ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

5 décembre 2002 *

Dans l'affaire C-379/00,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Overland Footwear Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 29, 32, 33, 78 et 236 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-P. Puissochet, président de chambre, MM. R. Schintgen et C. Gulmann (rapporteur), M^me^ F. Macken et M. J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: M. J. Mischo,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Overland Footwear Ltd, par MM. R. Cordara, QC, et P. Key, barrister, mandatés par Bell Davies, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ R. Magrill, en qualité d'agent, assistée de M^me^ S. Moore, barrister,

— pour le gouvernement italien, par M. U. Leanza, en qualité d'agent, assisté de M. M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Wainwright et R. Tricot, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales d'Overland Footwear Ltd, du gouvernement du Royaume-Uni, du gouvernement italien et de la Commission à l'audience du 31 janvier 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 mars 2002,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 24 mars 2000, parvenue à la Cour le 16 octobre suivant, le VAT and Duties Tribunal, London, a posé, en application de l'article 234 CE, quatre questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 29, 32, 33, 78 et 236 du 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).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Overland Footwear Ltd (ci-après «Overland») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners») à propos du remboursement de droits à l'importation.

Le cadre réglementaire

3 Le code des douanes dispose en son article 29, paragraphe 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 [...]»

4 L'article 32, paragraphes 1 à 4, du code des douanes prévoit:

«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.»

5 L'article 33, sous e), du code des douanes est libellé comme suit:

«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.»

6 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. 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:

[...]

c) [...] ont donné mainlevée des marchandises.»

7 L'article 78 du code des douanes, qui figure sous le titre «Contrôle *a posteriori* des déclarations», énonce:

«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.»

8 L'article 236 du code des douanes prévoit:

«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.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Overland est une société établie au Royaume-Uni qui achète des produits fabriqués en dehors de la Communauté, puis les importe et les distribue à l'intérieur de celle-ci. Wolverine Far East (ci-après «Wolverine») est l'agent d'achat d'Overland en Extrême-Orient.

10 Overland rémunère les services de Wolverine par une commission d'achat représentant 4 % du prix de vente des marchandises. Overland paie cette commission au fabricant, qui la reverse par la suite à Wolverine pour le compte d'Overland.

11 Antérieurement au 1er janvier 1998, la déclaration d'importation faite par Overland au moment de la mise en libre pratique des marchandises en cause au principal indiquait comme valeur en douane le montant total figurant sur la facture du fabricant, sans déduction de la commission d'achat de 4 % ni mention d'aucun élément relatif à une commission d'achat. Dans ces conditions, les droits à l'importation étaient calculés également sur la commission d'achat. L'absence de distinction entre la commission d'achat et le prix de vente des marchandises importées résultait, selon Overland, d'une omission involontaire.

12 À partir du 1er janvier 1998, avec l'accord des Commissioners, Overland a fait apparaître de façon distincte sur ses déclarations d'importation la commission d'achat et le prix de vente des marchandises importées. Les Commissioners n'ont pas perçu de droits sur les montants relatifs à la commission d'achat.

13 Overland a adressé aux Commissioners plusieurs demandes tendant au remboursement, en vertu de l'article 236 du code des douanes, d'un montant total de 38 085,45 GBP sur les droits à l'importation versés pour les marchandises importées avant 1998. Elle faisait valoir qu'une partie de la valeur indiquée à l'époque sur chaque déclaration d'importation correspondait à une commission d'achat et qu'aucun droit n'était dû sur cette partie. Les trois premières demandes ont été accueillies par les Commissioners par lettres des 5 mai, 1er juillet ainsi que 24 juillet 1998 et un remboursement a été effectué en conséquence.

14 Cependant, à la suite d'un nouvel examen, les Commissioners ont conclu que leur décision initiale d'accepter un remboursement était erronée, au motif que les droits dont le remboursement était réclamé étaient légalement dus et qu'ils avaient été remboursés à tort. Par des décisions en date des 30 novembre et 16 décembre 1998, les Commissioners ont demandé à Overland le paiement de la somme correspondant au remboursement effectué. Les Commissioners ont confirmé leur demande par des décisions adoptées les 4 et 5 février 1999.

15 Overland a introduit un recours contre celles-ci devant le VAT and Duties Tribunal, London, qui, dans ce contexte, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«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?»

Sur les questions préjudicielles

16 En vue de répondre aux questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, il y a lieu de relever, à titre liminaire, ce qui suit:

— le litige au principal porte sur des décisions des Commissioners qui confirment des décisions antérieures réclamant le paiement de droits de douane remboursés par ces autorités à Overland;

— ces décisions ont trait à des déclarations d'importation d'Overland incluant dans la valeur en douane des commissions d'achat au sens de l'article 32, paragraphe 4, du code des douanes. Dès lors, la valeur ainsi déclarée comporte un élément qui n'est pas taxable à condition, conformément à l'article 33 du même code, qu'il soit «[distinct] du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées», et

— les commissions d'achat n'étaient pas identifiées dans les déclarations d'importation d'Overland comme des éléments distincts du prix de vente des marchandises à payer, Overland ayant déclaré, en tant que valeur en douane, le montant figurant sur les différentes factures qui, bien qu'incluant la commission d'achat, ne faisait aucune référence spécifique à celle-ci.

17 Or, il convient de constater 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.

18 Pour les raisons exposées par M. l'avocat général aux points 32 à 42 de ses conclusions, l'arrêt du 25 juillet 1991, Hepp (C-299/90, Rec. p. I-4301), invoqué par Overland, n'est pas de nature à remettre en cause cette interprétation.

19 Étant donné que les Commissioners ont donc correctement taxé les marchandises en cause au principal lors de l'importation de celles-ci, en prenant en compte la valeur en douane déclarée même si celle-ci incluait des commissions d'achat, il convient de déterminer les conditions dans lesquelles un déclarant dans la situation d'Overland, après s'être rendu compte d'une erreur dans sa déclaration d'importation, est en droit de demander aux autorités compétentes la rectification ou la révision de sa déclaration afin que ces autorités soient tenues de rembourser les droits de douane perçus au titre des commissions d'achat.

20 À cet égard, il y a lieu de constater qu'il ressort de l'article 65 du code des douanes que le déclarant ne peut plus être autorisé à rectifier sa déclaration après que les autorités douanières ont, comme en l'espèce au principal, donné mainlevée des marchandises.

21 Il convient dès lors d'examiner l'article 78 du code des douanes, qui figure sous le titre «Contrôle *a posteriori* des déclarations». Le paragraphe 1 de cette disposition prévoit que les autorités douanières ont la faculté, le cas échéant à la demande du déclarant, de procéder à une révision de la déclaration, à savoir de réexaminer celle-ci. Aux termes du paragraphe 3 de la même disposition, lorsqu'il résulte d'une révision qu'une disposition du code des douanes a été appliquée sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, lesdites autorités prennent les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent.

22 Dans la présente affaire, il n'est pas nécessaire de déterminer si et, le cas échéant, dans quelles conditions les autorités douanières ont l'obligation de procéder à des révisions à la demande des déclarants, conformément à l'article 78 du code des douanes.

23 En effet, il est constant que les Commissioners ont, dans un premier temps, fait droit à la demande de remboursement d'Overland. Une telle demande n'ayant pu être satisfaite sans que les autorités douanières aient procédé à un réexamen des déclarations en douane à la lumière du nouvel élément soumis par Overland, 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.

24 Or, 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.

25 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre aux questions posées que:

— les articles 29, 32 et 33 du code des douanes 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 code et est, dès lors, taxable;

— 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.

Sur les dépens

26 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni et italien, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le VAT and Duties Tribunal, London, par ordonnance du 24 mars 2000, dit pour droit:

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) **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 règlement n° 2913/92 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.**

Puissochet Schintgen Gulmann

Macken Cunha Rodrigues

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 5 décembre 2002

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J.-P. Puissochet