CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO

présentées le 12 mars 2002 [1]

1. Contrairement à ce que d'aucuns pourraient penser, l'erreur dans la déclaration de valeur en douane commise par l'importateur, ou ce qui est présenté comme tel, n'a pas toujours pour effet de conduire à une minoration des droits à percevoir.

2. Il existe, en effet, des cas dans lesquels l'importateur déclare une valeur en douane supérieure à celle qu'il lui appartenait de déclarer en application de la réglementation communautaire pertinente et ces cas ne correspondent pas systématiquement au cas de figure auquel la Cour a, par exemple, été confrontée dans son arrêt du 15 décembre 1987 [2], et dans lequel le surcoût au niveau des droits de douane à acquitter est délibérément assumé pour éviter des désagréments bien plus sérieux, telle la perception de droits antidumping.

3. Il arrive, tout bonnement, et peut être plus souvent qu'on ne le soupçonne, qu'un importateur commette, sans intention malicieuse, une erreur à son propre détriment. À cette réalité correspond d'ailleurs la possibilité d'obtenir le remboursement de droits à l'importation payés à tort, prévue dans un premier temps par le 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 [3], et réglementée actuellement par les articles 235 et suivants du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire [4] (ci-après le «code des douanes»).

Les faits du litige et les questions préjudicielles

4. C'est une erreur de ce type qu'a commise la société Overland Footwear Ltd, précédemment Overland Shoes Ltd (ci-après «Overland»). Cette société établie au Royaume-Uni achète des produits fabriqués en dehors de l'Union européenne, les importe et les distribue à l'intérieur de l'Union. Pour ses achats en Extrême-Orient, elle fait appel aux services d'un agent d'achat, Wolverine Far East (ci-après «Wolverine»), qu'elle rémunère en lui payant une commission d'achat correspon-

1 — Langue originale: le français.
2 — Arrêt Deutsche Babcock (328/85, Rec. p. 5119).
3 — JO L 175, p. 1.
4 — JO L 302, p. 1.

dant à un pourcentage fixe du prix de vente des marchandises, qu'elle paie au fabricant de celles-ci, qui lui-même la reverse à Wolverine pour le compte d'Overland, assurant ainsi une fonction d'agent payeur.

5. Sur la facture adressée par le fabricant à Overland ne figure qu'un seul montant, constitué de l'addition du prix de vente et de la commission d'achat devant être versée à Wolverine, cette dernière n'étant donc ni mentionnée ni identifiée de manière distincte.

6. Antérieurement au 1er janvier 1998, c'est-à-dire avant qu'Overland ne se soit fait conseiller par un spécialiste des questions douanières, les transporteurs mandatés par Overland pour procéder au dédouanement des marchandises importées mentionnaient dans les déclarations qu'ils produisaient aux autorités douanières du Royaume-Uni, les Commissioners, au moment de la mise en libre pratique des marchandises, en tant que valeur en douane, le montant figurant sur la facture du vendeur, seul document en leur possession, sans faire aucune référence à l'existence d'une commission d'achat incluse dans cette facturation. Overland acquittait, en conséquence, des droits de douane, non seulement, comme le prévoit la réglementation communautaire, sur les marchandises importées, mais aussi sur la commission d'achat.

7. Depuis le 1er janvier 1998, Overland, bien que les factures qui lui sont adressées revêtent la même forme que précédemment, ne déclare plus comme valeur en douane que le montant revenant au fabricant, les Commissioners, dûment informés, ayant admis tant l'existence d'une commission d'achat au sens de la réglementation communautaire que son montant calculé en pourcentage du prix de vente du fabricant.

8. Pour les importations effectuées avant cette date, Overland a, s'appuyant sur l'article 236 du code des douanes, présenté aux Commissioners des demandes de remboursement, en faisant valoir qu'une proportion de la valeur portée sur chaque déclaration de valeur en douane correspondait à la commission d'achat due à Wolverine et qu'en conséquence elle avait acquitté des droits qui, partiellement, n'étaient pas légalement dus.

9. Primitivement une partie de ces demandes ont été accueillies favorablement et ont donné lieu à des remboursements, mais ultérieurement les Commissioners sont revenus sur la décision de remboursement, au motif que les droits perçus étaient légalement dus dans leur intégralité. Ils ont, en conséquence, exigé d'Overland, en application de l'article 242 du code des douanes, le reversement des montants qui lui avaient été remboursés.

10. Overland a formé un recours contre ces décisions de reversement devant le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni).

11. Cette juridiction, ayant constaté que le sort à réserver à ce recours était commandé par l'interprétation que devaient recevoir certaines dispositions du droit communautaire, en l'occurrence certains articles du code des douanes, a décidé de saisir la Cour par voie préjudicielle. Elle lui a posé les questions suivantes:

«Sur la base du règlement (CEE) n° 2913/92, en particulier de ses articles 29, 32 et 33, et 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 à la consommation 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 de la date de 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 question 1, 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?»

Le cadre juridique

12. Avant d'exposer la manière dont nous entendons aborder ces questions, nous rappellerons le contenu des dispositions du code des douanes identifiées comme pertinentes par la juridiction de renvoi.

13. L'article 29 dispose que:

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

[...]

3. a) Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire à une obligation du vendeur. Le paiement ne doit pas nécessairement être fait en espèces. Il peut être fait par lettres de crédit ou instruments négociables et peut s'effectuer directement ou indirectement.»

14. L'article 32 prévoit que:

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

a) les éléments suivants, dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises:

i) commission et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat

[...]

3. Pour la détermination de la valeur en douane, aucun élément n'est ajouté au prix effectivement payé ou à payer, à l'exception de ceux qui sont prévus par le présent article.

4. Aux fins du présent chapitre, 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.»

15. L'article 33 énonce que:

«À condition qu'ils soient distincts du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, la valeur en douane ne comprend pas les éléments suivants:

[...]

e) les commissions d'achat;

[...]»

16. Aux termes de l'article 78:

«1. Les autorités douanières peuvent d'office ou à la demande du déclarant, après octroi de la mainlevée des marchandises, procéder à la révision de la déclaration.

[...]

3. 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.

[...]»

17. L'article 236, enfin, se lit comme suit:

«1. Il est procédé au remboursement des droits à l'importation ou des droits à l'exportation 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.

Il est procédé à la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation dans la mesure où il est établi qu'au moment de leur prise en compte 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.

2. Le remboursement ou la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation est accordé sur demande déposée auprès du bureau de douane concerné avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la communication desdits droits au débiteur.

Ce délai est prorogé si l'intéressé apporte la preuve qu'il a été empêché de déposer sa demande dans ledit délai par suite d'un cas fortuit ou de force majeure. Les autorités douanières procèdent d'office au remboursement ou à la remise lorsqu'elles constatent d'elles-mêmes, pendant ce délai, l'existence de l'une ou l'autre des situations décrites au paragraphe 1 premier et deuxième alinéas.»

Quant aux deux premières questions

18. Par sa première question, la juridiction de renvoi nous demande si la commission d'achat réelle pourrait 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.

19. Autrement dit, une telle commission fait-elle partie de la valeur transactionnelle que l'article 29 dudit code retient comme valeur en douane?

20. La réponse à cette question ne saurait être que négative. Une telle commission, qui est due non pas au vendeur mais à un tiers, le commissionnaire à l'achat, pour rémunérer ses services ne fait, à l'évidence, pas partie du «prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises» vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté ni du «paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur» (article 29, paragraphe 3).

21. C'est certainement pour la même raison que l'article 32, paragraphe 1, sous a), i), prévoit qu'il n'y a pas lieu de l'ajouter au prix effectivement payé en vue de déterminer la valeur en douane.

22. Enfin l'article 33, sous e), fait expressément figurer les commissions d'achat parmi les éléments que ne comprend pas la valeur en douane.

23. Mais, et c'est à partir de là que les parties au principal s'opposent, l'article 33 exige, pour que la commission d'achat ne

soit pas inclue dans la valeur en douane, que cette commission soit «distincte» du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées.

24. Quelle est la portée de cette exigence? Rend-elle taxable ce qui, en soi, ne l'est pas? Tel nous semble être l'objet de la deuxième question qui nous est posée.

25. Pour Overland, cette exigence doit s'entendre comme s'attachant à la réalité des opérations commerciales réalisées par l'importateur. Il faut et il suffit, d'après elle, que l'importateur ait effectivement rémunéré un tiers agissant comme commissionnaire à l'achat, ce qui, dans son cas, ne fait l'objet d'aucune contestation.

26. Ni le fait que le montant de cette commission lui ait été en fait facturé par le vendeur ni le fait que la déclaration de valeur en douane remise aux Commissioners n'en ait fait nulle mention ne sauraient changer quoi que ce soit à la réalité incontournable du versement effectif de cette commission à Wolverine par les soins du vendeur, et donc à l'impossibilité de la prendre en compte en tant qu'élément de la valeur taxable.

27. Le gouvernement du Royaume-Uni oppose à cette interprétation que, si effectivement la commission d'achat ne pouvait jamais tomber dans le champ d'application de la notion de valeur en douane de l'article 29 du code des douanes, la mention de l'article 33 dudit code, selon laquelle, pour que l'exclusion soit opérante, la commission d'achat doit être distincte, serait totalement inutile. Il en déduit que par «distincte» il faut, en effet, entendre «distincte» *et* «distinguée».

28. Pour notre part, nous ne contestons nullement que l'importateur a le devoir, lorsqu'il présente sa déclaration de valeur en douane, de faire apparaître explicitement tant l'existence que le montant d'une éventuelle commission d'achat, à charge pour lui, en outre, si les autorités douanières le lui demandent, d'apporter les éléments établissant sa réalité.

29. S'il ne dispose pas, au moment de cette déclaration, de tous les éléments nécessaires, il a toujours la possibilité, comme le rappelle fort justement la Commission, de se prévaloir de l'article 254 du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire [5], pour présenter une déclaration incomplète (article 254 et suivants).

30. S'il ne prend pas cette précaution, c'est-à-dire s'il fournit une déclaration qui,

5 — JO L 253, p. 1.

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. Il sera donc tout simplement fait application à l'importateur de l'article 71 du code des douanes selon lequel:

«1. Les résultats de la vérification de la déclaration servent de base pour l'application des dispositions régissant le régime douanier sous lequel les marchandises sont placées.

2. Lorsqu'il n'est pas procédé à la vérification de la déclaration, l'application des dispositions visées au paragraphe 1 s'effectue d'après les énonciations de la déclaration.»

31. Cette approche est aussi celle du comité du code des douanes (section valeur en douane) qui, dans son commentaire n° 5 portant sur la signification du terme «distinct» aux fins des dispositions sur l'évaluation des marchandises à des fins douanières, tient pour acquis que les différents éléments, dont les commissions d'achat, que l'article 33 du code des douanes exclut de la valeur en douane doivent être indiqués dans la case appropriée du formulaire de déclaration en douane et n'examine que la question de savoir à partir de quel moment ces éléments sont réellement, et non pas artificiellement ou fictivement, distincts du prix à payer pour les marchandises vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté.

32. Ajoutons enfin qu'à notre avis l'arrêt du 25 juillet 1991, Hepp [6], rendu sur nos conclusions, ne constitue pas un précédent utilisable en vue de la solution du problème qui nous est soumis. Dans cet arrêt, relatif lui aussi à l'inclusion dans la valeur en douane d'une commission d'achat, la Cour a certes jugé, comme le souligne Overland, que «la manière dont l'importateur remplit concrètement les formalités administratives relatives à la déclaration en douane n'est pas de nature à changer le fond de la situation juridique» (point 19) et a interprété la réglementation communautaire comme n'autorisant pas l'administration douanière à ajouter au prix payé pour les marchandises importées la commission d'achat à laquelle avait donné lieu la transaction réalisée par l'importateur communautaire.

33. Mais, dans l'affaire Hepp, précitée, on était en présence d'un importateur qui, pour s'approvisionner en Extrême-Orient recourait, comme Overland, à un commissionnaire à l'achat. Comme Overland, il remplissait mal les documents douaniers, mais, contrairement à Overland, il ne

6 — C-299/90, Rec. p. I-4301.

déclarait pas une valeur en douane incluant la commission d'achat qu'il avait dû acquitter. Son tort était de déclarer comme vendeur son commissionnaire à l'achat, lequel achetait les marchandises auprès des producteurs en son nom propre, mais pour le compte de Hepp, avant de les revendre à ce dernier en procédant à une double facturation: facturation pour la vente des marchandises et facturation pour son intervention en tant que commissionnaire à l'achat.

34. Confrontées à une déclaration de valeur en douane ne retenant que la facturation établie pour la vente des marchandises, mais au courant de paiements effectués par l'importateur à titre de commissions d'achat à celui qu'il présentait lui-même comme vendeur, les autorités douanières avaient estimé que le montant de ces commissions devait être réintégré dans la valeur en douane, puisqu'une commission d'achat, pour pouvoir en être exclue, doit être payée à un tiers.

35. En d'autres termes, pour les autorités douanières, on se trouvait en présence d'une minoration de la valeur en douane, justifiant un redressement prenant en compte la valeur en douane réelle, telle qu'elle devait être établie par application des règles communautaires.

36. Ce que la Cour a jugé c'est qu'en réalité le commissionnaire à l'achat, compte tenu du rôle exact, qui ne lui faisait assumer aucun risque financier, qu'il jouait entre le fabricant et l'importateur, ne devait pas, malgré ce qu'indiquait la déclaration en douane, être considéré comme vendeur et que, de ce fait, on n'était en présence que d'une seule transaction, celle passée entre le fabricant et l'importateur, à partir de laquelle devait être établie la valeur en douane.

37. C'est dans ce contexte que la Cour a jugé que «le prix résultant de la transaction intervenue entre le fabricant ou fournisseur, d'une part, et l'importateur, d'autre part, constitue la valeur en douane au sens de l'article 3, paragraphe 1, du règlement de base et la commission d'achat ne doit pas être incluse dans cette valeur, même lorsque l'importateur a qualifié le commissionnaire à l'achat de vendeur et a déclaré le prix des marchandises facturé par ce commissionnaire» (point 20).

38. Contrairement à Overland, Hepp n'avait pas indiqué une valeur en douane supérieure à celle qu'il aurait dû déclarer, il avait déclaré la valeur en douane telle qu'elle devait être établie en application de la réglementation communautaire.

39. Son erreur avait uniquement consisté à fournir, relativement à l'identité du vendeur, une indication qui pouvait conduire à penser que cette valeur en douane n'était pas exacte, compte tenu du versement, s'ajoutant au paiement du prix des marchandises, d'une commission d'achat.

40. De l'arrêt de la Cour ne peuvent donc être tirés que deux enseignements, à savoir, d'une part, que le fait que le commissionnaire à l'achat intervient en son nom propre ne fait pas automatiquement de lui le vendeur de la marchandise importée, et, d'autre part, qu'un importateur qui a déclaré une valeur en douane exacte peut se prévaloir de la réalité économique pour s'opposer à une correction en hausse de la valeur en douane ainsi déclarée, que voudraient opérer les services douaniers en s'appuyant sur une indication inexacte de la déclaration en douane, pouvant faire douter de l'existence d'une commission d'achat versée à un tiers, au sens où l'entend la réglementation communautaire.

41. Rien, en revanche, ne peut être déduit de cet arrêt quant à la possibilité pour un importateur de se prévaloir, une fois accordée la mainlevée des marchandises, d'une erreur qui l'aurait conduit à déclarer une valeur en douane supérieure à celle qu'il était tenu de déclarer.

42. De l'absence d'obligation pour l'importateur qui a payé une commission d'achat d'inclure celle-ci dans la valeur en douane, il ne résulte, en effet, pas l'obligation pour l'administration douanière de soustraire de la valeur en douane déclarée une commission d'achat qui n'a pas été mentionnée dans la déclaration de valeur en douane.

43. Si l'arrêt Hepp, précité, ne saurait donc nous aider, doit-on considérer que l'arrêt du 18 avril 1991, Brown Boveri [7], est davantage pertinent, en ce sens qu'il confirmerait en tout point la thèse défendue par le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission, ainsi que ceux-ci l'ont soutenu?

44. À première vue, tel semble bien être le cas. En effet, dans cet arrêt, la Cour a jugé que «[i]l s'ensuit, comme la Cour l'a précisé dans l'arrêt du 6 juin 1990, Unifert (C-11/89, Rec. p. I-2275), qu'un importateur ayant, lors de sa déclaration en douane, omis de distinguer les frais relatifs à des travaux de montage du prix effectivement payé ou à payer ne peut modifier sa déclaration et, par conséquent, les énonciations relatives à la valeur en douane, après que le service des douanes ait donné mainlevée des marchandises pour la libre pratique, c'est-à-dire après le moment à retenir pour la détermination de la valeur en douane» (point 29).

45. Notons en passant, que cette référence à l'arrêt Unifert n'est pas sans soulever quelques interrogations. Alors que dans l'affaire Brown Boveri, précitée, comme dans l'affaire qui nous occupe, la question à trancher portait sur la conséquence à tirer du fait que la déclaration de valeur en douane ne fait pas apparaître de manière distincte un élément dont la réglementation douanière prévoit qu'il n'a pas à être pris en compte au titre de la valeur en douane pour autant qu'il est distinct, l'affaire Unifert

7 — C-79/89, Rec. p. I-1853.

était relative, comme le fait justement remarquer Overland, à une question différente, celle de savoir si l'importateur qui, alors qu'il lui était loisible, en vertu de la réglementation communautaire, de retenir en tant que valeur en douane plusieurs prix, correspondant à diverses transactions intervenues avant l'accomplissement des formalités de dédouanement, a retenu et déclaré parmi ces prix celui qui lui était le moins favorable peut ultérieurement en retenir un autre, correspondant davantage à ses intérêts.

46. Qu'à cette question la Cour ait répondu que «lorsque, lors de ventes successives d'une marchandise, plusieurs prix effectivement payés ou à payer remplissent les conditions posées à l'article 3, paragraphe 1, du règlement n° 1224/80, chacun de ces prix peut être choisi par l'importateur aux fins de la détermination de la valeur transactionnelle. Si l'importateur s'est référé à l'un de ces prix dans la déclaration d'évaluation en douane, il ne peut rectifier ladite déclaration après que la mainlevée des marchandises a été donnée pour la libre pratique, conformément à l'article 8, paragraphe 1, de la directive 79/695/CEE du Conseil» (point 21) n'implique encore pas, du moins de notre point de vue, que, lorsqu'un importateur inclut dans la valeur en douane un élément qui, d'après la réglementation communautaire, n'a pas à y figurer, il ne puisse ultérieurement se prévaloir de son erreur.

47. Une chose est, en effet, lorsque l'on dispose de plusieurs options, de faire un choix malheureux, autre chose est, en l'absence de toute option, de commettre une erreur dans la déclaration de valeur en douane. À moins, évidemment, de considérer, comme nous y invitent le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission, qu'une erreur dans la rédaction de la déclaration de valeur en douane ne se distingue aucunement de l'erreur consistant dans le fait de choisir parmi plusieurs options celle qu'il eût mieux valu écarter, si l'on entendait agir au mieux de ses intérêts.

48. À suivre pareil raisonnement, il n'y aurait plus de place pour l'erreur, puisque toute erreur pourrait se ramener à l'exercice malencontreux d'une faculté d'option entre la présentation d'une déclaration de valeur en douane respectant strictement les règles d'évaluation de ladite valeur et la présentation d'une déclaration s'en écartant.

49. Nous ne pensons pas que la Cour puisse cautionner un tel sophisme, car elle a elle-même, dans l'arrêt Deutsche Babcock, précité, considéré que la réglementation douanière communautaire, en l'espèce le règlement n° 1430/79, faisait une place à l'erreur, commise de bonne foi, et à la correction de ses conséquences défavorables pour l'importateur.

50. Nous nous contenterons donc de retenir comme enseignement de l'arrêt Brown Boveri, précité, que l'article 8 de la direc-

tive 79/695/CEE du Conseil, du 24 juillet 1979, relative à l'harmonisation des procédures de mise en libre pratique des marchandises [8], n'autorisait pas l'importateur qui avait omis de faire apparaître de façon distincte dans sa déclaration de valeur en douane un élément qui n'avait pas à être pris en compte au titre de cette valeur, pour autant qu'il soit distinct, à rectifier ladite déclaration après l'octroi de la mainlevée des marchandises par les autorités douanières.

51. Cette solution ne nous semble pas susceptible d'être remise en cause du fait que cette directive n'est plus en vigueur. En effet, les dispositions de son article 8 sont reprises à l'article 65 du code des douanes. Celui-ci dispose que:

«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. La rectification ne peut avoir pour effet de faire porter la déclaration sur des marchandises autres que celles qui en ont fait initialement l'objet. Toutefois, aucune rectification ne peut plus être autorisée lorsque la demande en est formulée après que les autorités douanières:

a) soit ont informé le déclarant de leur intention de procéder à un examen des marchandises;

b) soit ont constaté l'inexactitude des énonciations en question;

c) soit ont donné mainlevée des marchandises.»

52. L'admission d'éventuelles rectifications nous confirme que le législateur communautaire a admis que les importateurs puissent commettre des erreurs et les réparer. La limitation dans le temps de l'exercice de la faculté de rectification nous apparaît parfaitement fondée.

53. Il faut, à l'évidence, éviter que l'importateur ayant produit une déclaration inexacte puisse, alors que cette inexactitude, dont on peut supposer qu'elle n'est pas toujours innocente, a été découverte par l'administration ou est sur le point de l'être, se soustraire aux conséquences de ce qui pourrait se révéler une fraude avérée, en rectifiant in extremis sa déclaration.

54. On comprend aussi parfaitement que, une fois la mainlevée accordée, c'est-à-dire une fois les marchandises hors de portée du contrôle physique des agents des douanes, la rectification apparaisse trop porteuse de risques de fraude pour pouvoir être encore autorisée, encore qu'une approche souple, s'agissant des rectifications relatives à des

8 — JO L 205, p. 19.

éléments sans rapport avec la consistance physique des marchandises, eût peut-être pu être envisagée, à condition d'être strictement encadrée. Elle ne l'a, cependant, pas été.

55. Faut-il alors, comme le font le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission, opposer à Overland la maxime dura lex sed lex?

Quant à la troisième question

56. Nous ne voyons pas comment nous aurions pu échapper à cette conclusion si le code des douanes n'avait pas comporté un article 78 qui prévoit, rappelons-le, en son paragraphe 1, que:

«Les autorités douanières peuvent d'office ou à la demande du déclarant, après octroi de la mainlevée des marchandises, procéder à la révision de la déclaration.»

57. Cette disposition ne trouvait pas d'équivalent dans la réglementation communautaire ayant précédé le code des douanes. Cela nous a été confirmé à l'audience par la Commission. Nous sommes donc en droit de supposer qu'elle a été introduite parce qu'une lacune avait été constatée dans le «système» antérieur, en ce sens que le législateur communautaire s'est rendu compte qu'il était nécessaire de ménager la possibilité d'une correction des déclarations en douane même après l'octroi de la mainlevée des marchandises.

58. L'article 78 peut, prima facie, apparaître en contradiction avec l'article 65 du code, puisqu'il autorise la révision de ce qui ne pouvait, selon ledit article, plus être rectifié. Mais cette contradiction n'est qu'apparente.

59. En effet, le régime de la révision est différent de celui de la rectification. Alors que cette dernière apparaît comme unilatérale, opérée par l'importateur, la révision est opérée par les autorités douanières elles-mêmes.

60. Certes, aussi bien dans l'article 65 que dans l'article 78, il est fait référence à la demande du déclarant, mais nous ne pensons pas que demander à l'administration de faire quelque chose présente les mêmes facilités que demander à être autorisé à faire soi-même quelque chose.

61. Il nous apparaît, au contraire, que l'administration ne peut pas refuser l'autorisation de procéder à une rectification,

alors qu'elle n'est certainement pas tenue de donner suite à une demande de révision qui lui est présentée. La rectification n'est pas autre chose que le remplacement d'une déclaration unilatérale par une autre, avant que l'administration n'ait opéré un contrôle quelconque sur l'exactitude de la déclaration primitive, et nous voyons mal à quel titre l'administration des douanes pourrait la refuser au motif qu'elle n'est pas fondée.

62. La révision est opérée par l'administration soit proprio motu, soit à la demande de l'importateur, mais uniquement pour autant qu'elle apparaisse justifiée. Cette condition impérative permet qu'elle soit opérée après l'octroi de la mainlevée des marchandises.

63. De notre point de vue, l'exercice par l'administration de ce pouvoir de révision ne peut d'ailleurs pas être soustrait au contrôle juridictionnel et l'importateur qui a présenté une demande motivée de révision est en droit, si elle s'est heurtée à un refus, de contester devant le juge le bien-fondé dudit refus. Il ne nous paraît pas concevable, en dépit de la formulation de l'article 78, paragraphe 1, qui utilise le terme «peuvent», que les autorités douanières puissent disposer d'une compétence totalement discrétionnaire en la matière.

64. Une décision de refus ne peut être justifiée que si l'administration des douanes est en mesure de démontrer que les raisons avancées par l'importateur à l'appui de sa demande de révision ne sont pas admissibles. Tel serait, évidemment, le cas d'une erreur prétendue, dont il apparaîtrait qu'elle n'en est pas une, par exemple parce que la déclaration d'une valeur en douane supérieure à celle qui aurait dû être déclarée trouve son explication dans la volonté de l'importateur d'éviter l'application de dispositions prévues par la réglementation communautaire en cas d'importation à bas prix. Tel pourrait aussi être le cas s'il apparaissait que l'erreur commise trouve son origine dans une négligence inexcusable, car on doit, à notre avis, poser en principe que l'importateur est tenu à une obligation de coopération loyale vis-à-vis des services des douanes et ne saurait se comporter avec une totale désinvolture à leur égard.

65. Point n'est besoin ici d'envisager toutes les hypothèses dans lesquelles un refus de révision serait justifié. Il nous suffira d'examiner si Overland était, à supposer que sa demande de remboursement, présentée sur la base de l'article 236 du code des douanes eût dû être interprétée comme comportant nécessairement une demande de révision de sa déclaration de valeur en douane, dans les circonstances de l'espèce, en droit d'obtenir une révision.

66. À notre avis, cela ne fait guère de doute. En effet, comme nous l'indique la juridiction nationale, il apparaît que les Commissioners ont reconnu qu'il s'agissait d'une erreur véritable, commise de bonne foi, et excusable, au point que, dans un

premier temps, ils avaient accordé le remboursement du trop-perçu. Leur revirement pourrait s'expliquer par une des trois raisons suivantes. Soit ils ont considéré que, présentée au titre de l'article 236 du code des douanes, une demande de remboursement ne peut recevoir une suite favorable en l'absence d'une révision préalable de la déclaration de valeur en douane, qui n'avait, semble-t-il, pas été expressément formulée en l'espèce, et nous verrons plus loin ce que vaudrait cette explication. Soit ils ont considéré, à tort, que l'article 65 exclurait toute révision de ladite déclaration après l'octroi de la mainlevée des marchandises, en négligeant d'examiner s'il ne leur appartenait pas, en l'espèce, de faire application de l'article 78. Soit, enfin, ils ont effectivement pris en considération l'article 78, mais ont estimé que celui-ci leur ouvrait une faculté totalement discrétionnaire dont, en l'espèce, ils n'estimaient pas devoir faire usage.

67. Quoi qu'il en soit, et l'arrêt Hepp, précité [9], est là pour nous le rappeler, l'objectif de la législation communautaire sur la valeur en douane est de créer un système équitable, uniforme et neutre d'évaluation en douane excluant l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives. Nous estimons dès lors que l'autorité nationale compétente, une fois en possession des explications et justifications produites par un importateur et pour autant qu'elle parvient à la conclusion qu'elle est en présence d'une erreur commise de bonne foi, a l'obligation de procéder à la révision de la valeur en douane.

9 — Voir point 12.

68. Une fois cette révision opérée, il lui appartient de faire application de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes en vertu duquel, rappelons-le, «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.»

69. Cette application doit dès lors déboucher sur un remboursement du trop-perçu.

Quant à la quatrième question

70. Reste cependant le fait que, en l'espèce, selon les informations livrées par la juridiction nationale, Overland ne se serait prévalue que de l'article 236 du code des douanes, c'est-à-dire aurait directement sollicité un remboursement, sans présenter de demande au titre de l'article 78 du même code.

71. Comme nous l'avons dit ci-dessus, les Commissioners auraient été en droit d'examiner cette demande dans le cadre tracé par l'article 78, puisque l'application dudit

article aurait conduit au résultat concret espéré par Overland, à savoir un remboursement. Apparemment, ils ne l'ont pas fait et sont restés dans le cadre de l'article 236.

72. Il nous faut donc examiner si, en pareil cas, la décision d'exiger la restitution, en application de l'article 242 du code des douanes, de ce qui avait été auparavant remboursé peut s'autoriser d'une interprétation correcte du droit communautaire. À notre avis, dès lors que l'arrêt Deutsche Babcock, précité, retient explicitement l'erreur commise par l'importateur comme motif de remboursement au sens du règlement n° 1430/79 et qu'il est indiscutable qu'Overland a, non pas fait un usage malencontreux d'une faculté d'option, mais véritablement commis une erreur, et ne peut se voir reprocher une manœuvre, on doit considérer qu'il est satisfait aux conditions posées par l'article 236, paragraphe 1, en ce sens qu'a été acquitté un montant qui n'était pas légalement dû.

73. Par ailleurs, il n'est pas contesté que la demande de remboursement a été déposée dans le délai de trois ans fixé par l'article 236, paragraphe 2, du code des douanes. Le fait que cette erreur ait été invoquée directement pour obtenir le bénéfice de l'article 236, sans qu'il en ait été auparavant argué pour obtenir une décision de révision de déclaration de valeur en douane, au titre de l'article 78, ne saurait être opposé à Overland, car, ce faisant, on introduirait dans l'article 236 une condition supplémentaire qui n'y figure pas.

74. Il nous reste cependant à examiner deux objections qui pourraient être présentées à l'encontre de la thèse exposée ci-dessus.

75. La première pourrait être tirée du libellé même de l'article 236, qui dispose, en son paragraphe 1, que «il est procédé au remboursement des droits à l'importation [...] dans la mesure où il est établi qu'*au moment de son paiement* [10], leur montant n'était *pas légalement dû*» [11]. On pourrait être tenté, comme le fait le gouvernement du Royaume-Uni, de déduire de ce passage que le montant accru des droits de douane (résultant de l'intégration de la commission d'achat dans la valeur en douane), qui n'était certainement pas légalement dû selon la logique du système, doit néanmoins être considéré comme ayant été légalement dû *au moment du paiement* [12], parce que la commission d'achat n'avait pas, à ce moment-là, été distinguée du prix de la marchandise.

76. Autrement dit, est-ce qu'une erreur commise à un moment essentiel de la procédure peut condamner un opérateur économique à subir une taxation non justifiée elle-même? Le droit à une taxation ne portant pas sur la commission d'achat n'existe-t-il pas d'une manière absolue, mais dépend-il entièrement d'une précaution pratique à prendre?

10 — Souligné par l'auteur.
11 — Souligné par l'auteur.
12 — Souligné par l'auteur.

77. À l'appui de cette thèse, on peut invoquer le principe que nul n'est censé ignorer la loi et qu'un opérateur économique professionnel doit faire preuve de la plus grande diligence.

78. À cela on peut objecter qu'un importateur est tenu au même devoir de diligence en ce qui concerne l'ensemble des données qu'il inscrit sur sa déclaration, qu'il s'agisse des quantités importées, des positions tarifaires, des additions et multiplications, ou des montants à mentionner de façon distincte.

79. Dès lors, si le montant des droits légalement dus devait être apprécié uniquement en fonction des données fournies au moment du paiement de ces droits, cette règle devrait être applicable en ce qui concerne l'ensemble des éléments ayant une incidence sur le calcul de ce montant.

80. Or, ce n'est pas ce que soutiennent le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission qui font valoir, sans véritablement s'en expliquer, qu'il faut réserver un traitement différent aux erreurs pour ainsi dire «normales», d'une part, et aux erreurs consistant à omettre d'opérer une distinction au sens de l'article 33, d'autre part.

81. Nous ne sommes cependant pas convaincu par cette différenciation qui ne trouve, à notre sens, aucun fondement dans le code des douanes. De toute façon, nous ne voyons pas en quoi le fait de porter sur une déclaration le chiffre de 50 tonnes, alors qu'en réalité seules 5 tonnes de marchandises ont été importées, serait parfaitement excusable, alors que le fait d'omettre de déduire d'une facture une commission d'achat ne le serait pas.

82. À notre avis, la situation est la suivante. La règle selon laquelle les commissions d'achats doivent être distinguées a pour objet de faciliter le déroulement des opérations de dédouanement. Elle vise à fixer une ligne de conduite simple et claire aux agents des douanes et aux importateurs, mais elle n'établit pas une présomption irréfragable au sujet des droits légalement dus.

83. Sous réserve des erreurs qu'ils constatent eux-mêmes, les agents des douanes effectuent leur mission sur la base des informations qui leur sont fournies, tant en ce qui concerne les quantités qu'en ce qui concerne les autres éléments entrant dans le calcul des droits de douane. Si l'importateur veut éviter de se voir imposer des droits de douane trop élevés, il a tout intérêt à indiquer une quantité de marchandises qui n'est pas supérieure à celle effectivement importée, tout comme il a tout intérêt à opérer une distinction entre le prix payé au vendeur et la commission d'achat. S'il ne le fait pas, il doit payer des droits trop élevés et, lorsqu'il constate son erreur, il doit s'engager dans la procédure de rectification ou de révision, avec tous les délais supplémentaires et les frais que cela

comporte. Mais tous les types d'erreur peuvent faire l'objet de ces procédures. Il n'existe pas d'erreurs susceptibles d'être corrigées et d'autres qui ne le seraient pas.

84. Nous estimons donc que, ce qui compte, c'est le montant légalement dû en réalité et non pas le montant légalement dû au moment d'un paiement qui a été effectué sur la base d'une déclaration en douane erronée. L'expression «montant légalement dû au moment du paiement» vise uniquement les droits de douane en vigueur à ce moment-là.

85. En second lieu, on pourrait cependant encore être tenté d'objecter qu'une erreur du type de celle commise par Overland est toujours irrémédiable parce que la dette douanière était née et qu'à partir de ce moment-là aucune révision n'est plus possible. Voyons donc ce que nous disent les textes à cet égard.

86. D'après l'article 201, paragraphe 2, du code des douanes «la dette douanière naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane en cause».

87. Selon l'article 63 du même code, «les déclarations qui répondent aux conditions fixées à l'article 62 sont immédiatement acceptées par les autorités douanières, si par ailleurs les marchandises auxquelles elles se rapportent sont présentées en douane».

88. L'article 235 nous donne la définition du remboursement. Selon cette disposition, on entend par «a) remboursement: la restitution totale ou partielle des droits à l'importation ou des droits à l'exportation qui ont été acquittés».

89. Si des droits ont été acquittés, c'est donc que la déclaration avait été acceptée et que la dette douanière était née. Or, le fait que les articles 235 et 236 prévoient la possibilité du remboursement de droits déjà acquittés prouve qu'un remboursement peut intervenir même si une dette douanière était déjà née et que la naissance d'une dette douanière ne constitue donc pas, en tant que telle, un obstacle à un remboursement. (La seule condition qui est posée au remboursement est l'absence de manœuvre, voir article 236, paragraphe 1).

90. Pour toutes ces raisons, nous parvenons donc à la conclusion que l'erreur ayant consisté à ne pas distinguer la commission d'achat du prix effectivement payé au vendeur peut encore être corrigée après la mainlevée des marchandises et que, si les conditions de l'article 236 sont remplies, l'importateur est en droit d'obtenir le remboursement de ce qu'il avait payé en trop, parce que la commission d'achat avait été incorporée dans la valeur en douane.

Conclusions

91. Arrivé au terme de notre raisonnement, nous vous proposons de répondre comme suit aux questions posées par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni):

Première et deuxième questions

«Les articles 29, 32 et 33 du code des douanes sont à interpréter en ce sens que la commission d'achat n'est pas taxable en tant que partie du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises, mais peut néanmoins donner lieu à taxation si, dans la déclaration en douane, elle n'est pas indiquée de façon distincte.»

Troisième question

«Si les autorités compétentes parviennent à la conclusion que la commission d'achat n'a pas été distinguée du prix payé ou à payer par suite d'une erreur de l'intéressé et que toute manœuvre de sa part peut être exclue, elles sont tenues, en vertu de l'article 78 du code des douanes, d'accepter la révision de la déclaration et, partant, une valeur en douane réduite.»

Quatrième question

«Dans l'hypothèse visée dans la réponse à la troisième question, l'importateur est en droit, en vertu du code des douanes, et en particulier de son article 236, d'obtenir le remboursement du droit payé sur la commission d'achat.»