

**Affaire C-496/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

25 juin 2019

**Juridiction de renvoi :**

Commissione tributaria regionale della Campania (Italie)

**Date de la décision de renvoi :**

29 septembre 2017

**Partie requérante et requérante au pourvoi :**

Antonio Capaldo SpA

**Partie défenderesse :**

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Salerno

---

[OMISSIS]

LA COMMISSION FISCALE REGIONALE DE  
CAMPANIE SIEGEANT A SALERNE

[OMISSIS]

5<sup>ème</sup> chambre [OMISSIS]

[OMISSIS]

a adopté la présente

**ORDONNANCE**

– sur le recours n° 8959/2015

déposé le 7 septembre 2015

– contre l'arrêt n° 940/2015 (quatorzième chambre) de la commission fiscale provinciale de Salerne

contre :

AUTORITE DES DOUANES, BUREAU DES DOUANES DE SALERNE

**Introduit par la partie requérante :**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[OMISSIS]

**Défendue par :**

SALZANO AVV. M. ROSARIA

ET AVV. GIORDANO P. DE ROSA

[OMISSIS]

**Actes attaqués :**

AVIS RECTIFICATIF n° N. 5984 DROITS DE DOUANE

AVIS RECTIFICATIF n° N. 5984 DROITS DE TVA A L'IMPORTATION

AVIS RECTIFICATIF n° N. 5988 DROITS DE DOUANE

– sur le recours n° 10157/2015

déposé le 16 octobre 2015

– contre l'arrêt n° 3675/2015 (dixième chambre) de la commission fiscale provinciale de Salerne

contre :

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[Or. 2]

[OMISSIS]

**Défendu par :**

MARIA ROSARIA SALZANO – PIERLUIGI GIORDANO DOMENICO DE ROSA [OMISSIS]

**Introduit par la partie requérante :**

AUTORITE DES DOUANES ET MONOPOLES – BUREAU DES DOUANES  
DE SALERNE

**Actes attaqués :**

Demande de révision de la fixation des droits n° de protocole 35873/2014 - Droits  
de douane

Demande de révision de la fixation des droits n° de protocole 35873/2014 Droits  
de TVA à l'importation.

– sur le recours n° 10162/2015

déposé le 16 octobre 2015

– contre l'arrêt n° 2413/2015 (deuxième chambre) de la commission financière  
provinciale de Salerne

contre :

AUTORITE DES DOUANES ET DES MONOPOLES – BUREAU DES  
DOUANES DE SALERNE

**Introduit par la partie requérante :**

ANTONIO CAPALDO S.P.A.

[OMISSIS]

**Défendue par :**

SALZANO MARIA ROSARIA

AVV. PIERLUIGI GIORDANO

[OMISSIS]

**Actes attaqués :**

Avis d'imposition n° de protocole N. 1297/14 Droits de douane

Avis d'imposition n° de protocole N. 1297/14 Droits de TVA à l'importation

**[Or. 3]**

### Déroulement de la procédure

1. Par recours notifié dans les délais et dans les formes réglementaires, la société « A. Capaldo s.p.a. », à travers ses représentants, a attaqué devant la commission financière provinciale de Salerne les décisions de rejet de ses demandes de révision de l'imposition par les bordereaux douaniers IMA n° 1937S du 24 février 2011 et IMA n° 1993C du 25 février 2011.
2. Elle a précisé au soutien de son recours qu'elle a importé de Chine des pavillons de jardins (« gazébos ») comportant en partie une structure en fer et en partie une structure en aluminium en les déclarant par erreur sous la position tarifaire 6306120000 (qui prévoit un taux d'imposition de 12 %).

A la suite d'un audit interne effectué par un cabinet de conseil en matière douanière, elle a cependant constaté que la position tarifaire attribuée aux pavillons de jardin en question n'était pas correcte dans la mesure où les pavillons de jardin ayant une structure en fer auraient prétendument dû être classés dans la position tarifaire 7308909900 (qui prévoit un taux d'imposition nul tandis que les pavillons de jardin en aluminium devaient en théorie être classés dans la position tarifaire 7610909900, avec un taux d'imposition de 6 %).

Elle a ainsi formé deux demandes visant à obtenir la révision de la fixation des bordereaux en cause, invoquant la modification de la position tarifaire ainsi qu'une demande de remboursement des sommes versées en trop au titre des droits et de la TVA.

3. Par les décisions attaquées, le bureau des douanes a rejeté les demandes susmentionnées, précisant à cette occasion que :
  - a) au vu des notes explicatives de la nomenclature du tarif douanier (section XI de la position tarifaire 6306, point 4) la position tarifaire retenue devait être considérée comme correcte ;
  - b) la règle 3 des « règles générales pour l'interprétation de la nomenclature combinée » ne serait pas applicable en ce que la marchandise en cause serait « spécifiquement citée dans le tarif douanier ».
4. Rappelant la réglementation de l'Union et la réglementation nationale régissant la procédure de révision de l'imposition et exposant les principes applicables en matière de classification douanière des marchandises, la société requérante a soulevé le grief, en droit, de l'illégalité des actes attaqués, soutenant à cet égard que :
  - a) la position tarifaire 6306120000, déclarée au moment de l'importation des pavillons de jardin (telle qu'elle pouvait être aisément déduite du TARIC consultable sur le site [internet] de l'autorité des douanes) était relative [Or. 4] aux : « Bâches, auvents et stores ; tentes ; voiles pour bateaux ; planches à voile ou engins terrestres ; articles de camping » ;

- b) partant, l'erreur commise devait être évidente dans la mesure où les pavillons de jardin ne sont pas des bâches, des tentes, des voiles ou des articles de camping ;
- c) en outre, les pavillons de jardin – contrairement à ce qu'a soutenu le bureau des douanes – ne sont pas mentionnés précisément dans le tarif douanier et il n'existe pas dans les faits de position tarifaire précise y afférent ;
- d) dans les faits, les pavillons de jardins constituent des produits « mixtes » en ce qu'ils sont constitués d'une structure portante en fer/acier ou en aluminium et d'une couverture en tissu ; il s'agit en tant que tel d'une structure complexe d1) formée d'une véritable construction portante de la couverture qui d2) d'un point de vue économique, ainsi que l'illustre la documentation jointe, doit être considérée comme la partie principale par rapport à la couverture (dans la mesure où en règle générale, le coût de la structure en fer et/ou en acier représente plus de 60 % de la valeur du pavillon de jardin tandis que le coût de la structure en aluminium représente plus de 80 %) ;
- e) conformément à ce qui précède, les pavillons de jardin n'étant en définitive pas mentionnés dans le tarif douanier et s'agissant d'un produit composé de différents matériaux et fruit de l'assemblage de plusieurs objets, la classification en cause aurait dû être effectuée en vertu des règles générales de la nomenclature combinée selon lesquelles « les produits mélangés, les ouvrages composés de matières différentes ou constitués par l'assemblage d'articles différents et les marchandises présentées en assortiments conditionnés pour la vente au détail, [...], sont classés d'après la matière ou l'article qui leur confère leur caractère essentiel [...] » ;
- f) en l'espèce, il ne pourrait pas y avoir de doute que le caractère essentiel est conféré par la structure vu que : f1) la couverture pouvait être de nature variée (textile, matière plastique, bambou, feuille de palmier, etc.) et que f2) le coût de la structure était clairement dominant ;
- g) en conséquence, en application des règles générales précitées, il aurait dû être conclu dans le sens exposé que : g1) un pavillon de jardin avec une structure en fer doit être classé dans la position tarifaire 7308 ; g2) un pavillon de jardin avec une structure en aluminium doit être classé dans la position tarifaire 7610 ;
- h) on aurait dû parvenir à la même conclusion en suivant les dispositions du règlement UE n° 313/2011 lequel précise, dans son annexe, que le coût principal de l'un des matériaux qui constitue le bien en question est de nature à lui attribuer le caractère essentiel en déterminant ainsi la classification douanière ;
- i) au vu des arguments et documents présentés, le bureau des douanes défendeur, dans les décisions attaquées, avaient bien fait référence aux « notes explicatives de la nomenclature du tarif douanier [Or. 5] (section XI de la position tarifaire 6306 point 4) » pour retenir que la « marchandise [est] spécifiquement citée dans le tarif douanier » et exclure la « règle 3 des règles générales

d'interprétation de la nomenclature combinée », mais il n'avait pas, dans les faits, démontré et illustré son point de vue : il n'aurait d'ailleurs en théorie pas pu le faire dans la mesure où il n'y aurait pas dans le texte des notes explicatives évoquées de notes relatives au chapitre 63 sous chapitre 06 et encore moins un point 4), puisque l'on passe dans les faits directement de la position 6305 à la position 6307 ;

j) même à supposer que l'ensemble des arguments susmentionnés aient été corrects, le renvoi aux « notes explicatives de l'administration fédérale des douanes helvétique » (où, dans la section XI position 6306, il y a effectivement un point 4 qui précise que cette position couvrirait « toutes les [...] tentes [...] abris, [...] aussi bien que les grandes tentes foraines (tentes de cirques, par exemple) et les tentes pour militaires, pour campeurs »), n'aurait pas non plus pu être considéré comme utile ; en effet ces notes explicatives comportent également un paragraphe relatif exclusivement à la classification douanière des pavillons de jardins dans lequel, après un examen minutieux des différences entre les « tentes pavillons de jardin » (constituées d'un cadre simple de type baguettes de tente et en général d'une couverture en tissu) et les « pergolas pavillons de jardin » (constituées comme celles importées par la requérante, d'une véritable construction de soutien, élément portant la couverture), la requérante voit confirmée sa conclusion que les pavillons de jardin, en vertu de la règle 3c) pour l'interprétation du système harmonisé, indépendamment de la matière dont est constituée la couverture, devraient être classés dans la position 7308 si la structure de soutien est en fer ou dans la position 7610 si la structure est en aluminium.

5. Dans sa réponse au recours, le bureau des douanes a réitéré ses motifs et a en outre précisé ce qui suit :
  - a) la marchandise en question était du même type qu'une autre marchandise importée auparavant avec un autre bordereau douanier et soumise à une inspection physique sans la moindre contestation de la part de l'agent de dédouanement représentant l'importateur ;
  - b) la réglementation relative à la révision de l'imposition – qui prévoit que le bureau des douanes « peut » procéder à la révision – rend la décision à ce sujet simplement facultative et de ce fait non obligatoire ;
  - c) les notes explicatives de l'administration fédérale des douanes helvétique citées (prises, il est important de le noter, à titre d'élément de comparaison) ne sont pas applicables dans le domaine communautaire.
6. Dans ses observations en défense, la société requérante a contesté les motifs du bureau des douanes et a répliqué que :

**[Or. 6]**

- a) la circonstance que la marchandise en question serait du même type qu'une autre marchandise précédemment soumise à une inspection physique au moment

de l'importation ne saurait être considérée comme excluant la procédure de révision de l'imposition (aucune norme ou pratique tant de l'Union que nationale n'y faisant obstacle) ;

b) vue la demande de révision faite par la partie requérante, le caractère facultatif de la décision de procéder à ladite révision ne pouvait justifier de remettre, de manière arbitraire, toute décision à l'administration puisqu'il s'agit là en substance d'une compétence/obligation soumise à une obligation de motivation ;

c) le renvoi aux notes explicatives relatives à la réglementation suisse n'a été fait qu'à la seule fin d'illustrer et de soutenir l'argument de fait selon lequel les notes explicatives de la nomenclature combinée de l'Union européenne indiquées par le bureau des douanes ne comportent, comme précisé à juste titre dans le recours, aucune note sous le chapitre 6306.

6.- Dans le cadre de la procédure contradictoire entre les parties, les premiers juges ont, par arrêt n° 940/14/20156 du 25 février 2015, rejeté le recours, accueillant en substance les motifs du bureau des douanes :

a) la position tarifaire initialement attribuée pouvait bel et bien couvrir les pavillons de jardin importés dans la mesure où il s'agit d'une position faisant référence aux tentes et abris ;

b) les notes explicatives de l'administration fédérale des douanes helvétique évoquée par la partie requérante ne peuvent pas s'appliquer aux États membres de l'Union ;

c) les marchandises importées étaient du même type que les autres déjà inspectées matériellement lors de l'importation et qui avaient été reconnues comme relevant de la position tarifaire 6306120000.

7.- La requérante a formé recours contre ladite décision en arguant de son caractère totalement erroné et a réclamé sa réforme.

8.- Par recours distinct, également notifié dans les délais et dans les formes réglementaires, la même société a en outre attaqué l'arrêt n° 2413/11/2015 du 26 février 2015 par lequel la commission fiscale avait rejeté un recours similaire en des termes en substance analogues.

9.- Par un recours distinct, l'autorité des douanes a à son tour attaqué l'arrêt n° 3675/10/2015 du 15 juin 2015 par lequel – dans un cas d'espèce identique - la même commission fiscale, dans une autre composition, avait au contraire accueilli le recours de la société.

**[Or. 7]**

10. Dans le cadre de la procédure contradictoire entre les parties, lors de l'audience du 29 septembre 2017, les représentants des parties ayant de nouveau été entendus en leurs conclusions, la décision sur les affaires – jointes aux fins d'un traitement commun – a été réservée.

#### Motifs de la décision

- 1.– Les recours en cause, en ce qu'ils sont liés pour d'évidentes raisons de liens subjectifs et objectifs, devraient désormais être joints aux fins d'une décision unique puisqu'ils concernent des questions identiques de fait et de droit.
- 2.– La juridiction de céans observe, tenant pleinement compte des moyens de recours avancés par les parties, que les questions soumises à son appréciation concernent :
  - a) d'une part (du point de vue formel/procédural) l'accès, sur demande d'une partie, à la procédure de révision de l'imposition que l'administration a refusé (sur le fondement de deux des décisions objet de recours, mais pas de la décision attaquée par le bureau des douanes) sur la base du double constat que, premièrement, il s'agirait d'une simple faculté (elle ne peut pas, en tant que telle, faire l'objet d'un contrôle pour omission ou rejet) et que, deuxièmement, l'accès à la procédure serait impossible du fait que des marchandises de même type auraient été reconnues, sans contestation, comme relevant de la position tarifaire 6306120000 ;
  - b) d'autre part (sur le plan matériel), la position tarifaire initialement attribuée serait justifiée compte tenu de l'assimilation entre les pavillons de jardin et les « tentes et abris ».
- 3.– En ce qui concerne le premier point de vue, il y a lieu d'observer au sujet de l'extension des résultats de la vérification des marchandises soumises à une inspection douanière antérieure, que la jurisprudence des juridictions de l'Union (en dernier lieu arrêt du 27 février 2014, Greencarrier Freight Services Latvia, C-571/12, EU:C:2014:102) a retenu qu'une telle possibilité est justifiée « lorsque ces marchandises sont identiques, ce qu'il incombe à la seule juridiction de renvoi de vérifier ».

*En particulier, « l'établissement de l'identité des marchandises peut notamment se fonder sur le contrôle des documents et des données commerciaux relatifs aux opérations d'importation et d'exportation des marchandises dont il s'agit ainsi qu'aux opérations commerciales ultérieures relatives aux mêmes marchandises, et en particulier sur les indications fournies par le déclarant en douane selon lesquelles ces marchandises proviennent du même fabricant et ont une dénomination, une apparence ainsi qu'une composition identiques à celles des marchandises ayant fait l'objet de ces déclarations en douane antérieures. »*

**[Or. 8]**



En ce qui concerne la procédure de révision de l'imposition, celle-ci est régie par l'article 11, paragraphe 1, du décret législatif n° 374/1990, en vertu duquel le bureau des douanes « peut procéder à la révision de la constatation devenue définitive même si les marchandises qui en ont fait l'objet ont été laissées à la libre disposition de l'opérateur ou sont déjà sorties du territoire douanier. »

En outre, en vertu de l'article 78, paragraphes 1 et 2, du règlement 2913/1992/CEE (intitulé « Contrôle a posteriori des déclarations »), « *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* » 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* ».

De plus, l'article 11, paragraphe 5, du décret législatif n° 374/1990 prévoit que « *lorsque la révision fait apparaître des inexactitudes, des omissions ou des erreurs relatives aux éléments ayant servi de base à l'imposition, le bureau des douanes procède à la rectification et en informe l'opérateur concerné par notification d'un avis ad hoc.* ».

La disposition semble conforme à l'article 78, paragraphe 3, du règlement 2913/1992/CEE qui dispose que « *lorsqu'il résulte de la révision de la déclaration ou des contrôles a posteriori que les dispositions qui régissent le régime douanier concerné ont été appliquées sur la base d'éléments inexacts ou incomplets, les autorités douanières prennent [...], les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent.* »

- 4.– Le bureau des douanes estime avoir correctement appliqué la réglementation citée dès lors qu'il a décidé de ne pas donner suite à la demande de révision formée par la partie requérante sur le fondement du présumé que celle-ci n'avait fourni aucun élément de fait nouveau à partir duquel des inexactitudes, omissions ou erreurs relatives aux éléments ayant déjà servi de base à l'imposition auraient pu être déduites (à cette fin, les photographies tirées du catalogue des marchandises dédouanées, sans contestation, durant les années précédentes n'étant prétendument pas suffisantes).

A l'inverse, la partie requérante soutient que :

- a) la réglementation citée se contente d'exiger aux fins de la procédure de révision que l'imposition soit définitive et que le délai de prescription (de trois ans) n'ait pas expiré, et ce sans la moindre référence aux modalités – contrôle automatique, contrôle des documents ; inspection des marchandises – en vertu desquelles l'imposition a eu lieu ;

b) la circonstance de la soumission antérieure de la marchandise à une inspection ne ferait pas obstacle à la procédure de révision de l'imposition.

**[Or. 9]**

5.– Le point qui précède semble décisif pour la solution du litige dans la mesure où les premiers juges saisis (bien qu'avec des appréciations divergentes) ont jugé selon les cas le recours de la révision comme étant admissible ou exclu dès lors que, comme en l'espèce, la marchandise a été soumise, sans contestation, à une inspection physique lors de l'importation.

S'agissant de questions qui concernent l'interprétation de la réglementation du droit de l'Union, il semble opportun, compte tenu des appréciations divergentes existantes, de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne :

*« L'inspection physique des marchandises effectuée lors de leur importation fait-elle obstacle à l'ouverture de la procédure de révision de l'imposition prévue à l'article 78 du règlement 2913/1992/CEE établissant le code des douanes communautaire ? »*

6.– Les autres aspects litigieux – dont la solution dépend de la réponse à la question posée – seront tranchés dans le cadre de l'appréciation ultérieure du fond du litige.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [suspension de la procédure et instructions pour le greffe] [OMISSIS]  
29 septembre 2017

[OMISSIS]