Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 26 mars 2019[1]

Affaire C-249/18

Staatssecretaris van Financiën
contre
CEVA Freight Holland BV

[demande de décision préjudicielle formée par le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas)]

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Code des douanes communautaire – Article 78 – Contrôle a posteriori des déclarations – Droits imposés sur des marchandises importées après réexamen par les autorités douanières – Révision par le déclarant de la valeur des marchandises figurant dans la déclaration en douane – Article 221 détermination de l'expiration du délai de prescription »

1. Le présent renvoi préjudiciel du Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) concerne l'interprétation du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire[2], qui définit le cadre légal de la réglementation et des procédures douanières sur le territoire douanier de l'Union européenne. Il s'inscrit dans le cadre d'un litige opposant la société CEVA Freight Holland BV (ci-après « CEVA Freight ») aux autorités douanières néerlandaises concernant des demandes de recouvrement de droits après la révision de déclarations en douane de CEVA Freight.

2. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande à être éclairée sur l'interprétation de l'article 78 du code des douanes, qui concerne le contrôle a posteriori des déclarations en douane. La seconde question porte sur l'interprétation de l'article 221 du code des douanes et sur le point de savoir si la détermination de l'expiration du délai de prescription de trois ans qu'il prévoit est une question de droit de l'Union ou de droit national.

Le code des douanes

3. Les termes et expressions suivants étaient définis en son article 4 :

« 3) "autorités douanières" : les autorités compétentes, entre autres, pour l'application de la réglementation douanière ;

1 Langue originale : l'anglais.

2 Règlement du 12 octobre 1992 (JO 1992, L 302, p. 1). Ce règlement a été modifié à plusieurs reprises : ratione temporis, c'est la version modifiée par le règlement (CE) n° 1791/2006 du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 1) qui est applicable à la présente espèce. Dans les présentes conclusions, je me référerai à ce texte par les expressions « code des douanes » ou « code des douanes de 1992 ». Le règlement (CE) n° 450/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2008, établissant le code des douanes communautaire (code des douanes modernisé) (JO 2008, L 145, p. 1) est entré en vigueur le 4 juin 2008. Cependant, le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1, ci-après le « code des douanes de 2013 ») a abrogé et remplacé le règlement n° 450/2008 avant qu'il ne devienne applicable.

[…]

9) “dette douanière” : l’obligation pour une personne de payer les droits à l’importation (dette douanière à l’importation) ou les droits à l’exportation (dette douanière à l’exportation) qui s’appliquent à des marchandises déterminées selon les dispositions communautaires en vigueur ;

[…]

12) “débiteur” : toute personne tenue au paiement du montant de la dette douanière ;

[…]

16) “régime douanier” :

a) la mise en libre pratique ;

[…]

17) “déclaration en douane” : acte par lequel une personne manifeste dans les formes et modalités prescrites la volonté d’assigner à une marchandise un régime douanier déterminé ;

18) “déclarant” : la personne qui fait la déclaration en douane en son nom propre ou celle au nom de laquelle une déclaration en douane est faite ;

[…]

20) “mainlevée d’une marchandise” : la mise à la disposition, par les autorités douanières, d’une marchandise aux fins prévues par le régime douanier sous lequel elle est placée.

[…] »

4. Le titre II était relatif aux éléments sur la base desquels étaient appliquées des mesures prévues pour les marchandises, telles que les droits à l’importation. L’article 20 disposait que les droits légalement dus en cas de naissance d’une dette douanière étaient fondés sur le tarif douanier [de l’Union]. L’article 28 énonçait que les dispositions du chapitre 3 déterminaient la valeur en douane pour l’application du tarif douanier [de l’Union] notamment. Dans ce même chapitre, l’article 29 prévoyait que 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 [l’Union] », le cas échéant, après ajustement [3].

5. Conformément à la procédure douanière normale, l’article 62 disposait que les déclarations faites par écrit devaient être établies sur un formulaire. Elles devaient être signées et comporter toutes les énonciations nécessaires à l’application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises étaient déclarées.

6. Aux termes de l’article 65, le déclarant pouvait être autorisé à rectifier la déclaration après acceptation de celle-ci par les autorités douanières, sous réserve qu’il ne demande pas l’autorisation de rectifier la déclaration après que les autorités douanières aient pris certaines mesures, dont le fait d’avoir donné mainlevée des marchandises [4].

3 Les articles 32 et 33 prévoyaient certains ajustements qui pouvaient être apportés au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises aux fins de la détermination de leur valeur en douane en application du code des douanes.

4 Des dispositions similaires à l’article 65 du code des douanes figuraient auparavant à l’article 6 de 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 1979, L 205, p. 19).

7. L'article 78 était ainsi rédigé :

« 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.

2. Les autorités douanières peuvent, après avoir donné mainlevée des marchandises et afin de s'assurer de l'exactitude des énonciations de la déclaration, procéder au contrôle des documents et données commerciaux relatifs aux opérations d'importation ou d'exportation des marchandises dont il s'agit ainsi qu'aux opérations commerciales ultérieures relatives aux mêmes marchandises. Ces contrôles peuvent s'exercer auprès du déclarant, de toute personne directement ou indirectement intéressée de façon professionnelle auxdites opérations ainsi que de toute autre personne possédant en tant que professionnel lesdits documents et données. Ces autorités peuvent également procéder à l'examen des marchandises, lorsqu'elles peuvent encore être présentées.

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» [5].

8. L'article 79 prévoyait que la mise en libre pratique conférait le statut douanier de marchandise [de l'Union] à une marchandise non [Union].

9. Aux termes de l'article 221 :

« 1. Le montant des droits doit être communiqué au débiteur selon des modalités appropriées dès qu'il a été pris en compte.

2. Lorsque mention du montant des droits à acquitter a été effectuée, à titre indicatif, dans la déclaration en douane, les autorités douanières peuvent prévoir que la communication visée au paragraphe 1 ne sera effectuée que pour autant que le montant des droits indiqué ne correspond pas à celui qu'elle a déterminé.

Sans préjudice de l'application de l'article 218, paragraphe 1, deuxième alinéa, lorsqu'il est fait usage de la possibilité prévue au premier alinéa, l'octroi de la mainlevée des marchandises par les autorités douanières vaut communication au débiteur du montant des droits pris en compte.

3. La communication au débiteur ne peut plus être effectuée après l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la naissance de la dette douanière. Ce délai est suspendu à partir du moment où est introduit un recours au sens de l'article 243 et pendant la durée de la procédure de recours» [6].

5 Aucune disposition législative reflétant le contenu de l'article 78 du code des douanes n'avait été adoptée avant la modification de la réglementation douanière intégrée dans le code des douanes de 1992.

6 L'article 243 disposait que toute personne a le droit d'exercer un recours contre les décisions prises par les autorités douanières qui ont trait à l'application de la réglementation douanière et qui la concernent directement et individuellement.

Le règlement (CEE) nº 2454/93

10. L'article 147 du règlement (CEE) nº 2454/93 [7] disposait :

« 1. Aux fins de l'article 29 du code, le fait que les marchandises faisant l'objet d'une vente sont déclarées pour la mise en libre pratique doit être considéré comme une indication suffisante qu'elles ont été vendues en vue de l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté. Cette indication subsiste également en cas de ventes successives avant l'évaluation, chacun des prix résultant de ces ventes pouvant être pris comme base d'évaluation sous réserve des dispositions des articles 178 à 181 […] » [8].

Les faits à l'origine du litige, la procédure et les questions préjudicielles

11. CEVA Freight est un commissionnaire en douane et effectue en son nom et pour son propre compte des déclarations à la demande d'importateurs pour la mise en libre circulation. Entre le 1er mars 2010 et le 31 octobre 2010, elle a établi un grand nombre de déclarations en vue de la mise en libre pratique de divers modèles de lecteurs de médias (ci-après les « déclarations en cause »). CEVA Freight a classé ces marchandises dans deux sous-positions tarifaires de la nomenclature combinée (8471 70 50 et 8517 62 00), pour lesquelles le taux des droits de douane est de zéro pour cent. Les autorités douanières ont donc donné mainlevée des lecteurs de médias sans prélèvement de droits à l'importation.

12. En 2011, les autorités douanières ont soumis les déclarations en cause à des contrôles. À la suite de ceux-ci, elles ont décidé du classement des lecteurs de médias dans une autre sous-position tarifaire de la nomenclature combinée (8521 90 00) avec un taux de droit correspondant à 13,9 %.

13. Par lettre du 22 février 2013, les autorités douanières ont notifié à CEVA Freight leur intention de procéder au recouvrement des droits de douane impayés. Dans le cadre de ce recouvrement a posteriori, elles ont fixé la valeur en douane des lecteurs de médias en se basant sur les prix déclarés par CEVA Freight, qui étaient les prix auxquels les entreprises concernées avaient vendu les lecteurs de médias dans l'Union européenne. Le 27 février 2013, les autorités douanières ont reçu une réponse de CEVA Freight demandant notamment une réduction de la valeur en douane des marchandises. CEVA Freight faisait valoir que la valeur de ces lecteurs devait se calculer sur la base du prix inférieur que leur fabricant, établi en Asie, avait facturé. Cette demande se fondait sur l'article 78 du code des douanes.

14. Par lettre du 28 février 2013, les autorités douanières ont avisé CEVA Freight que, dès lors que le délai de remboursement de la dette douanière (déterminé conformément à la lettre du 22 février 2013) arrivait à échéance, les avis de redressement se rapportant aux déclarations en cause devaient être émis. Cette lettre a été postée ce même jour et a été reçue par CEVA Freight le 4 mars 2013.

15. CEVA Freight a contesté ces avis de redressement et a de nouveau demandé une réduction de la valeur en douane de ces marchandises sur le fondement de l'article 78 du code des douanes. Les autorités douanières ont rejeté la demande de CECA Freight aux motifs que, premièrement, lors de l'établissement des déclarations, CEVA Freight avait effectué un choix délibéré entre deux prix pouvant tous les deux servir à déterminer la valeur en douane des marchandises ; deuxièmement, les

7 Règlement de la Commission du 2 juillet 1993 fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) nº 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1, ci-après le « règlement d'application »). Ce règlement a été abrogé à effet du 30 avril 2016 par le règlement d'exécution (UE) 2016/481 de la Commission, du 1er avril 2016 (JO 2016, L 87, p. 24).

8 Les articles 178 à 181 bis concernaient la déclaration des éléments et la fourniture des documents y relatifs.

prix indiqués par CEVA Freight dans les déclarations étaient exacts, et troisièmement, la demande de révision prévue par l'article 78 du code des douanes n'est pas destinée à donner a posteriori aux déclarants la possibilité de revenir sur un élément d'une déclaration d'importation qui n'est pas inexact ou incomplet.

16. Le Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam, Pays-Bas) a estimé que le choix du prix des lecteurs de médias effectué par CEVA Freight ne pouvait pas être détaché de l'erreur qu'elle avait commise lors de leur classification tarifaire. Ce choix devait être considéré comme un « élément inexact » au sens de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes. Cette juridiction a donc ordonné aux autorités douanières de statuer de nouveau sur la demande de révision des déclarations en question. Elle a également relevé que le délai de prescription de trois ans, tel que prévu par l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, pour la communication à CEVA Freight de sa dette douanière, n'était pas écoulé en l'espèce, car la date déterminante de cette communication à CEVA Freight est celle de l'envoi des avis de recouvrement par les autorités douanières (soit le 28 février 2013) et non celle de leur réception (soit le 4 mars 2013)[9].

17. Les autorités douanières demandent à la juridiction de renvoi d'annuler au fond cette décision et celle-ci demande à être éclairée sur les questions suivantes :

« 1) Faut-il interpréter l'article 78 du [code des douanes] en ce sens que, dans le cadre d'une prise en compte a posteriori et sur le fondement de l'article 147, paragraphe 1, du règlement [d'application], un déclarant peut choisir d'autres prix de transaction, moins élevés, pour des marchandises importées, en vue d'obtenir une diminution de la dette douanière ?

2) a) La détermination du moment auquel la communication au débiteur a eu lieu, aux fins de l'application de l'article 221, paragraphe 3, du [code des douanes], est-elle une question qui relève du droit de l'Union ?

2) b) En cas de réponse affirmative à la question 2a, faut-il interpréter l'article 221, paragraphe 3, du [code des douanes], en ce sens que la communication au débiteur visée par cette disposition doit avoir été reçue par ce dernier dans le délai de trois ans à compter de la naissance de la dette douanière, ou suffit-il que cette communication lui ait été envoyée avant l'expiration de ce délai ? »

18. Des observations écrites ont été soumises par CEVA Freight, par les gouvernements néerlandais et espagnol ainsi que par la Commission européenne. Ces mêmes parties ont présenté des observations orales lors de l'audience du 14 février 2019.

Appréciation

Observations liminaires

19. Le titre III du code des douanes retient trois éléments se rapportant aux marchandises (le classement tarifaire, l'origine et la valeur) qui forment la base des mesures telles que les droits de douane. En l'espèce, les autorités douanières ont révisé le classement tarifaire des marchandises en question sur la base de l'article 78, paragraphe 1, du code des douanes, faisant passer le taux des droits de douane applicables de zéro à 13,9 %. Ce changement de classement tarifaire n'est pas contesté dans le cadre du litige au principal.

20. L'unique élément contesté est la valeur qu'il convient de retenir pour les marchandises en question.

9 Voir le point 46 ci-dessous.

La première question

21. Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 78 du code des douanes doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un déclarant a inscrit dans la déclaration en douane un prix indiquant la valeur de marchandises importées dans l'Union, il peut faire le choix de modifier cette inscription en lui substituant un prix de transaction moins élevé, tout aussi licite, pour lesdites marchandises.

22. CEVA Freight soutient que, lorsqu'elle a effectué les premières déclarations en douane pour les marchandises en question, elle estimait que la valeur n'avait pas d'importance. En effet, elle était partie du principe que des droits de douane au taux de zéro pour cent étaient applicables en vertu du classement tarifaire correspondant. Elle affirme que la première question de la juridiction de renvoi devrait être reformulée pour tenir compte de cet élément. Il me semble qu'à la lumière des explications sur les circonstances de l'espèce apportées par la juridiction de renvoi dans sa décision de renvoi, ce point est déjà très clair. Je suis donc d'avis qu'il n'y a pas lieu de reformuler la première question.

23. CEVA Freight est d'avis qu'elle devrait pouvoir procéder à la révision de la déclaration en douane en vertu de l'article 78 du code des douanes.

24. Le gouvernement néerlandais et la Commission sont d'un avis contraire. Une fois que les marchandises ont été mises en circulation, une déclaration en douane ne peut être révisée que si l'article 78 du code des douanes trouve à s'appliquer. Pour pouvoir invoquer cette disposition, le déclarant doit établir que les autorités douanières ont procédé sur la base d'éléments inexacts ou incomplets. Le point de savoir si une telle révision serait favorable au déclarant est sans incidence.

25. Il est de jurisprudence constante que l'objectif de la réglementation de l'Union relative à l'évaluation en douane est d'établir un système équitable, uniforme et neutre qui exclut l'utilisation de valeurs en douane arbitraires ou fictives. La valeur en douane doit donc refléter la valeur économique réelle d'une marchandise importée et tenir compte de l'ensemble des éléments de cette marchandise qui présentent une valeur économique [10].

26. L'article 29 du code des douanes définissait la « valeur en douane » des marchandises importées comme étant leur « valeur transactionnelle », c'est-à-dire le prix payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union, le cas échéant, après ajustement effectué conformément aux dispositions pertinentes du code des douanes [11]. L'article 29, paragraphe 1, précise que la valeur en douane ne concerne que les marchandises « vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de [l'Union] ». Il en résulte qu'il doit être établi, au moment de la vente, que les marchandises dont il est question, originaires d'un État tiers, seront acheminées vers le territoire douanier de l'Union [12].

27. Conformément à l'article 147, paragraphe 1, du règlement d'application, en cas de ventes successives de marchandises avant la détermination de la valeur en douane, des prix correspondant à des ventes réalisées après l'exportation, mais avant la mise en libre pratique dans l'Union, peuvent être pris en considération aux fins de déterminer la « valeur transactionnelle » au sens de l'article 29,

10 Arrêt du 12 décembre 2013, Christodoulou e.a. (C-116/12, EU:C:2013:825, points 34 à 36 et jurisprudence citée).

11 Voir note 3 ci-dessus.

12 Arrêt du 28 février 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, point 28 et jurisprudence citée).

paragraphe 1, du code des douanes [13]. L'importateur est donc libre de choisir, parmi les prix convenus pour chacune de ces ventes, celui qu'il retiendra comme base pour déterminer la valeur en douane des marchandises concernées, à condition qu'il soit en mesure de fournir, à l'égard du prix qu'il choisit, tous les documents nécessaires aux autorités douanières [14].

28. En l'espèce, il est constant que la valeur inscrite par CEVA Freight dans les déclarations en douane, qui a servi de base à l'évaluation révisée des autorités douanières, est conforme à la définition de la valeur transactionnelle de marchandises pour les besoins de l'article 29 du code des douanes et de l'article 147, paragraphe 1, du règlement d'application. De même, il est tout aussi vrai que la valeur inférieure révisée que CEVA Freight estime que les autorités douanières doivent prendre en compte pour déterminer le montant des droits de douane dus entre également dans la définition figurant dans ces dispositions. Il est également incontesté que CEVA Freight n'avait pas un doute quant à l'interprétation de l'article 29 du code des douanes et de l'article 147, paragraphe 1, du règlement d'application étant donné qu'elle était consciente du fait que, en vertu de ces dispositions, elle pouvait retenir pour les déclarations en douane soit le prix des lecteurs de médias sur le marché de l'Union, soit le prix en Asie qui était inférieur.

29. Conformément aux articles 62 et 76 du code des douanes, les déclarations en douane doivent comporter toutes les énonciations nécessaires à l'application du régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées [15]. Le principe [exposé à l'article 65, sous c), du code des douanes] était que le déclarant ne pouvait pas rectifier une énonciation de la déclaration après que les marchandises ont été mises en libre pratique. Ce principe a été modifié avec l'entrée en vigueur du code des douanes de 1992, le 1er janvier 1994 [16]. À compter de cette date, l'article 78 a permis aux autorités douanières, d'office ou sur demande du déclarant, de réviser la déclaration en douane après l'octroi de la mainlevée des marchandises. Lorsqu'elles procèdent à une révision en application de l'article 78, les autorités douanières ne peuvent se fonder que sur les énonciations de la déclaration en douane ou des pièces jointes [17].

30. L'article 78 du code des douanes est muet quant à la possibilité pour un déclarant, dans les circonstances du litige au principal, de modifier la valeur des marchandises inscrite dans ses déclarations en douane pour y faire figurer un prix de transaction inférieur. La question en droit inédite que soulève par CEVA Freight porte sur l'étendue de la marge d'appréciation des autorités douanières pour réviser des déclarations en douane. En vertu de l'article 78, paragraphe 3, cette marge d'appréciation s'exerce lorsqu'une révision (ou des contrôles) révèle que les dispositions régissant le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, à savoir qu'ont été commises soit des erreurs ou des omissions matérielles, soit des erreurs d'interprétation du droit applicable. Les autorités douanières doivent alors, conformément à l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes, prendre les mesures nécessaires pour régulariser la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent [18]. Le but est d'assurer la perception des droits de douane effectivement dus et non de maximiser les recettes.

31. La révision demandée par CEVA Freight est-elle compatible avec les objectifs de la réglementation douanière de l'Union sur la détermination de la valeur ?

32. Il me semble que oui.

13 Arrêt du 28 février 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, points 29 et 30 et jurisprudence citée). La jurisprudence citée inclut l'arrêt du 6 juin 1990, Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237), qui avait cependant à connaître de règles sur la détermination de la valeur en douane de marchandises importées [l'article 3 du règlement (CEE) nº 1224/80 du Conseil, du 28 mai 1980, relatif à la valeur en douane des marchandises (JO 1980, L 134, p. 1)] en vigueur *avant* l'adoption de l'article 78 du code des douanes.

14 Arrêt du 28 février 2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, point 31 et jurisprudence citée).

15 Toutes les pièces justificatives requises doivent être jointes à la déclaration (article 62, paragraphe 2, du code des douanes).

16 Voir note 5 ci-dessus et arrêt du 20 octobre 2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, point 62).

17 Arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, point 22 et jurisprudence citée).

18 Arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, point 24 et jurisprudence citée).

33. Premièrement, le litige au principal concerne le pourvoi formé par les autorités douanières contre la décision du Gerechtshof Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam). Dans cette décision faisant l'objet d'un pourvoi, il a été considéré que le choix du prix des lecteurs de médias effectué par CEVA Freight, inscrit dans les déclarations en douane pour la détermination de la valeur en douane, ne pouvait pas être détaché de l'erreur qu'elle avait commise lors du classement tarifaire de ces marchandises [19]. Cela me laisse à penser que l'erreur initiale relativement au classement tarifaire des marchandises en question n'est pas détachable de la valeur que CEVA Freight a attribuée aux lecteurs de médias. Il a été admis en audience que si un classement tarifaire se traduit pas un taux de droits de douane à un taux de 0 %, la valeur en douane des marchandises importées n'a aucune incidence. En revanche, lorsqu'un classement tarifaire fait naître une obligation de s'acquitter de droits de douane au taux de 13,9 %, ces éléments (le prix et la valeur en douane) deviennent essentiels. Le fait de ne pas prendre en compte le changement de circonstances résultant de la révision du classement tarifaire par les autorités douanières empêcherait CEVA Freight d'inscrire la valeur retenue pour les marchandises en question au lieu d'une valeur arbitraire. Je suis donc d'avis que l'erreur initiale dans le classement tarifaire et la détermination de la valeur des marchandises en question constituent un ensemble indivisible. Apprécier chacun de ces éléments isolément serait artificiel et contraire à l'objectif poursuivi par le code des douanes en matière de détermination de la valeur qui est de refléter la situation réelle [20].

34. Deuxièmement, à mon avis, accepter la révision proposée est juste en ce qu'elle tient compte des réalités, à savoir que le classement tarifaire applicable ne peut être détaché du prix retenu par CEVA Freight et inscrit dans les déclarations en douane pour les marchandises en question. Troisièmement, cette révision ne va pas à l'encontre de l'uniformité et de la neutralité du système, dans la mesure où *des droits restent dus* (bien que sur des valeurs inférieures).

35. Quatrièmement, la juridiction de renvoi souligne dans sa décision de renvoi que le prix inférieur que CEVA Freight cherche à substituer au prix déclaré est vérifiable, documentation à l'appui, et il ne saurait donc être considéré comme conduisant à attribuer une valeur en douane fictive.

36. Cinquièmement, la Cour a jugé que l'article 78 du code des douanes ne restreint nullement les autorités douanières en ce qui concerne la possibilité de répéter une révision ou un contrôle a posteriori au sens des paragraphes 1 et 2 de cet article ni la prise par lesdites autorités des mesures nécessaires pour régulariser la situation prévue au paragraphe 3 dudit article [21]. En effet, tant la finalité même du code des douanes, « en ce qu'il vise, notamment, conformément au considérant 5 de ce code, à assurer une application correcte des taxes prévues par celui-ci […], que la logique spécifique de l'article 78 dudit code, qui consiste à aligner la procédure douanière sur la situation réelle en corrigeant les erreurs ou les omissions matérielles ainsi que les erreurs d'interprétation du droit applicable […], militent contre une interprétation de cet article permettant d'exclure généralement que les autorités douanières procèdent à des révisions ou à d'autres contrôles a posteriori des déclarations en douane afin de régulariser, le cas échéant, la situation» [22]. En outre, il découle d'une jurisprudence constante que les autorités douanières disposent, notamment en vue d'une réalisation effective de tels objectifs, d'un large pouvoir d'appréciation pour procéder à des révisions et à des contrôles a posteriori [23]. L'article 78, paragraphe 3, du code des douanes doit donc être interprété en ce sens que, dans le cadre des obligations qu'il impose aux autorités douanières, il permet, en règle générale, à ces autorités de procéder à une révision ou à un contrôle a posteriori d'une déclaration en douane et de régulariser la situation en fixant une nouvelle dette douanière [24].

19 Voir le point 3.1 de la décision de renvoi.

20 Voir point 25 ci-dessus.

21 Arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, point 25).

22 Arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, point 26 et jurisprudence citée).

23 Arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, point 27 et jurisprudence citée).

24 Arrêt du 12 octobre 2017, Tigers (C-156/16, EU:C:2017:754, points 29 à 31).

37. À mon avis, il résulte de cette jurisprudence que les autorités douanières jouissent d'un large pouvoir d'appréciation en matière de révision des déclarations en douane après l'octroi de la mainlevée des marchandises en question. Dès lors que les erreurs initiales dans le classement tarifaire et la valeur que CEVA Freight a attribuée aux lecteurs de médias ne peuvent être détachées, je suis d'avis que l'erreur en cause relève de l'expression « éléments inexacts ou incomplets » de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes. Ces termes ont été interprétés comme couvrant à la fois des erreurs ou omissions matérielles et des erreurs d'interprétation du droit applicable [25]. L'erreur initiale dans le classement tarifaire peut être assimilée à une erreur matérielle.

38. Enfin, la Commission a exprimé ses inquiétudes sur le fait que l'article 78 du code des douanes n'a pas pour vocation d'être un moyen pour les déclarants de demander une révision afin qu'ils choisissent de communiquer des éléments qui les mettent dans une situation plus favorable. Je comprends que de telles préoccupations soient légitimes si les déclarants devaient se voir reconnaître un choix aussi général et large.

39. Toutefois, les circonstances de l'affaire concernant CEVA Freight sont plus nuancées que la simple demande de pouvoir choisir une valeur plus favorable pour ses déclarations en douane.

40. Sur ce point, la juridiction de renvoi demande à la Cour de préciser son arrêt Overland Footwear [26]. D'un côté, cet arrêt a dit pour droit que l'article 78 du code des douanes ne permet pas la révision, sauf en cas d'erreurs ou omissions matérielles et d'erreurs d'interprétation du droit applicable. D'un autre côté, la Cour a constaté qu'une erreur constituée par une omission involontaire ne saurait être considérée comme l'exercice d'un choix, par définition volontaire. La juridiction de renvoi estime que l'expression « omission involontaire » doit être comprise dans un sens large et qu'elle peut donc englober une situation telle que celle de CEVA Freight dans l'affaire au principal.

41. Dans cette affaire, l'entreprise concernée (Overland Footwear) achetait des produits fabriqués en dehors de l'Union (surtout des chaussures), puis les importait et les distribuait sur les territoires des États membres. Dans le cadre de ses activités, elle avait recours aux services d'un agent d'achat en Extrême-Orient, rémunéré au moyen d'une commission d'achat. Elle payait cette commission au fabricant, qui la reversait à l'agent. Cette commission était initialement incluse dans les déclarations d'importation (la commission n'apparaissait pas séparément). Les droits de douane à l'importation étaient ainsi calculés et acquittés sur la commission. Par la suite, avec l'accord des autorités douanières, Overland Footwear a fait apparaître, sur les déclarations en douane, la commission d'achat et le prix de vente des marchandises de façon distincte. À partir de ce moment, les autorités douanières n'ont plus perçu de droits d'importation sur le montant correspondant à la commission d'achat. Overland Footwear a alors demandé la révision des déclarations en douane antérieures et le remboursement proportionnel des droits acquittés au motif qu'une partie de la valeur indiquée sur chaque déclaration d'importation correspondait à la commission d'achat sur laquelle aucun droit n'était dû.

42. Dans cet arrêt, la Cour a rejeté l'argumentation selon laquelle l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes ne serait applicable que dans des circonstances limitées, telles qu'en cas d'erreur dans le classement tarifaire des marchandises en cause. De même, la Cour n'a pas accueilli les allégations selon lesquelles en n'ayant pas indiqué la commission d'achat dans ses déclarations, Overland Footwear avait fait un choix et n'avait pas commis d'erreur. Ce faisant, la Cour a constaté que « dès lors qu'il existe une possibilité de révision ultérieure d'une déclaration en douane à la demande du déclarant, [elle] ne saurait avoir pour conséquence que des droits *légalement* perçus en raison de

25 Arrêt du 20 octobre 2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, point 63).

26 Arrêt du 20 octobre 2005 (C-468/03, EU:C:2005:624).

simples règles de preuve soient, a posteriori, assimilés à des droits légalement *dus* […], malgré la production d'éléments de preuve suffisants. Il doit enfin être constaté que, en tout état de cause, une erreur constituée par une omission involontaire ne saurait être considérée comme l'exercice d'un choix, par définition volontaire» [27].

43. Si la décision de la Cour dans l'arrêt Overland Footwear [28] ne manque certes pas d'intérêt, il me semble que la présente affaire s'en distingue. Nous sommes ici en présence d'une erreur initiale dans le classement tarifaire des marchandises en question. En conséquence de cette erreur initiale, une valeur donnée a été rapportée dans les déclarations en douane. Cette erreur de classification tarifaire a ensuite fait l'objet d'un réexamen et a été rectifiée. Ces circonstances sont très différentes de celles de l'affaire Overland Footwear. Le présent litige se distingue également du cas où un déclarant choisit librement entre différentes valeurs, puis demande une révision parce qu'il a simplement changé d'avis. En l'espèce, l'erreur initiale dans la classification tarifaire et la valeur qui l'accompagnait, constituent les deux faces d'une même médaille.

44. J'en conclus donc que, lorsque, à la suite d'une erreur, des marchandises font l'objet d'un classement dans une sous-position tarifaire pour laquelle le taux des droits de douane est de zéro et que, suite à cette erreur, un déclarant indique un prix (dans le cas de ventes successives) pour attribuer une valeur en douane à ces marchandises, conformément à l'article 29 du code des douanes et à l'article 147, paragraphe 1, du règlement d'application, les autorités douanières peuvent, à la demande du déclarant, après octroi de la mainlevée desdites marchandises, procéder à la révision de la déclaration en douane et autoriser le déclarant à attribuer une nouvelle valeur, sous réserve qu'elle soit conforme aux exigences du code des douanes.

La seconde question

45. En vertu de l'article 221, paragraphe 1, du code des douanes, les autorités douanières doivent communiquer au débiteur le montant des droits dus dès qu'il a été pris en compte. Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si la détermination du moment auquel cette communication a eu lieu est une question qui relève du droit de l'Union ou du droit national. Dans la mesure où cette détermination du moment auquel cette communication a eu lieu est une question du droit de l'Union, la juridiction de renvoi demande également à savoir si ladite communication doit avoir été *reçue* par le débiteur dans le délai de trois ans à compter de la naissance de la dette douanière ou s'il suffit, pour l'application de l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, qu'elle lui ait été *envoyée* avant l'expiration de ce délai.

46. À titre liminaire, il convient de garder à l'esprit qu'une dette douanière naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane (article 201, paragraphe 2, du code des douanes). En l'espèce, les déclarations dont il est question ont été faites à différents moments entre le 1er mars 2010 et le 31 octobre 2010. La juridiction de renvoi indique que la question de savoir si certaines dettes douanières sont prescrites ne concerne que celles nées avant le 4 mars 2010.

47. CEVA Freight et le gouvernement espagnol sont d'avis que la détermination de l'expiration du délai de prescription est une question qui relève du droit de l'Union. Le gouvernement néerlandais et la Commission soutiennent que, en vertu du code des douanes, cette question relève des règles procédurales nationales.

48. Je partage l'avis du gouvernement néerlandais et de la Commission.

27 Arrêt du 20 octobre 2005, Overland Footwear (C-468/03, EU:C:2005:624, points 68 et 69) (Mise en italique par mes soins).
28 Arrêt du 20 octobre 2005 (C-468/03, EU:C:2005:624).

49. L'article 221, paragraphe 3, première phrase, du code des douanes prévoit une règle de prescription : « [l]a communication au débiteur ne peut plus être effectuée après l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la naissance de la dette douanière» [29]. Rien dans la rédaction limpide de ce texte n'indique que la détermination du moment auquel la communication au débiteur a lieu est une question relevant du droit de l'Union.

50. La genèse de cette disposition montre que le législateur visait à instaurer un minimum de cohérence et d'uniformité en matière de recouvrement du montant de la dette douanière. Avant l'entrée en vigueur du code des douanes, ces aspects étaient régis par le règlement (CEE) nº 1697/79 [30], ensemble avec le règlement (CEE) nº 1854/89 [31]. Le règlement nº 1679/79 a été adopté pour remplacer les régimes nationaux existants par un régime communautaire nouveau [32]. Son deuxième considérant énonce que le recouvrement a posteriori de droits de douane porte une certaine atteinte à la sécurité que les redevables sont en droit d'attendre des actes administratifs entrainant des conséquences pécuniaires. Il a donc été jugé convenable de fixer un délai de prescription de trois ans au-delà duquel la liquidation primitive des droits de douane doit être considérée comme définitive afin de limiter les actions des autorités douanières. Aucun autre objectif n'est indiqué concernant l'application d'un tel délai de prescription. Notamment, le législateur n'a aucunement précisé ni le moment auquel la communication doit avoir lieu ni la manière dont elle doit s'opérer. L'article 221 du code de douanes de 1992 reçoit une rédaction similaire à celle de l'article 2 du règlement nº 1697/79.

51. Il me semble donc que c'est aux États membres qu'il incombe d'agir, en suivant les règles de forme et les règles de fond de leur droit national, pour mettre en œuvre l'article 221 du code des douanes, car à l'époque le droit de l'Union ne prévoyait pas de règles communes sur la détermination du moment auquel cette communication devait avoir lieu pour les besoins de cette disposition [33].

52. CEVA Freight et le gouvernement espagnol font valoir qu'il convient cependant de tenir compte du contexte plus large dans lequel opèrent les autorités douanières et les opérateurs économiques. Ils attirent l'attention sur la version actuelle du code des douanes [34], qui dispose désormais que tout échange d'informations, telles que des déclarations, demandes ou décisions entre les autorités douanières et les opérateurs économiques, doit être effectué en utilisant un procédé informatique de traitement des données (article 6, paragraphe 1). Tant CEVA Freight que le gouvernement espagnol soutiennent que le code des douanes de 2013 doit venir éclairer l'interprétation de sa version antérieure, à savoir le code des douanes de 1992.

53. Cette thèse fait l'impasse sur le simple fait que le code des douanes de 2013 et celui de 1992 ne s'inscrivent pas dans un même contexte réglementaire. En 2008, le code des douanes a fait l'objet d'une profonde révision pour l'ajuster au nouvel environnement électronique des douanes et des échanges commerciaux et, à cet effet, la réglementation douanière a été révisée en profondeur [35]. Aucune conclusion ne peut donc être tirée du contenu actuel du code des douanes de 2013 en vue de l'interprétation de l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes de 1992.

29 Voir, également, arrêt du 17 juin 2010, Agra (C-75/09, EU:C:2010:352, point 30), et point 9 des présentes conclusions.

30 Règlement du Conseil du 24 juillet 1979 concernant le recouvrement « a posteriori » des droits à l'importation ou des droits à l'exportation qui n'ont pas été exigés du redevable pour des marchandises déclarées pour un régime douanier comportant l'obligation de payer de tels droits (JO 1979, L 197, p. 1).

31 Règlement du Conseil du 14 juin 1989 relatif à la prise en compte et aux conditions de paiement des montants de droits à l'importation ou de droits à l'exportation résultant d'une dette douanière (JO 1989, L 186, p. 1).

32 Arrêt du 23 février 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, point 32).

33 Voir, par analogie, arrêt du 23 février 2006, Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, points 52 et 53).

34 Voir note 2 ci-dessus.

35 Voir exposé des motifs de la proposition de la Commission de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union [COM(2012) 64, p. 2].

54. Je suis donc d'avis que, sous l'empire de cette disposition, la détermination du moment auquel la communication au débiteur doit avoir lieu relève du droit procédural national, sous réserve des limites qu'impose le droit de l'Union, à savoir que les modalités prévues par le droit national ne peuvent aboutir à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile la récupération du montant des dettes douanières et que l'application de telles règles de droit national doit se faire d'une façon non discriminatoire par rapport aux procédures visant à trancher des litiges nationaux du même type [36].

55. Compte tenu de ma réponse à la première partie de la seconde question, il n'y pas lieu d'en examiner la seconde partie. Pour le bon ordre, j'ajoute que, si la Cour ne devait pas partager mes vues sur la première partie de la seconde question et faire le choix d'une interprétation uniforme en droit de l'Union, il me semble que le libellé même de l'article 221, paragraphe 3, suppose que les autorités douanières doivent *envoyer* la communication au débiteur avant l'expiration du délai de prescription de trois ans dans la mesure où cette disposition met plus l'accent sur l'action des autorités douanières que sur la date de réception par le débiteur.

Conclusion

56. Au vu des considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) :

1) Lorsque, à la suite d'une erreur, des marchandises font l'objet d'un classement dans une sous-position tarifaire pour laquelle le taux des droits de douane est de zéro et que, suite à cette erreur, un déclarant indique un prix (dans le cas de ventes successives) pour attribuer une valeur en douane à ces marchandises, conformément à l'article 29 du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, et à l'article 147, paragraphe 1, du règlement (CEE) nº 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement nº 2913/92, les autorités douanières peuvent, à la demande du déclarant, après octroi de la mainlevée desdites marchandises, procéder à la révision de la déclaration en douane et autoriser le déclarant à attribuer une nouvelle valeur, sous réserve qu'elle soit conforme aux exigences du règlement nº 2913/92.

2) Pour l'application de l'article 221, paragraphe 3, du règlement nº 2913/92, la détermination du moment auquel la communication au débiteur doit avoir lieu relève des règles de droit procédural national, sous réserve des limites qu'impose le droit de l'Union, à savoir que les modalités prévues par le droit national ne peuvent aboutir à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile la récupération du montant des dettes douanières et que l'application de telles règles de droit national doit se faire d'une façon non discriminatoire par rapport aux procédures visant à trancher des litiges nationaux du même type.

36 Arrêt du 21 juin 2007, ROM-projecten (C-158/06, EU:C:2007:370, point 23 et jurisprudence citée).