

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

20 octobre 2005 \*

Dans l'affaire C-468/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), par décision du 29 septembre 2003, parvenue à la Cour le 6 novembre 2003, dans la procédure

**Overland Footwear Ltd**

contre

**Commissioners of Customs & Excise,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de chambre, MM. J. Makarczyk, C. Gulmann (rapporteur), R. Schintgen et J. Klučka, juges,

\* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. M. Poiares Maduro,  
greffier: M<sup>me</sup> K. Sztranc, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 avril 2005,

considérant les observations présentées:

- pour Overland Footwear Ltd, par M. R. Cordara, QC,
  
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. K. Manji, en qualité d'agent, assisté de M<sup>me</sup> S. Moore, barrister,
  
- pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et M. Lumma, en qualité d'agents,
  
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. X. Lewis, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 mai 2005,

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte 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 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Overland Footwear Ltd (ci-après «Overland») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners») au sujet du remboursement de droits de douane à l'importation acquittés sur des commissions d'achat incluses dans la valeur en douane déclarée. Elle fait suite à une précédente demande de décision préjudicielle présentée par la juridiction de renvoi dans le cadre du même litige et qui a donné lieu à l'arrêt du 5 décembre 2002, Overland Footwear (C-379/00, Rec. p. I-11133).

### Le cadre juridique

- 3 L'article 29, paragraphe 1, du code des douanes dispose:

«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 du même code énonce:

«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'achat, 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), précise:

«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 L'article 65 dispose:

«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, 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.

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.»

8 L'article 236 prévoit:

«1. Il est procédé au remboursement des droits à l'importation [...] dans la mesure où il est établi qu'au moment de son paiement leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220, paragraphe 2.

[...]

Aucun remboursement [...] n'est accordé, lorsque les faits ayant conduit au paiement [...] d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé.

2. Le remboursement [...] des droits à l'importation [...] 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.

[...]»

**Le litige au principal, la précédente procédure de renvoi et les questions préjudicielles**

- 9 À l'époque des faits du litige au principal, Overland, entreprise établie au Royaume-Uni, achetait des produits fabriqués en dehors de la Communauté, notamment des chaussures, puis les importait et les distribuait dans celle-ci. Wolverine Far East (ci-après «Wolverine») était son agent d'achat en Extrême-Orient.
  
- 10 Overland rémunérait les services de Wolverine au moyen d'une commission d'achat de 4 % du prix de vente des marchandises. Elle payait cette commission au fabricant, qui la reversait à Wolverine pour le compte d'Overland.
  
- 11 Avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, les déclarations d'importation présentées par Overland lors de la mise en libre pratique des marchandises en cause au principal indiquaient comme valeur en douane le montant figurant sur la facture du fabricant. Ce montant comprenait la commission d'achat, laquelle, cependant, n'apparaissait pas séparément. Les droits de douane à l'importation étaient ainsi calculés et acquittés également sur cette commission.
  
- 12 À partir du 1<sup>er</sup> 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. À compter de cette date, les Commissioners n'ont plus perçu de droits sur les montants correspondant à la commission d'achat.
  
- 13 Se fondant sur l'article 236 du code des douanes, Overland a adressé aux Commissioners quatre demandes tendant au remboursement d'un montant total de



38 085,45 GBP de droits à l'importation versés pour les marchandises importées avant 1998. Elle a fait valoir qu'une partie de la valeur indiquée sur chaque déclaration d'importation correspondait à une commission d'achat et qu'aucun droit n'était dû sur cette dernière.

- 14 Les trois premières demandes, visant au remboursement d'une somme totale de 4 384,29 GBP, ont été accueillies par lettres des 5 mai, 1<sup>er</sup> juillet ainsi que 24 juillet 1998 et le remboursement a été effectué. Cependant, à la suite d'un réexamen, les Commissioners ont considéré que leurs décisions d'accepter de rembourser Overland étaient erronées, au motif que les droits en cause étaient légalement dus. Par décisions des 30 novembre et 16 décembre 1998, ils ont demandé à Overland de restituer la somme totale de 4 384,29 GBP. Ils ont confirmé leur demande par décisions des 4 et 5 février 1999.
- 15 Les Commissioners ont par ailleurs rejeté, par lettre du 29 octobre 1998, la quatrième demande d'Overland tendant au remboursement d'une somme de 33 701,16 GBP. Par une seconde décision du 5 février 1999, ils ont confirmé ce rejet.
- 16 Overland a introduit devant le VAT and Duties Tribunal, London, un recours contre la décision du 4 février 1999 et contre les deux décisions du 5 février 1999.
- 17 Par ordonnance du 24 mars 2000, le VAT and Duties Tribunal, London, 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?»

- 18 Dans la partie introductive de cette ordonnance, la juridiction de renvoi a expliqué qu'Overland avait formé un recours contre trois décisions des Commissioners «confirmant chacune une décision réclamant le paiement, en application de l'article 242 du [code des douanes], d'un droit précédemment remboursé à tort à [Overland] en application de l'article 236 du même code». Elle a ajouté que les «points litigieux» étaient entièrement régis par le droit communautaire.
- 19 Après avoir décrit les faits à l'origine du litige qui lui était soumis, elle a indiqué que les trois premières demandes de remboursement présentées aux Commissioners par Overland avaient donné lieu à un remboursement des droits de douane en cause. Elle a précisé que la quatrième demande avait été rejetée.
- 20 Elle a ensuite fait état des décisions, adoptées par les Commissioners les 30 novembre et 16 décembre 1998, qui ont ordonné la restitution, par Overland, des sommes précédemment remboursées à la suite de ses trois premières demandes.
- 21 La juridiction de renvoi a, enfin, résumé les arguments des parties relatifs aux dispositions applicables.
- 22 Sa demande de décision préjudicielle a donné lieu à l'arrêt *Overland Footwear*, précité, dans lequel la Cour a dit pour droit 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.

23 Au point 22 de cet arrêt, la Cour a considéré qu'il n'était 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.

24 À cet égard, elle a relevé, au point 23 de l'arrêt, que les Commissioners avaient, dans un premier temps, fait droit à la demande de remboursement d'Overland, après avoir nécessairement procédé à un réexamen des déclarations en douane à la lumière du nouvel élément soumis par celle-ci. Elle en a déduit que ces autorités avaient accepté de procéder à la révision des déclarations et avaient adopté, conformément aux résultats de cette révision, 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.

25 Au point 24 de l'arrêt, la Cour a conclu que, dans de telles circonstances, il n'était pas permis auxdites autorités de revenir sur leurs décisions.

26 Par ordonnance du 29 septembre 2003, le VAT and Duties Tribunal, London, a décidé une nouvelle fois, dans le cadre du litige qui lui est soumis, de surseoir à statuer et de saisir la Cour par voie préjudicielle.

- 27 Dans cette décision, la juridiction de renvoi relève que la Cour a, sans que cela lui soit imputable, fondé son arrêt *Overland Footwear*, précité, sur des éléments inexacts, de sorte que les réponses données aux questions déferées ne sont pas utiles à la solution du litige.
- 28 Elle indique que, par lettres des 7 et 8 juillet 1999, les Commissioners avaient informé *Overland* qu'ils retireraient les décisions demandant le remboursement de la somme totale de 4 384,29 GBP, au motif que, conformément à l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, la communication du montant des droits de douane au débiteur ne pouvait 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 Elle souligne que, dès lors, à la date de la première décision de renvoi, le seul litige subsistant entre les parties concernait la décision de rejet de la quatrième demande d'*Overland*, visant au remboursement de la somme de 33 701,16 GBP, décision également attaquée dans le cadre de la procédure introduite devant elle.
- 30 La juridiction de renvoi observe que ces éléments n'ont pas été suffisamment portés à la connaissance de la Cour.
- 31 Elle constate que, par suite, les prémisses prises en considération par celle-ci au point 23 de l'arrêt *Overland Footwear*, précité, selon lesquelles:

— les Commissioners avaient, dans un premier temps, fait droit à la demande de remboursement d'*Overland*,

— les autorités douanières avaient donc accepté de procéder à la révision des déclarations et adopté les décisions nécessaires pour «rétablir la situation»,

ne pouvaient valoir en ce qui concerne la quatrième demande de remboursement, puisque celle-ci avait été rejetée par les Commissioners et n'avait pas donné lieu à remboursement.

32 Dans ce contexte, le VAT and Duties Tribunal, London, conclut qu'il convient de soumettre de nouveau à la Cour, en termes identiques, les questions qui étaient contenues dans l'ordonnance de renvoi du 24 mars 2000.

### **Sur les questions préjudicielles**

#### *Observations préliminaires*

33 La première ordonnance de renvoi du 24 mars 2000 indiquait que le recours formé par Overland était dirigé contre trois décisions des Commissioners confirmant, chacune, une décision réclamant la restitution de droits de douane à l'importation précédemment remboursés à tort à la demanderesse en application de l'article 236 du code des douanes.

- 34 Le rejet de la quatrième demande de remboursement n'était visé, à titre incident, que dans le cadre de l'énoncé de la chronologie des faits ayant précédé l'introduction de la procédure au principal. L'ordonnance de renvoi n'indiquait pas, explicitement, que la décision de rejet figurait au rang des décisions attaquées.
- 35 Enfin, la même ordonnance ne faisait pas état du retrait, en cours d'instance, des décisions exigeant le remboursement de la somme totale de 4 384,29 GBP.
- 36 Il doit ainsi être constaté que, pour les motifs énoncés par la juridiction nationale dans sa seconde décision de renvoi, l'arrêt *Overland Footwear*, précité, n'a pas apporté aux questions posées une réponse utile à la solution du litige au principal, tel qu'il subsistait à la date de la première décision de renvoi.
- 37 Il convient donc d'examiner les mêmes questions à la lumière des éléments de fait à présent portés à la connaissance de la Cour.

*Sur les première et deuxième questions*

- 38 Dans son arrêt *Overland Footwear*, précité, la Cour, en réponse aux deux premières questions posées par la juridiction de renvoi, a dit pour droit 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.

- 39 Ainsi que le souligne M. l'avocat général aux points 23 à 25 de ses conclusions, la circonstance que le litige au principal porte uniquement sur la décision des Commissioners de rejeter la quatrième demande d'Overland visant au remboursement d'un montant de 33 701,16 GBP et que cette somme n'avait pas, dans un premier temps, été remboursée par les autorités douanières n'a aucune incidence sur les prémisses prises en considération par la Cour pour énoncer sa réponse.
- 40 Cette circonstance, en ce qui concerne les quatre demandes de remboursement d'Overland, est postérieure aux faits pertinents, à savoir la déclaration en douane et l'application des droits à l'importation.
- 41 La question de savoir si une commission d'achat, lorsqu'elle est incluse par l'importateur dans la valeur en douane sans être distinguée du prix de vente, peut également être comprise dans l'assiette des droits à l'importation se posait de la même manière à l'égard tant des trois premières demandes de remboursement que de la quatrième.
- 42 À cet égard, dans la mesure où:
- conformément à l'article 62, paragraphe 1, du code des douanes, il appartient au déclarant de porter sur sa déclaration «toutes les énonciations nécessaires à l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel les marchandises sont déclarées»,



- en vertu de l'article 71 du même code, l'application des dispositions régissant ledit régime s'effectue d'après les énonciations de la déclaration lorsqu'il n'est pas procédé à la vérification de celle-ci ou lorsque la vérification opérée n'a pas permis de remettre en cause ces énonciations,

les autorités douanières peuvent légalement taxer les marchandises sur la base de la valeur en douane déclarée, y compris une éventuelle commission d'achat qui a été incluse par erreur dans cette dernière par le déclarant et dont ces autorités ne peuvent, au demeurant, soupçonner l'existence, en l'absence d'information sur ce point.

- 43 Dans ces conditions, nonobstant les éléments portés à la connaissance de la Cour dans la seconde décision de renvoi, il doit être répondu aux deux premières questions préjudicielles dans des termes identiques à ceux utilisés dans l'arrêt *Overland Footwear*, précité, tels que rappelés au point 38 du présent arrêt.

*Sur les troisième et quatrième questions*

- 44 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 78 et 236 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens que, après l'octroi de la mainlevée de marchandises importées, les autorités douanières, saisies d'une demande du déclarant tendant à la révision de sa déclaration en douane relative auxdites marchandises, sont tenues de procéder à la révision sollicitée et que, lorsqu'elles constatent, à l'issue de la révision, que la valeur en douane déclarée comprenait par erreur une commission d'achat, elles sont tenues de rétablir la situation en procédant au remboursement des droits à l'importation appliqués à cette commission.

- 45 L'article 78, paragraphe 1, du code des douanes dispose que les autorités douanières, d'office ou à la demande du déclarant, «peuvent» procéder à la révision de la déclaration, c'est-à-dire à son réexamen.
- 46 Lorsque le déclarant sollicite une révision, sa demande doit être examinée par les autorités douanières, à tout le moins quant à la question de savoir s'il y a lieu ou non de procéder à cette révision.
- 47 Dans le cadre de cette première appréciation, les autorités douanières prennent en compte, notamment, la possibilité de contrôler les énonciations contenues dans la déclaration à réviser et dans la demande de révision.
- 48 Par exemple, elles pourront refuser de procéder à une révision lorsque les éléments à vérifier nécessitent un contrôle physique et que, par suite de l'octroi de la mainlevée des marchandises, celles-ci ne peuvent plus leur être présentées.
- 49 Si, au contraire, les vérifications à opérer ne nécessitent pas la présentation des marchandises, par exemple lorsque la demande de révision ne suppose que l'examen de documents comptables ou contractuels, une révision est en principe possible.

- 50 Au terme de leur appréciation, les autorités douanières doivent ainsi, sous réserve d'un recours juridictionnel, soit rejeter la demande du déclarant par décision motivée, soit procéder à la révision sollicitée.
- 51 En cas d'accueil de la demande, elles réexaminent la déclaration et apprécient le bien-fondé des allégations du déclarant, à la lumière des éléments communiqués.
- 52 Si la révision révèle que les dispositions régissant le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières doivent, conformément à l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes, prendre les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent.
- 53 Lorsqu'il apparaît que, en définitive, les droits à l'importation acquittés par le déclarant excèdent ceux qui étaient légalement dus au moment de leur paiement, la mesure nécessaire au rétablissement de la situation ne peut consister que dans le remboursement du trop-perçu.
- 54 Il est procédé à ce remboursement en application de l'article 236 du code des douanes, si les conditions énoncées par cette disposition sont remplies, à savoir, en particulier, une absence de manœuvre du déclarant et le respect du délai, en principe de trois ans, prévu pour la présentation de la demande de remboursement.

- 55 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent que l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes n'est applicable que dans des hypothèses telles qu'un classement erroné des marchandises, des erreurs arithmétiques, l'utilisation de codes de monnaies inexacts ou l'indication de quantités inexactes.
- 56 Cette disposition ne serait pas applicable lorsqu'une commission d'achat n'a pas été indiquée de façon distincte du prix des marchandises. Dans ce cas, la commission ferait partie intégrante de la valeur en douane, de sorte que les droits à l'importation appliqués à cette commission auraient été légalement dus.
- 57 Selon le gouvernement allemand, Overland, en n'indiquant pas la commission d'achat dans sa déclaration en douane, aurait opéré un choix. En raison de la liberté de celui-ci, l'opérateur n'aurait pas commis d'erreur.
- 58 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que l'application de l'article 78, paragraphe 3, du code des douanes dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal priverait de tout effet l'article 65 du même code. L'article 78 dérogerait à l'interdiction édictée par l'article 65, mais cette dérogation aurait une portée limitée.
- 59 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni considèrent que l'article 236 du code des douanes n'est pas davantage applicable à une situation telle que celle de l'affaire au principal. En effet, les droits à l'importation appliqués à la commission d'achat auraient été légalement dus au moment de leur paiement, au sens de cette disposition.

- 60 Ces argumentations ne peuvent être retenues.
- 61 Il y a lieu, d'abord, de rappeler que l'article 65 du code des douanes interdit à un déclarant de rectifier sa déclaration après l'octroi de la mainlevée des marchandises. Pareille interdiction existait déjà avant l'entrée en application du code des douanes, le 1<sup>er</sup> janvier 1994.
- 62 L'article 78 du code des douanes a expressément introduit, à compter de cette dernière date, la possibilité d'une révision par les autorités douanières d'une déclaration en douane sur demande du déclarant présentée après l'octroi de la mainlevée des marchandises.
- 63 Le paragraphe 3 de la même disposition ne distingue pas entre des erreurs ou omissions qui seraient susceptibles de correction et d'autres qui ne le seraient pas. Les termes «éléments inexacts ou incomplets» doivent être interprétés comme couvrant à la fois des erreurs ou omissions matérielles et des erreurs d'interprétation du droit applicable.
- 64 Dès lors, l'application de l'article 78 du code des douanes à une situation comme celle en cause au principal ne peut être considérée comme privant d'effet, totalement ou même partiellement, l'article 65 du même code. En réalité, les deux dispositions prévoient deux régimes différents applicables, respectivement, avant et après l'octroi de la mainlevée des marchandises, aux modifications susceptibles

d'être apportées aux éléments pris en compte pour la détermination de la valeur en douane et, par voie de conséquence, des droits à l'importation.

- 65 L'article 65 du code des douanes permet la rectification unilatérale, par le déclarant lui-même, de sa déclaration en douane, tant que la mainlevée des marchandises n'a pas été octroyée. Ce droit s'explique par le fait que, jusqu'à l'octroi de la mainlevée, l'exactitude des rectifications peut, au besoin, être aisément vérifiée par les autorités douanières au moyen d'un contrôle physique des marchandises. En outre, la rectification peut intervenir, le cas échéant, alors que le montant des droits à l'importation n'a pas encore été déterminé par les autorités douanières.
- 66 L'article 78 du code des douanes institue un régime plus restrictif. Il s'applique après l'octroi de la mainlevée des marchandises, à un moment où la présentation celles-ci peut se révéler impossible et où les droits à l'importation ont déjà été déterminés. Ainsi, il confie aux autorités douanières la réalisation d'une révision demandée par le déclarant et soumet une telle révision à leur appréciation en ce qui concerne tant son principe que son résultat.
- 67 Il convient de relever, par ailleurs, que la circonstance que, d'un point de vue formel, une déclaration en douane ne contient pas la mention séparée d'une commission d'achat pourtant distincte du prix des marchandises a pour seules conséquences que cette commission est valablement considérée comme taxable et que, par suite, les droits à l'importation qui lui sont appliqués sont également perçus.

- 68 Cette circonstance, dès lors qu'il existe une possibilité de révision ultérieure d'une déclaration en douane à la demande du déclarant, ne saurait avoir pour conséquence que des droits légalement perçus en raison de simples règles de preuve soient, a posteriori, assimilés à des droits légalement dus au sens de l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, malgré la production d'éléments de preuve suffisants.
- 69 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.
- 70 Il se déduit de ce qui précède que les articles 78 et 236 du code des douanes sont applicables dans l'hypothèse d'une déclaration en douane ayant inclus par erreur une commission d'achat dans la valeur en douane.
- 71 Il convient donc de répondre aux troisième et quatrième questions que les articles 78 et 236 du code des douanes doivent être interprétés en ce sens que:
- après l'octroi de la mainlevée de marchandises importées, les autorités douanières, saisies d'une demande du déclarant tendant à la révision de sa déclaration en douane relative auxdites marchandises, sont tenues, sous réserve d'un recours juridictionnel, soit de rejeter la demande par décision motivée, soit de procéder à la révision sollicitée;

- lorsqu'elles constatent, à l'issue de la révision, que la valeur en douane déclarée comprenait par erreur une commission d'achat, elles sont tenues de rétablir la situation en procédant au remboursement des droits à l'importation appliqués à cette commission.

### **Sur les dépens**

- <sup>72</sup> La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) 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) Les articles 78 et 236 du règlement n° 2913/92 doivent être interprétés en ce sens que:**

- après l’octroi de la mainlevée de marchandises importées, les autorités douanières, saisies d’une demande du déclarant tendant à la révision de sa déclaration en douane relative auxdites marchandises, sont tenues, sous réserve d’un recours juridictionnel, soit de rejeter la demande par décision motivée, soit de procéder à la révision sollicitée;**
  
- lorsqu’elles constatent, à l’issue de la révision, que la valeur en douane déclarée comprenait par erreur une commission d’achat, elles sont tenues de rétablir la situation en procédant au remboursement des droits à l’importation appliqués à cette commission.**

Signatures.