréciation pour l'octroi éventuel d'une révision.

21 — Dans le domaine voisin des montants compensatoires monétaires, la Cour a jugé dans l'arrêt du 16 janvier 1992, Marichal-Margrève (C-334/90, Rec. p. I-101, point 22) que l'omission de la déclaration de la composition complète d'un produit au moment de la déclaration en douane ne pouvait être ultérieurement être régularisée pour l'obtention de montants compensatoires monétaires dès lors que «le bon fonctionnement du système [...] reposait sur un contrôle efficace des opérations de transit». Voir aussi, pour un raisonnement analogue sur l'importance des contrôles physiques des marchandises lors du dépôt de la déclaration d'exportation, l'arrêt du 14 avril 2005, Käserei Champignon Hofmeister (C-385/03, Rec. p. I-2997, points 27 à 29) relatif aux restitutions à l'exportation applicables aux produits agricoles.

22 — Voir, par analogie, arrêts Mecanarte, précité, point 24, et du 14 mai 1996, Faroe Seafood e.a. (C-153/94 et C-204/94, Rec. p. I-2465, point 92).

23 — De la même manière, les décisions des autorités douanières prises en application de l'article 239 du code des douanes [anciennement article 13 du règlement (CEE) n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation (JO L 175, p. 1)] sont soumises à un contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation par le juge (arrêts du Tribunal du 19 février 1998, Eyckeler & Malt/Commission, T-42/96, Rec. p. II-401, point 191, et du 17 septembre 1998, Primex Produkte Import-Export e.a./Commission, T-50/96, Rec. p. II-3773, point 165).

du déclarant compte tenu de son expérience professionnelle [24].

41. Dans le cas présent, il reviendra au juge national de contrôler la motivation donnée par les Commissioners pour refuser la révision demandée par Overland. Ainsi, le juge sera-t-il à même d'établir si ce refus n'est entaché d'aucune erreur manifeste d'appréciation. Les éléments sur lesquels les Commissioners ont fondé leur refus n'apparaissent pas dans la décision de renvoi. Dans son analyse de la décision de refus litigieuse, le juge national devra sans doute accorder une attention particulière à la circonstance que les Commissioners ont accepté la révision pour trois demandes d'Overland et ne l'ont refusée que dans un quatrième cas.

42. En conclusion, je propose à la Cour de répondre à la troisième question soulevée par la juridiction de renvoi que les autorités douanières, auxquelles l'article 78 du code des douanes confère un large pouvoir d'appréciation, doivent motiver leurs décisions d'octroi ou de refus d'une révision de déclaration, afin que le juge soit en mesure de s'assurer qu'elles ne sont entachées d'aucune erreur manifeste d'appréciation.

24 — Sur la notion de diligence en matière de recouvrement a posteriori des droits de douanes en application de l'article 220, paragraphe 2, sous b), du code des douanes, la Cour a établi dans son arrêt du 14 novembre 2002, Ilumitrónica (C-251/00, Rec. p. I-10433, point 61) que «cette condition implique que le déclarant est tenu de fournir aux autorités douanières compétentes toutes les informations nécessaires prévues par les règles communautaires et par les règles nationales qui, le cas échéant, les complètent ou les transposent au regard du traitement douanier demandé pour la marchandise concernée».

IV — Sur le remboursement des droits de douane perçus en application de l'article 236 du code des douanes (quatrième question préjudicielle)

43. Par cette question, la juridiction britannique vise en substance à savoir si, une fois qu'il a été procédé à la révision de la déclaration en douane conformément à l'article 78 du code des douanes, le remboursement des droits de douane correspondant à la révision doit nécessairement en résulter.

44. À cet égard, il faut rappeler que l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes prévoit que «lorsqu'il résulte de la révision de la déclaration ou des contrôles a posteriori que les dispositions qui régissent le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières prennent dans le respect des dispositions éventuellement fixées, les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent».

45. Ainsi, la juridiction nationale interroge la Cour sur la signification à donner à l'obligation des autorités douanières de «rétablir la situation» à la suite d'une révision. Il ne fait pas de doute que des mesures doivent être prises, la question portant uniquement sur les modalités du rétablissement. Une interprétation littérale autant qu'une interprétation téléologique de l'article 78, paragraphe 3,

du code des douanes conduisent toutes deux à la conclusion que les autorités douanières sont tenues de procéder au remboursement de droits de douane dans la mesure où le montant taxable est inférieur dans la déclaration révisée à celui qui figurait dans la déclaration initiale.

46. En effet, dans l'hypothèse où une révision de la déclaration initiale intervient, les droits légalement dus sont également modifiés [25]. Ainsi, la déclaration initiale déposée par Overland ne distinguait pas les commissions d'achat du prix à payer, si bien que, conformément à la réponse apportée aux deux premières questions préjudicielles de la juridiction britannique, les droits de douane légalement dus par Overland devaient être calculés sur ce montant total. Pour autant, si le juge national concluait que le refus d'opérer une révision opposé par les Commissioners à Overland était entaché d'une erreur manifeste d'appréciation, et si la révision de la déclaration était finalement accordée, alors, les droits de douane dus par Overland devraient être calculés à partir du montant porté dans la déclaration révisée, excluant les commissions d'achat versées [26]. Dans ce cas, «rétablir la situation», au sens de l'article 78 du code des douanes, reviendrait pour les Commissioners à accorder le remboursement des droits de douane acquittés sur la commission d'achat.

47. Il ressort du dossier qu'Overland n'aurait sollicité le remboursement des droits de douane perçus sur les commissions d'achat que sur le fondement de l'article 236 du code des douanes et non en application de l'article 78 du même code.

48. L'articulation entre ces deux dispositions ne présente pas de difficulté. Les Commissioners ne sont tenus de «rétablir la situation» au sens de l'article 78 du code des douanes que pour autant que les dispositions du code le leur permettent. Ainsi, en application de l'article 236, paragraphe 2, du code des douanes, le remboursement des droits de douane ne peut-il intervenir que si la demande en est présentée dans un «délai de trois ans à compter de la date de la communication desdits droits au débiteur».

49. En outre, d'après l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, le remboursement est impossible «lorsque les faits ayant conduit au paiement ou à la prise en compte d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé».

50. Sous réserve du respect du délai de trois ans prévu audit article 236, et puisqu'il est établi que l'inclusion de la commission d'achat par Overland dans le prix à payé déclaré ne résultait pas d'une manœuvre, mais d'une erreur involontaire, le remboursement des droits de douane en l'application de cet article doit intervenir, dès lors que la déclaration en douane a été révisée conformément à l'article 78 du code des douanes.

25 — Arrêt du 21 janvier 1999, Allemagne/Commission (C-54/95, Rec. p. I-35, point 73), et ordonnance du 30 avril 2004, Hauptzollamt Hamburg-Jonas (C-446/02, Rec. p. I-5841).

26 — Contrairement à ce qu'ont affirmé à l'audience les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, la réponse à cette question n'a de sens que si les Commissioners ont procédé à une révision, ce qui entraîne un changement des droits de douane «légalement dus».

V — Conclusion

51. Pour les raisons ci-dessus exposées, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles comme suit:

«1) Les articles 29, 32 et 33 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, doivent être interprétés en ce sens qu'une commission d'achat qui est incluse dans la valeur en douane déclarée et n'est pas distinguée du prix de vente des marchandises dans la déclaration d'importation est à considérer comme faisant partie de la valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du même règlement et est, dès lors, taxable.

2) Les autorités douanières, auxquelles l'article 78 du règlement n° 2913/92 confère un large pouvoir d'appréciation, doivent motiver leurs décisions d'octroi ou de refus d'une révision de déclaration, afin que le juge soit en mesure de s'assurer qu'elles ne sont entachées d'aucune erreur manifeste d'appréciation.

3) Dès lors qu'une révision de la déclaration en douane est intervenue en application de l'article 78 du règlement n° 2913/92, l'obligation des autorités douanières de rétablir la situation au sens du paragraphe 3 de cet article inclut, le cas échéant, un remboursement des droits de douane dans les conditions posées par l'article 236 du code des douanes.»