

# La dette douanière et les obligations douanières

par Diego Modonesi

*Docteur en sciences juridiques*

INTRODUCTION — MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE .....	59
SECTION I — DISTINCTION DES CONCEPTS .....	62
SECTION II — LA DETTE DOUANIÈRE ET LES DISPOSITIONS QUI LA REGISSENT DIRECTEMENT ET INDIRECTEMENT .....	64
1 La source .....	64
1.1 Objectifs de la réglementation douanière .....	65
1.2 Dimension financière des droits de douane .....	65
1.3 L'union douanière comme « point de cristallisation » des autres politiques européennes .....	68
2 Les assujettis .....	69
3 L'objet .....	71
4 La condition d'existence des droits de douane .....	73
4.1 En général .....	73
4.2 La tension entre structure et application .....	75
5 La base imposable .....	76
5.1 En général .....	76
5.2 La valeur en douane : la différence avec les lignes directrices de l'OCDE .....	77
5.3 La tension entre structure et application .....	78
6 Le taux .....	79
6.1 En général .....	79
6.2 Le tarif .....	80
6.3 Les informations données par l'autorité douanière .....	81
6.4 La tension entre structure et application .....	82
7 Le fait générateur .....	83
7.1 En général .....	83
7.2 Le fait générateur et les formalités douanières .....	83
7.2.1 Les formalités « substantielles » .....	83
7.2.2 La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière .....	84
7.2.3 Acceptation, prise en compte et fait générateur .....	85
7.3 Le caractère original de la dette douanière .....	86
SECTION III — LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES ET LES DISPOSITIONS QUI LES REGISSENT DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT .....	86
1 La vérification de la déclaration .....	86

2	La mise à disposition de la marchandise.....	87
3	La protection du contribuable.....	88
4	Le principe de la confiance légitime.....	90
4.1	L'erreur des autorités douanières.....	90
4.2	Le caractère raisonnablement décelable ou non d'une erreur.....	91
4.3	La nature de l'erreur.....	91
4.4	L'expérience professionnelle de l'opérateur.....	91
4.5	La diligence de l'opérateur.....	91
4.6	La charge de la preuve de la bonne foi.....	92
5	Les recours en matière de douanes.....	92
SECTION IV — ASPECTS DE COMPARAISON		
ENTRE LES SYSTÈMES NATIONAUX BELGE ET ITALIEN.....		
1	L'existence des législations nationales en matière de douane.....	93
2	Constats des difficultés de l'application de la réglementation douanière.....	95
2.1	La source.....	95
2.2	L'objet.....	95
2.3	Les assujettis.....	96
CONCLUSIONS.....		96

## INTRODUCTION — MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE

Bien que la fiscalité soit traditionnellement liée à la souveraineté des États membres, la législation européenne (Traité de l'UE et droit dérivé) contient certaines dispositions fiscales. Le *corpus* de prévisions en matière de droits de douane fait partie de ces dispositions. Le droit de l'UE est apte à créer directement dans le chef des particuliers des droits et des obligations, que ceux-ci peuvent faire valoir devant le juge national. C'est la raison pour laquelle il est fondamental de se pencher sur l'étude de l'obligation douanière.

Le droit douanier est le seul impôt réglé directement sur la base des règlements de l'UE. Cependant, les droits nationaux ont gardé certaines compétences au niveau du droit douanier, comme par exemple l'organisation du sujet actif de l'obligation douanière, c'est-à-dire l'administration douanière. Face aux législations nationales des États membres — notamment l'Italie et la Belgique — tenues de reconnaître et d'appliquer la même législation douanière européenne, il est nécessaire de s'interroger sur l'impact du système douanier européen au niveau national. La catégorie « droit douanier », ne peut donc pas être considérée « dogmatiquement » comme existant dans le « monde juridique ». Elle peut néanmoins être considérée comme étant un droit réglé uniquement au niveau de l'UE. En effet, elle doit être reconstruite par l'interprète. Le point de départ est l'étude de l'application au niveau national des dispositions douanières de l'UE. Autrement dit, pour étudier l'obligation douanière, il faut essayer de reconstruire complètement le modèle d'imposition douanière afin de vérifier l'impact du droit de l'UE sur la tradition juridique et sur les principes des droits nationaux.

Le début de cet effort de reconstruction réside dans le constat de l'existence d'un lien juridique (à savoir le droit douanier) qui unit le débiteur ou les débiteurs à l'administration douanière.

Dès lors, il est nécessaire avant de commencer cette étude, de préciser certaines définitions et aspects terminologiques relatifs à la « dette » et à l'« obligation ». L'étude de l'obligation douanière, en tant que lien juridique, doit se distinguer de la dette à payer et des autres obligations complémentaires. Le but de cette étude est de clarifier l'extension et les conséquences juridiques du lien obligatoire douanier entre législation européenne et législations nationales. Cependant, ce lien doit également être appréhendé par rapport aux autres obligations complémentaires qui, par leur nombre et leur importance, jouent un rôle très particulier dans le contexte du droit fiscal. Pour cette raison, une clarification à la lumière de la théorie générale de l'obligation s'est révélée nécessaire dès le début de cette étude.

Il faut en outre souligner que la législation européenne fournit un modèle d'imposition. Cependant, la base juridique du modèle d'imposition douanier

doit être élaborée par l'interprète en tenant compte du droit national qui règle l'application des droits de douane par les administrations nationales et de la tradition juridique des États membres, sur la base d'une méthode qui pourrait être définie comme « reconstructive ».

En considérant l'antithèse entre le droit de l'UE et les droits nationaux, c'est au « juriste-interprète » de trouver la synthèse d'un « réel et véritable » modèle d'imposition qui puisse tenir compte des traditions juridiques nationales et de l'impact de l'application du droit douanier. Afin d'élaborer cette synthèse, il faut « reconstruire » juridiquement la notion de droit douanier.

L'étude d'un « nouveau » modèle d'imposition comporte l'analyse de la dette douanière, des obligations douanières et de la structure de l'impôt, notamment du fait générateur, c'est-à-dire le fait économique duquel l'impôt dépend. Pour les droits de douane, ces aspects sont réglés pour la plupart par le droit de l'Union européenne (UE). Le droit national, quant à lui règle l'application et la collecte des droits de douane.

L'analyse théorique du modèle d'imposition douanier est extrêmement intéressante dans la mesure où ses particularités contribuent à le différencier des modèles d'impositions des autres impôts. Ces particularités sont surtout dues à l'existence d'une source européenne qui régit les droits de douane. La source en question ne se limite pas à donner une discipline juridique, par exemple en réglant les éléments techniques de la naissance de l'obligation (tarif, valeur et origine) ; au contraire, elle érige un véritable modèle d'imposition qui inclut l'extinction de la dette, la protection du contribuable, et les recours.

Le rôle de la source est extrêmement important car il explique l'originalité de l'obligation douanière dans le contexte du droit fiscal européen. Par conséquent, il a fallu analyser le rapport entre le droit douanier de l'UE et les droits douaniers nationaux. L'analyse de ce rapport constitue un des aspects originaux de cette étude.

Un autre aspect original réside dans l'élaboration d'un modèle fiscal d'imposition. L'obligation et la dette douanière ne pourraient être expliquées exclusivement sur la base d'une étude qui se limite à la définition et à la description des éléments techniques du droit de douane (précitée).

Il est donc nécessaire d'analyser l'obligation douanière à deux moments-clés de son existence : d'une part, la naissance de la dette, ou comme la doctrine italienne l'appellerait, l'aspect « statique » de l'obligation et, d'autre part, les aspects liés à sa « vie » c'est-à-dire la démarche d'ordre juridique constitutive de la « dynamique » de l'obligation.

Au cours de cette analyse, seront aussi abordés la description des différents éléments techniques du droit de douane (tarif, valeur, origine) et surtout l'impact de la jurisprudence de la Cour de justice sur leur application concrète. Cependant, l'étude de ces éléments ne peut être un but en soi. En effet, elle

étude doit s'inscrire soit dans le contexte du « moment statique », soit dans le contexte du « moment dynamique » du droit de douane. C'est seulement de cette façon que l'étude des éléments techniques qui déterminent le montant de la dette pourra permettre d'expliquer le lien obligatoire douanier. Autrement dit, les aspects techniques du droit de douane devront être expliqués par le biais de l'étude du modèle d'imposition douanière.

Sur la base de cette analyse, il s'est révélé nécessaire de vérifier si, pour chaque aspect de la structure des droits de douane et de leur application, des moments de tension entre le droit de l'UE et les droits nationaux apparaissent. L'étude a permis de vérifier l'existence de ces tensions et de constater qu'elles sont dues aux différents principes juridiques applicables, soit au niveau de l'UE, soit au niveau national.

Les droits de douane s'appliquent sur base de principes et de règles d'origine nationale. Cela engendre une dualité entre le modèle national d'application et la structure européenne du droit de douane. Une tension constante existe notamment entre le principe de la libre circulation des marchandises et l'intérêt financier, c'est-à-dire la collecte de ressources financières pour le budget de l'UE. Par exemple, le droit de l'UE a réglementé un système de protection du contribuable. Cependant, ces dispositions sont mises en place au niveau national. Dans ce contexte, le droit douanier est probablement le seul domaine fiscal où la protection et la sanction sont régies par le droit de l'UE. Par conséquent, il existe plusieurs divergences latentes entre la législation européenne et la législation nationale pour ce qui concerne l'application des dispositions de l'UE à des cas concrets.

La coexistence du droit de l'UE face au droit national n'entraîne donc pas de tensions directes au niveau de l'interprétation nationale des dispositions juridiques nationales spécifiques, mais plutôt des tensions entre les principes juridiques nationaux et les principes qui régissent en amont les dispositions européennes spécifiques. L'existence de ces tensions peut être trouvée dans plusieurs aspects du droit douanier.

L'examen de l'obligation douanière et de son originalité dans le cadre de l'analyse de son modèle d'imposition comporte surtout l'analyse de la tension qui existe entre le droit européen et le droit national. La comparaison ultérieure de certains aspects du droit national belge et italien confirmera l'existence de cette tension.

Cette étude se propose également d'expliquer les raisons de cette tension, qui est due à la différence des objectifs propres de la législation nationale et européenne.

À travers l'étude de l'obligation dans le contexte législatif européen et national, il est possible d'expliquer ce qu'est l'obligation douanière et pourquoi son étude est importante.

Durant cette analyse, les difficultés rencontrées ont été de plusieurs natures.

En premier lieu, des difficultés sont apparues au niveau du droit douanier national des États membres car les modèles d'imposition de droit de douane sont parfois différents du modèle d'imposition national traditionnel prévu pour les autres impôts. En second lieu, le modèle d'imposition national de droit de douane doit être élaboré en prenant en considération des dispositions du droit de l'UE. En troisième lieu, la législation de l'UE règle la structure du droit de douane sur la base des dispositions très techniques et détaillées plutôt que sur la base de règles générales et abstraites.

L'élaboration des concepts et des objectifs retenus à la base de l'imposition douanière doit être davantage liée à la conception théorique de la dette douanière qu'à celle de ses éléments techniques, même si cette dernière pourra nourrir la réflexion.

Cette étude permettra d'éclaircir deux aspects essentiels :

- 1) L'intérêt financier est le véritable et principal but de la réglementation douanière au niveau européen. En revanche, les systèmes nationaux ont pour objectif d'autres principes, comme par exemple la cohérence de système, la sécurité juridique ou la protection du contribuable.
- 2) En théorie, la protection du contribuable est uniforme car elle est garantie par la législation européenne. Toutefois, dans les faits, cette protection est limitée par l'exigence de l'intérêt financier.

La question qui guidera cette analyse sera celle de savoir s'il est possible de parler effectivement d'obligation douanière, ou si la législation européenne a pour effet de limiter ou de neutraliser l'application nationale des droits de douane et les traditions juridiques des États membres. En d'autres termes, peut-on affirmer qu'un droit douanier national existe toujours ? Un examen des tensions entre droits nationaux et droit de l'UE conduira à une réponse positive. Pour intervenir au niveau législatif ou administratif sur les tensions existantes entre la législation européenne ou nationale, il faudrait agir d'une part, sur le lien entre la structure et l'application et, d'autre part, sur l'administration de l'impôt.

C'est seulement par le biais d'une administration douanière davantage européenne qu'il sera possible d'affaiblir ou d'éviter les tensions qui existent entre la législation européenne et nationale.

## SECTION I. — DISTINCTION DES CONCEPTS

De façon générale, l'obligation est un lien de droit qui unit deux ou plusieurs personnes et par lequel une personne s'oblige envers une autre à faire (ou à ne pas faire) ou à donner. Les parties à l'obligation sont :

- le créancier, titulaire d'un droit de créance sur le débiteur, lui-même bénéficiaire d'une prestation ;
- le débiteur, titulaire d'une dette envers le créancier, et qui doit répondre de cette dette sur l'intégralité de son patrimoine.

En droit fiscal, le créancier est en principe l'administration fiscale, et le débiteur le contribuable. Quant à l'objet, il est toujours une valeur économique et donc patrimoniale.

Cette définition et ces caractéristiques sont communes à la plupart des systèmes de « *civil law* » et recouvrent la définition classique de l'obligation provenant des *Institutes* (533) de l'empereur Justinien : « L'obligation est le lien de droit par lequel nous sommes astreints d'une manière nécessaire à payer quelque chose à quelqu'un conformément au droit de notre cité »<sup>1</sup>.

Ainsi, le NCDC donne la définition de ce qu'est une dette douanière. Il s'agit de « l'obligation de payer les droits à l'importation ou les droits à l'exportation qui s'appliquent à des marchandises déterminées selon les dispositions en vigueur » (article 4.13 NCDC).

Le NCDC décrit les faits qui font naître une dette douanière :

- a) l'introduction régulière : la mise en libre pratique d'une marchandise passible de droits à l'importation ou le placement d'une telle marchandise sous le régime de l'admission temporaire en exonération partielle des droits à l'importation (article 44 NCDC) ; ou
- b) l'introduction irrégulière de la marchandise sur le territoire de l'UE, par exemple la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière (article 46 NCDC).

Dans le cas d'introduction régulière, le fait générateur de la dette est constitué par la mise en libre pratique régulière, et donc par un changement de statut régulier de la marchandise visée.

Le droit douanier régleme plusieurs autres obligations juridiques complémentaires, comme par exemple, la présentation de la marchandise à la douane, l'obligation de la surveillance douanière ou la déclaration douanière. Certaines obligations sont ramenées à la situation factuelle de l'introduction de la marchandise dans le territoire douanier de l'UE. Ces obligations ont la particularité d'être liées par une unique connexion téléologique, c'est-à-dire l'attribution de la position « communautaire » à la marchandise, susceptible de circuler librement dans le territoire de l'UE.

Pour éviter le risque de confusion terminologique il faut distinguer :

- la dette douanière, c'est-à-dire le lien entre l'administration financière et le contribuable, mais aussi la créance fiscale éventuelle au profit de

<sup>1</sup> : « *Obligatio est iuris vinculum quo necessitate astringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis iura* » (Inst. Just., 3, 13, pr. 1).

l'administration fiscale résultant d'un fait matériel porté ou non à la connaissance des autorités douanières au moment de l'introduction (ou de la sortie) de la marchandise dans le territoire de l'union douanière. Si ce fait est correctement porté à la connaissance des autorités douanières, la mise en libre pratique sera régulière ; elle ne le sera pas dans le cas contraire,

- l'imposition à travers les obligations douanières, en revanche, est régie par un ensemble de règles qui doit être respecté par un ou plusieurs assujettis. Ces derniers sont la personne (ou les personnes) à laquelle (ou auxquelles) le paiement de la dette est imputable suite à l'introduction (ou à la sortie) de la marchandise. Les obligations pèsent sur l'importateur, le redevable et d'autres personnes telles que le transporteur pour les formalités à respecter en vue d'assurer une exacte perception de la dette douanière. Les dispositions en matière d'obligations douanières règlent aussi les cas d'exonération de la perception de droit, la détermination du débiteur et la solidarité.

À la lumière des définitions de la dette et des obligations douanières, il appartient donc à l'interprète de trouver la relation entre les différents éléments de l'impôt, la nature juridique de la déclaration douanière et de la destination douanière y afférente. Il importe de souligner les différences qui existent entre les systèmes belge et italien, mais surtout le modèle d'imposition douanière pour démontrer que dans le système européen, le but fondamental du législateur est essentiellement de garantir les ressources du budget plutôt que d'atteindre d'autres résultats, tels que la libre circulation des marchandises.

## SECTION II. — LA DETTE DOUANIÈRE ET LES DISPOSITIONS QUI LA REGISSENT DIRECTEMENT ET INDIRECTEMENT

### 1. La source

Dans les pays de l'UE le droit fiscal est un droit d'origine législative. Cela signifie que le législateur a le pouvoir d'édicter les règles relatives à la détermination, à l'assiette et au recouvrement des impositions.

Ainsi, la loi constitue la source première du droit fiscal. Pour autant, elle n'en constitue pas la source exclusive. Le pouvoir réglementaire ne peut intervenir que dans des cas limités, par exemple sur renvoi de la loi. En outre, d'autres normes telles que les conventions internationales, peuvent être invoquées à l'occasion d'un litige entre administration fiscale et contribuable.

Dans ce contexte, les droits de douane sont l'exception, car c'est le droit de l'UE, et non la loi nationale qui constitue la source première en matière de détermination, d'assiette et de recouvrement des impositions.



### 1.1. Objectifs de la réglementation douanière

La source douanière qui organise les droits de douane a une double fonction. D'une part, elle règle la collecte des ressources financières indispensables au budget de l'UE. D'autre part, elle permet de fournir les instruments juridiques nécessaires à la défense de l'espace économique unique.

L'espace actuel du droit douanier est celui de l'union douanière, formée par les États membres de l'UE. L'union douanière est instituée par les dispositions du Traité relatives à la libre circulation des marchandises (articles 28 à 36 du TFUE).

Les lignes directrices de l'union douanière relèvent d'une vision caractérisée par le libre-échange des biens au niveau mondial. Le libre-échange peut être empêché par plusieurs facteurs, surtout ceux qui gouvernent la production de documents d'accompagnement des marchandises, les vérifications, l'attribution d'un régime douanier, le paiement des droits, *etc.* Au cours des dernières décennies, les modifications du code douanier européen ont été dans le sens d'une résolution de ces problèmes.

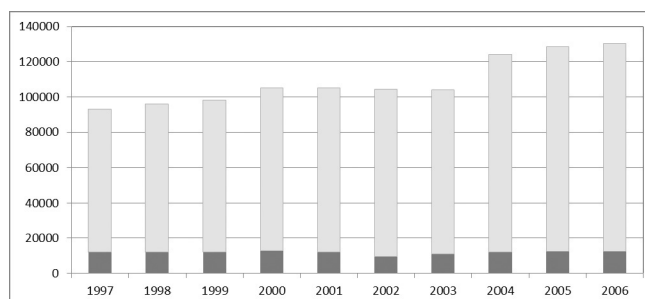
Cependant, l'union douanière ne peut se limiter à fournir un cadre stable aux échanges commerciaux internationaux. Le droit de douane est aussi lié à plusieurs politiques de l'UE dont la portée s'étend au-delà de ses frontières (politique commerciale, politique agricole, relations extérieures, *etc.*).

L'union douanière peut donc être examinée sous des dimensions externe et interne. La dimension extérieure est relative à l'existence d'une politique commerciale commune dont dérive l'application des droits de douane. La dimension interne, quant à elle, est liée à la libre circulation des marchandises originaires des pays de l'UE et des pays tiers, qui sont successivement mises en libre pratique (c'est-à-dire que les droits de douane ont été payés, l'importation incluant le paiement de la TVA). Ces deux angles d'approche constituent différentes manières d'apprécier l'importance du principe de la libre circulation des marchandises par rapport au droit de douane.

### 1.2. Dimension financière des droits de douane

Eu égard à la dimension interne — sur laquelle cette étude se concentre — les droits de douane constituent une des seules ressources propres de l'UE. Cependant, ils ne sont pas un véritable instrument de finances publiques de l'UE. Les droits de douane sont « empreints » d'une absence de relation formelle ou institutionnelle avec l'exercice des compétences de l'UE. Les montants des droits de douane, bien que régis par une source européenne, dépendent très souvent des accords internationaux existants entre l'UE et les pays tiers. C'est la raison pour laquelle ils ne peuvent être librement augmentés.

Par ailleurs, comme le montre le tableau qui suit le montant des recettes douanières n'a pas beaucoup changé en demeurant au-dessous de 20.000 millions d'euros pendant toute la dernière décennie.



**Montant en million d'euro du bilan de l'UE et des droits de douane entre 1997 et 2006. Source : European Union Public Finance — 4th Edition p. 137**

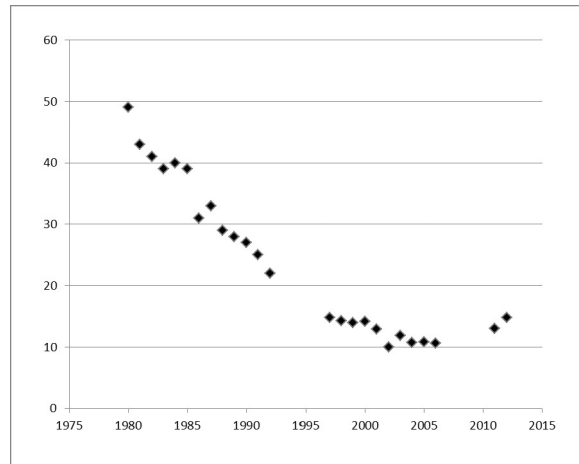
Durant les années 2011 et 2012, le montant des recettes des droits de douane a légèrement augmenté : de 13 % du bilan de l'UE en 2011 à 14,5 % du bilan de l'UE en 2012.

Description	Bilan 2012	Bilan 2011	Changement %
Montant total des droits de douane (et des prélèvements du secteur sucre) (Chapitres 11 et 12)	19 294 600 000	16 667 000 000	+ 15,77 %
Totale des recettes	129 106 104 630	126 727 133 762	+1,88 %

**Source : Draft amending budget No.2/2012 — Annexe Partie 2**

Cependant, le rapport entre les droits de douane et les autres recettes de l'UE a diminué de façon constante durant les trente dernières années.

Le tableau suivant montre les recettes des droits de douane en pourcentage du montant total des ressources propres de 1980 à 1992. Les droits de douane constituaient environ le 50 % des ressources propres de l'UE en 1980, environ 20 % en 1992 et moins de 15 % durant les deux dernières années.



Source : European Union Public Finance — 4th Edition p. 49

On peut donc en conclure que les recettes douanières — au niveau du budget total — sont aujourd'hui moins importantes que dans le passé. Parallèlement, il faut relever que l'« arme tarifaire » s'est fortement émoussée<sup>2</sup> ces dernières années. Le niveau des droits de douane n'est plus, dans la plupart des cas, de nature à interdire l'accès sur le territoire de l'Union aux marchandises étrangères, mais il revêt une fonction essentiellement fiscale.

### 1.3. Source et caractère polyvalent (et fiscal) de l'administration douanière

En ce qui concerne les principes juridiques qui réglementent les droits de douane, la législation européenne est la source d'une dichotomie de fonctions au sein de l'administration douanière entre d'un côté l'exigence fiscale, de l'autre la protection du marché. Cette dichotomie se retrouve dans les systèmes juridiques nationaux, en particulier dans les systèmes belge et italien. Il y a donc une polyvalence de compétences de l'administration douanière laquelle revêt une mission à la fois économique et fiscale/juridique.

L'administration douanière, dans le cas d'application du droit de douane, est directement chargée du contrôle de la conformité des biens à toute une série de réglementations européennes telles que les droits de l'environnement, la protection du consommateur ou la santé publique<sup>3</sup>.

En outre, la source européenne du droit douanier permet de protéger l'espace économique déterminé contre certaines atteintes extérieures. Il y a donc

<sup>2</sup> J. C. BERR, *Douanes*, encyclopédie Dalloz.

<sup>3</sup> Ces aspects — pourtant très importants — ne font pas l'objet de cette étude car ils mériteraient de constituer à eux seuls un sujet d'étude.

des techniques relevant de la politique commerciale, telles que les mesures restrictives (contingents quantitatifs) et les interdictions (prohibitions), ainsi que des mesures visant le respect de loyauté commerciale (mesures anti-dumping, lutte contre la contrefaçon) ou la mise en vigueur d'embargos prononcés à l'encontre de certains pays <sup>4</sup>.

Dans sa dimension fiscale, la source (législation européenne) fixe les règles d'imposition et celles qui régissent la protection du contribuable par rapport aux principes généraux du droit fiscal. Il s'agit de la fonction traditionnelle du droit de douane. De plus, l'administration douanière perçoit aussi d'autres impositions fiscales qui frappent les marchandises au moment de leur importation (la TVA sur les importations par exemple).

Ces aspects constituent l'objet principal de cette étude.

#### 1.4. L'union douanière comme « point de cristallisation » des autres politiques européennes

La raison juridique d'une source européenne de droit de douane est liée aux objectifs poursuivis par le droit de l'Union européenne.

Ainsi que l'a considéré la jurisprudence de l'UE : « si, dès l'origine, les objectifs de la Communauté allaient au-delà de l'instauration d'une union douanière entre les États membres, l'importance de celle-ci ressort clairement du fait qu'elle figure toujours au premier rang des politiques (de l'UE). Elle constitue le point de cristallisation de la quasi-totalité des autres objectifs et politiques » <sup>5</sup>. L'union douanière s'est intégrée au marché intérieur et à la politique commerciale, ce qui est considéré comme un signe d'avancement et d'intégration. Par exemple, sans union douanière, une politique commune des transports ou une politique agricole commune ne seraient pas possibles. De même, il ne pourrait y avoir de libre circulation des personnes et des services. Or, c'est la libre circulation des marchandises qui impose la libre circulation des capitaux, tout au moins dans la mesure où les livraisons de marchandises doivent être payées.

Une application non uniforme du droit douanier entraînerait une altération des flux commerciaux et nuirait ainsi aux intérêts financiers de la UE ; d'autant plus que les droits de douane et les droits d'effet équivalent ne sont plus encaissés au niveau national, mais sont affectés à l'UE en vue du financement de ses missions. Cela explique pourquoi les droits de douane sont réglementés par une source unique.

<sup>4</sup> Ces aspects ne font pas l'objet de cette étude qui s'attache uniquement aux aspects fiscaux du droit de douane.

<sup>5</sup> Conclusions de l'avocat général Mme Verica Trstenjak présentées le 3 mai 2007, C-62/06, *Fazenda Pública — Director Geral das Alfândegas contre ZF Zefeser — Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda*, Rec. 2007, p. I-11995.

Par ailleurs « l'application uniforme du droit douanier est non seulement nécessaire, en raison de la grande importance de l'union douanière pour la Communauté en matière d'intégration politique et d'économie, mais elle est également capitale pour préserver les principes de l'État de droit dans la relation entre les autorités et le citoyen »<sup>6</sup>. Par exemple, la forclusion et les délais de prescription visent à garantir la sécurité juridique et à protéger tant le redevable que les autorités.

Les règlements de l'UE ont systématisé plusieurs aspects concrets liés à la structure (tarif, origine, valeur) et à la procédure d'application du droit de douane (régimes douaniers). Face à l'existence d'une législation européenne du droit de douane, il faut vérifier jusqu'à quel niveau la réglementation douanière permet de définir l'existence d'un modèle d'imposition cohérent par rapport aux principes des législations nationales. Donc, le moment d'application de la dette douanière et son effet, qui constituent les aspects les plus importants de l'application du droit de douane, doivent également être examinés par rapport à l'existence du droit national. À cet égard, c'est le droit national qui s'occupe de régler la collecte sur base nationale des droits de douane.

Il faut également souligner que concernant les droits de douane, le niveau de détail de la source est tel que les normes de l'Union européenne ne se limitent pas à imposer aux législations nationales un modèle d'imposition. En effet, le législateur européen a créé un système de norme de détail qui règle tous les aspects d'application des droits de douane. Ce système, est destiné essentiellement à collecter les moyens de financement pour le budget de l'UE, et ne s'occupe que marginalement d'autres buts, notamment la cohérence du système fiscal ou juridique en général. Les dispositions destinées à renforcer et garantir la collecte des droits de douane, comme par exemple la multiplication des assujettis à la dette douanière, l'importance des obligations (complémentaires) douanières de type formel par rapport aux substantielles, l'importance de la déclaration douanière ont pour but de garantir la collecte des moyens de financement pour le budget de l'UE. Cependant, ces dispositions de la législation européenne ne sont pas coordonnées de façon cohérente dans le cadre des systèmes nationaux de normes. Cet aspect sera examiné dans les prochains paragraphes.

## 2. Les assujettis

L'article 44 du NCDC définit la naissance de la dette douanière dans le cadre de l'introduction régulière de la marchandise. Dans ce cas, et sur la base de l'article 44.3 « le déclarant est le débiteur. En cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur ».

<sup>6</sup> Conclusions de l'avocat général dans le cas C-62/06, *op. cit.*

Si les droits à l'importation ne sont perçus ni en totalité ni en partie, est également débiteur : « la personne qui a fourni les données nécessaires à l'établissement de la déclaration et qui savait ou devait raisonnablement savoir que ces données étaient fausses (...) ».

Sur la base du NCDC et dans le cas d'introduction régulière de la marchandise, le sujet passif est individualisé avant le moment de la naissance de la dette douanière et sur la base de la déclaration douanière. Ceci est l'une des obligations complémentaires devant être accomplie par le sujet passif de la dette.

Ainsi, l'article 28 n. 4 du NCDC reconnaît des droits au détenteur : « le "détenteur des marchandises" est la personne qui a qualité de propriétaire des marchandises ou qui est titulaire d'un droit similaire d'en disposer ou encore qui exerce un contrôle physique sur ces marchandises ». Par exemple, le détenteur des marchandises qui fait l'objet d'une surveillance douanière peut à tout moment, avec l'autorisation des autorités douanières, examiner ses marchandises ou les échantillonner, afin notamment d'en déterminer le classement tarifaire, la valeur en douane ou le statut douanier.

Pourtant, concernant la naissance de la dette douanière, la législation de l'UE se réfère directement au déclarant afin d'éviter les problèmes de définition soulevés dans le cadre de la relation entre le bien et le sujet passif de la dette douanière (par exemple « propriété », « autre droit réel », « possession », « détention », *etc.*). L'objectif étant d'atteindre une simplification juridique à travers une individuation facile des assujettis. Pour assurer la collecte des ressources propres, il est plus simple et effectif d'individualiser le débiteur sur la base du sujet responsable pour la présentation de la déclaration à l'administration douanière, plutôt que de se référer à des notions juridiques (telles que « propriétaire » ou « détenteur ») qui pourraient revêtir une signification/interprétation hétérogène dans les différents systèmes nationaux. Le but primaire du législateur européen est donc de faciliter la collecte des ressources douanières nécessaires au financement du budget de l'UE. Au cours de cette étude, il nous faudra vérifier si cette « simplification » a cependant pu créer des tensions avec les législations nationales.

L'article 46 du NCDC définit la naissance de la dette douanière dans le cadre d'une introduction irrégulière de la marchandise, donc d'une inobservation du droit douanier.

Le NCDC donne donc une série de définitions ponctuelles <sup>7</sup>. Ces définitions permettent aussi de préciser qui sont les assujettis au droit de douane. Ainsi, le débiteur est :

- « a) toute personne appelée à remplir les obligations considérées ;
- b) toute personne qui savait ou devait raisonnablement savoir qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie et qui a agi

<sup>7</sup> « Une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation » des points a), b) et c).

- pour le compte de la personne qui était tenue de remplir l'obligation ou qui a participé à l'acte ayant donné lieu à l'inexécution de l'obligation ;
- c) toute personne qui a acquis ou détenu les marchandises en cause et qui savait ou devait raisonnablement savoir, au moment où elle a acquis ou reçu ces marchandises, qu'une obligation découlant de la législation douanière n'était pas remplie ».

Les dispositions relatives aux assujettis dans le cas d'introduction irrégulière de la marchandise sont très générales car elles se proposent d'individualiser un nombre très étendu de débiteurs potentiels. Il est évident que les dispositions de l'UE ne se limitent pas à fournir aux législations nationales un modèle d'imposition. Au contraire, elles énoncent une série des provisions qui sont directement applicables par les administrations douanières nationales.

La nécessité d'individualiser les assujettis est donc encore une fois liée à l'exigence financière. Les États membres n'ont aucune marge de manœuvre leur permettant de réglementer avec leur législation cette matière, indépendamment de leur tradition juridique ou de la cohérence de leur système fiscal. On peut donc confirmer que l'objectif de la législation de l'UE est l'intérêt financier. Ce dernier étant le but principal de la réglementation douanière.

### 3. L'objet

Les droits de douane ne sont pas applicables aux services, mais seulement aux marchandises. L'union douanière s'étend à l'ensemble de marchandises qui circulent sur le territoire douanier. La définition de « marchandises » est donc très importante.

Les « marchandises communautaires » sont les marchandises entièrement obtenues sur le territoire douanier, celles qui entrent sur le territoire douanier de l'UE en provenance de pays ou de territoires tiers et mises en libre circulation ainsi que les marchandises obtenues ou produites sur le territoire douanier. La législation de l'UE fait donc une distinction entre marchandises « communautaires » et marchandises « non communautaires » (article 4, p. 18, NCDC). Ces deux catégories sont surtout utilisées pour la mise en œuvre de certaines procédures douanières telles que l'abandon de la marchandise.

En outre, les arrêts de la Cour de justice ont clarifié plusieurs aspects ponctuels de l'application de l'objet du droit douanier en se prononçant indirectement en matière de TVA. La jurisprudence de l'UE a notamment développé une interprétation de la notion de marchandise utilisée pour soustraire illégalement les stupéfiants aux droits de douane <sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Arrêt du 28 février 1984, *Einberger II* (294/82, *Rec.* p. 1177). Cet arrêt visait l'importation en Allemagne de plusieurs lots de morphine. Arrêt du 5 juillet 1988, *Mol* (269/86, *Rec.* p. 3627), concernant la cession d'amphétamines ; du 5 juillet 1988, *Happy Family* (289/86, *Rec.*

La Cour de justice a aussi précisé<sup>9</sup> que les biens de « caractère artistique, historique, archéologique ou ethnographique, quelles que soient par ailleurs les qualités qui les distinguent des autres biens du commerce, partagent cependant avec ces derniers la caractéristique d'être appréciables en argent et de pouvoir ainsi former l'objet de transactions commerciales ». Par marchandises, il faut donc entendre les produits appréciables en argent et susceptibles, comme tels, de former l'objet de transactions commerciales.

La catégorie de « bien qui peut former l'objet de transactions commerciales » n'est pas une création jurisprudentielle récente. Elle trouve un point de référence dans la tradition juridique du droit romain (*res communes omnium naturali iure* et *res communes omnium*) et national. Au niveau du droit national (en droit belge, comme en droit italien), un bien peut être défini comme étant « une valeur économique » et donc patrimoniale, dont un sujet de droit est titulaire. Un bien est une chose (ou un intérêt) dont on peut disposer et que l'on peut s'approprier. Ce principe est pertinent au niveau du droit de douane, car la déclaration douanière inclut une évaluation économique.

Cependant, plusieurs autres distinctions de biens qui appartiennent aux traditions juridiques nationales communes des États membres ne sont pas utilisées de façon directe par la législation européenne ou par la jurisprudence de la Cour de justice.

On constate, par exemple, depuis le droit romain l'existence d'une *summa divisio* entre « biens meubles » et « biens immeubles ». Cette distinction traditionnelle est reprise par l'ancien droit, et se retrouve dans les codes civils modernes. Cette catégorisation est très pertinente pour les droits de douane, car seuls les biens meubles peuvent faire l'objet de droits de douane. Pour autant, la distinction entre biens meubles et immeubles n'est pas explicitement utilisée par le NCDC.

Une autre distinction faite par le droit civil se révèle pertinente au regard du droit de douane à savoir celle qui est faite entre les biens « corporels » et « incorporels ». Dans le cas des biens incorporels, les droits qui s'y attachent vont porter sur des valeurs économiques qui n'ont pas d'existence matérielle (par exemple les droits d'auteur, le droit des marques, le droit de créance). En revanche, les biens corporels sont ceux qu'il est possible de saisir physiquement, il en est de même du droit de propriété sur ces biens (par fiction légale).

Les biens incorporels ne sont pas soumis aux droits de douane. En revanche, l'énergie ou l'électricité qui sont des biens corporels, peuvent être soumis aux droits de douane.

p. 3655), concernant la vente de haschisch ; et du 29 juin 1999, *Coffeeshop « Siberië »* (C-158/98, Rec. p. 3971), concernant la mise à disposition d'un comptoir pour la vente de drogues douces.

<sup>9</sup> C.J.C.E., C-7/68, 10 décembre 1968, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, Rec. p. 00617.



Il existe d'autres distinctions. Certains biens sont consommables c'est-à-dire destructibles notamment lorsqu'ils sont utilisés (aliments). D'autres sont des corps certains, par opposition aux choses de genre, appelés également *biens fongibles*. Cette dernière distinction est également significative en matière de droit de douane, en cas d'importation et d'exportations temporaires.

Il faut donc constater que la définition de marchandise que donne la législation européenne, est liée d'une part à la résolution de cas concrets par la jurisprudence de la Cour de justice et d'autre part, à la classification du tarif douanier. Pourtant, cette classification et son interprétation jurisprudentielle, n'utilise qu'occasionnellement les catégories générales de la tradition juridique occidentale.

La législation européenne effectue donc une individualisation des biens au cas par cas. Il n'y a pas de doutes sur le fait que la législation européenne tend à privilégier l'individualisation concrète de l'objet plutôt qu'abstraite et fondée sur des catégories juridiques, telles que par exemple celles des biens mobiles et immobiliers ou consommables et non consommables. Son objectif étant de tenter de réduire l'espace laissé à l'interprète ou à une application nationale. Le but est donc à nouveau celui de sauvegarder les intérêts financiers et budgétaires de l'UE.

Partant de cela, il importe de savoir si pour définir l'objet des droits de douane, l'interprète peut se contenter d'utiliser exclusivement la classification ponctuelle du tarif douanier. En réalité, l'exigence de la cohérence fiscale des systèmes nationaux réside toujours dans les anciennes classifications du bien parfois utilisées par la Cour de justice. Cependant, il est très difficile pour l'interprète d'adapter les systèmes nationaux à une discipline externe et exogène telle que la législation douanière européenne. Il faut donc reconnaître que le droit douanier a une source complexe dont les dispositions (externes aux systèmes nationaux) posent des problèmes de cohérence avec les traditions juridiques nationales.

#### 4. La condition d'existence des droits de douane

##### 4.1. En général

L'examen de la structure technique de la dette douanière et de son application concrète à la lumière des arrêts de la Cour de justice est utile pour comprendre pourquoi l'intérêt financier est le véritable et principal but de la réglementation européenne concernant les droits de douane.

En principe, les droits de douane peuvent exclusivement être appliqués aux produits non originaires de l'Union douanière. Il s'agit là d'une condition d'existence et d'application des droits de douane.

La notion d'origine, fondée sur les règles du NCDC, doit être distinguée de celle de « provenance » qui s'entend comme étant le lieu, l'État, dans lequel a commencé le dernier transport des marchandises à destination de l'UE. La notion de provenance est importante dans des cas exceptionnels (par exemple en cas d'embargo) mais aussi pour les mesures sanitaires et statistiques du commerce étranger. Contrairement à la provenance, l'origine aux fins douanières est établie sur la base de règles juridiques précises fixées par l'État d'importation ou sur la base d'accords internationaux.

Cependant, et contrairement à ce qu'il se passe en matière de classement tarifaire, il n'existe aucune définition internationale de l'origine géographique d'une marchandise. Chaque État ou chaque entité telle que l'UE reste maître de fixer les conditions auxquelles ils acceptent de considérer une marchandise comme étant originaire d'un territoire donné. C'est en effet l'origine qui détermine le régime douanier qu'il lui sera appliqué : droits de douane, mesures restrictives (contingents, quotas), et éventuellement mesures anti-dumping.

Le Code douanier distingue :

- l'origine préférentielle : il s'agit de l'origine d'un État avec lequel l'UE a conclu un accord bilatéral visant à établir un traitement tarifaire de faveur des marchandises originaires d'un certain territoire ou a concédé unilatéralement des facilités tarifaires.
- l'origine non préférentielle : l'origine d'un pays avec lequel l'UE n'a pas stipulé d'accords tarifaires déterminant un traitement douanier de faveur pour les marchandises originaires dudit territoire. Dès lors, les marchandises ayant des origines non préférentielles sont sujettes au droit plein fixé au tarif douanier commun (articles 35-38 NCDC)<sup>10</sup>.

Pour déterminer si un produit satisfait aux règles d'origine, il ne suffit pas de montrer que les matières ou pièces ont été achetées dans le pays, il est aussi nécessaire d'obtenir des informations au sujet de ces matières ou pièces. L'opérateur doit également se procurer chez chacun de ses fournisseurs locaux une déclaration au sujet de l'origine des marchandises qui lui ont été vendues.

Il importe de souligner que l'origine de la marchandise dépend souvent de certifications délivrées par des autorités étrangères. Pourtant, au nom des principes généraux du droit douanier, c'est à celui qui fait une déclaration en douane d'attribuer sous sa responsabilité une origine à la marchandise. Une déclaration erronée entraînera pour son auteur un paiement

<sup>10</sup> L'article 36 n.1 CDC détermine dans une liste exhaustive les produits qui sont entièrement obtenus dans un pays (par exemple : les produits minéraux extraits de leur sol ou de leur fond de mers ou d'océans ou les produits du règne végétal qui y sont récoltés ; comme les animaux vivants qui y sont nés et élevés). L'article 36 n. 2, dispose qu'une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays, est originaire du pays où a eu lieu la *dernière transformation ou ouvraison substantielle*.

*a posteriori* des droits de douane dus en raison de la véritable origine de la marchandise <sup>11</sup>.

#### 4.2. La tension entre structure et application

Les principes en matière d'origine sont très généraux. Les conditions pour obtenir l'origine non préférentielle sont prévues par l'article 36 du NCDC : « Les marchandises dans la production de laquelle sont intervenus plusieurs pays ou territoires sont considérées comme originaires de celui où elles ont subi leur dernière transformation substantielle ». Par « transformation substantielle », on entend la transformation par laquelle le produit dérivé acquiert des propriétés ou des fonctions nouvelles et différentes par rapport aux produits de base utilisés dans le cours des transformations ou des opérations.

Il faut souligner que l'application concrète des règles d'origine est très compliquée et que les principes généraux sont neutralisés par les normes du tarif douanier applicables au cas par cas.

En outre, il faut aussi tenir compte des arrêts de la Cour de justice qui s'appliquent aux cas particuliers. Par exemple, il existe une jurisprudence de la Cour en matière d'opérations d'assemblage selon laquelle le seul examen sur base des critères d'ordre technique ne peut être déterminant pour attribuer l'origine dans le cas d'opérations d'assemblage. En revanche, l'utilisation du critère de valeur ajoutée s'avère utile pour vérifier s'il y a une augmentation considérable de la valeur des marchandises après les opérations d'assemblage <sup>12</sup>.

Les règles de l'origine (comme celles du tarif) ne sont pas générales, mais spécifiques à chaque catégorie de marchandise. Les règles d'origine sont individualisées par produit et sur base de la nomenclature combinée — c'est-à-dire la classification de la marchandise — contenue dans le tarif. Cependant, pour plusieurs types de marchandise, les règles d'origine peuvent être considérablement modifiées suite à des changements minimaux de chiffres dans la nomenclature combinée (sous-position tarifaire). Ce fait est un signe supplémentaire du véritable intérêt poursuivi par les règlements de l'UE, c'est-à-dire la collecte des ressources nécessaires pour le financement du budget de l'Union.

<sup>11</sup> Dans certains cas, il suffira peut-être de savoir comment les marchandises ont été produites. Par exemple, si on fabrique des vêtements en tissu, la règle d'origine impose une « fabrication à partir de fils ». Il suffira d'obtenir la preuve du fournisseur de tissu local que le tissu a été fabriqué localement. Un tissu fabriqué à partir de fils importés (non originaires) ne satisfera pas aux règles d'origine pour être exporté en tant que tissu originaire mais utilisé pour la confection de vêtements dans le même pays. L'étape « du fil au tissu » pourra être ajoutée à l'étape « du tissu au vêtement » et le produit fini satisfera à la règle « fabrication à partir de fils ».

<sup>12</sup> Arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International* (C-26/88, *Rec.* p. 4253), dans lequel la Cour a défini les opérations simples d'assemblage comme des opérations qui n'exigent pas de personnel possédant une qualification particulière pour les travaux en cause, ni un outillage perfectionné ni des usines spécialement équipées aux fins de l'assemblage (point 17).

## 5. La base imposable

### 5.1. En général

La presque totalité des droits de douane est calculée *ad valorem*. La valeur ou plus rarement la quantité du produit sont les éléments de la base imposable, car en effet, la quantité du produit n'est utilisée pour le calcul du droit de douane que dans un nombre très limité de cas.

La législation relative à l'évaluation en douane du NCDC trouve sa source dans l'Accord de l'OMC (ancien GATT) sur l'évaluation en douane<sup>13</sup>, qui doit être transposé dans la législation douanière nationale de chacun des États membres de l'OMC. En ce qui concerne l'UE, c'est le code des douanes communautaires et ses dispositions d'application qui opèrent cette transposition.

La notion de valeur pouvant être différemment interprétée par les administrations douanières nationales, il a été nécessaire, afin de garantir une protection commune, d'élaborer une notion uniforme dans les différents États membres. Si par le passé, l'évaluation des marchandises n'était qu'une technique d'imposition, elle est aujourd'hui également une opération qui permet aux autorités douanières de calculer l'exacte valeur de la marchandise.

Pour le calcul de la valeur en douane, l'administration des douanes part du prix facturé (A) — éventuellement ajusté mais uniquement sous la forme de majoration (D) — puis contrôle les éléments extrinsèques du prix — qu'elle peut augmenter ou diminuer — en les additionnant au prix facturé lorsqu'il s'agit des frais à la charge du vendeur (B), ou en les soustrayant du prix facturé lorsqu'il s'agit des frais à la charge de l'importateur (C). En conséquence, la valeur en douane est essentiellement composée du prix facturé qui n'est susceptible que de majoration et des éléments extrinsèques susceptibles d'augmentation ou de diminution que les douanes peuvent ajouter ou soustraire au prix facturé<sup>14</sup>.

La définition de valeur en douane n'est pas liée à une référence générale et abstraite de valeur. Il s'agit du prix porté sur la facture<sup>15</sup>. Dans les cas courants, il suffit de se référer au prix déclaré et payé par l'acheteur<sup>16</sup> pour déterminer la valeur de la marchandise.

Il est fréquemment constaté que la valeur déclarée est inférieure au prix normal. L'importateur a en effet un intérêt évident à ce que l'autorité douanière applique le taux de droit de douane sur la valeur la plus basse possible.

<sup>13</sup> Qui met en œuvre l'article VII du GATT de 1994.

<sup>14</sup> C.J.C.E., C-65/79, 24 avril 1980, *René Châtain*, *Rec.* 1346, p. 14.

<sup>15</sup> Les négociateurs du GATT, en instituant la détermination de la valeur en douane sur la base du prix déterminé des parties dans le cours d'une transaction internationale, visent à éviter l'utilisation de valeurs arbitraires ou fictives pour fonder l'évaluation sur des données objectives basées sur des documents comptables.

<sup>16</sup> Voir les articles 41 et 43 NCDC.

C'est pourquoi, la réglementation concernant la détermination de la valeur en douane prend essentiellement en considération ce cas précis afin d'éviter que le paiement des droits de douane dus ne soit éludé.

La principale restriction à l'utilisation de la valeur transactionnelle est due à l'absence d'indépendance de l'acheteur par rapport au vendeur.

La pratique dite des prix de transfert qui consiste à facturer des marchandises à une filiale sans que le prix corresponde à une véritable valeur marchande, n'est plus en elle-même de nature à exclure automatiquement le prix facturé, sous réserve qu'il soit établi que les liens entre les parties à la vente n'ont « pas influencé le prix » (NCDC 41.3 — iii). Dans le cas contraire, c'est-à-dire si les liens entre les parties à l'opération commerciale ont influencé le prix, cela pourrait avoir comme conséquence la rectification de la valeur de transaction par l'Administration douanière.

## 5.2. La valeur en douane : la différence avec les lignes directrices de l'OCDE

La procédure sur la base de laquelle le bureau douanier peut rectifier la valeur déclarée peut être considérablement différente de la procédure de rectification de la valeur concernant les impôts directs réglée par les « Principes applicables en matière de prix de transfert »<sup>17</sup> de l'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques).

Les méthodes traditionnelles prévues par l'OCDE sont comparables aux méthodes du droit de douane et se fondent sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence. L'opérateur peut soit directement faire appel à un prix de marché, soit reconstituer un prix de pleine concurrence théorique selon trois procédés. Les critères retenus sont principalement les suivants : « *comparable uncontrolled price* » (CUP), « *cost plus* », et « *resale* »

La méthode CUP s'attache à identifier directement un prix de référence. Cette méthode consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service contrôlé, aux opérations comparables réalisées entre entreprises indépendantes. Toute différence de prix met en évidence un doute sur le caractère régulier de la transaction. Le prix retenu lors du contrôle sera celui du marché.

La méthode du prix de revente (« *resale minus* ») consiste à reconstituer le prix que la société cédante aurait pratiqué dans l'éventualité d'une cession à une entreprise indépendante. Pour cela, on part du prix auquel un bien a été cédé à une entreprise indépendante, puis on retranche la marge brute applicable à l'activité. Cette marge brute représente les frais d'exploitation, de transport, de commercialisation et le coût que représente une éventuelle

<sup>17</sup> Les Principes applicables en matière de prix de transfert fournissent des lignes directrices sur l'application du « principe de pleine concurrence » pour la valorisation aux fins fiscales des transactions internationales entre entreprises associées.

charge des risques ; le reliquat représentant le bénéfice. La somme obtenue après défalcation de la marge brute constitue ce que l'on assimile au prix de pleine concurrence.

La méthode du prix de revente majoré (« *cost plus* ») permet la reconstitution du prix à partir du prix de revient auquel on applique une marge brute. La différence avec la méthode précédente est le référentiel à partir duquel on procède à l'évaluation.

Parmi les différents critères, le CUP est celui qui se rapproche le plus du système de calcul prévu par le droit de douane car il compare des opérations réalisées entre entreprises indépendantes.

Le *ratio* des lignes directrices de l'OCDE est très proche de celui existant en matière de valeur douanière. Dans les deux cas les législations nationales doivent s'assurer que les profits imposables ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction. Cependant, au niveau de la douane, il existe une exigence fiscale supplémentaire car les prévisions du NCDC règlent le calcul des droits de douane sur la valeur de la marchandise.

Le fonctionnement des critères utilisés par l'OCDE est très différent de ceux utilisés par le NCDC. Les critères de l'OCDE peuvent être utilisés par l'administration fiscale nationale de façon combinée et sans aucun ordre précis. En d'autres termes, les législations nationales peuvent choisir quels seront les différents critères applicables sans aucune distinction. En revanche, en droit douanier, il n'est possible d'utiliser le critère de la détermination du prix que si le précédent critère n'a pu l'être.

Il faut donc en conclure qu'il n'y a pas de coordination entre la législation douanière et les lignes directrices de l'OCDE. Il s'agit là d'un autre signe montrant que la cohérence du système fiscal reste exclue des objectifs principaux du droit de douane. En revanche, la nécessité de repérer des ressources fiscales pour le budget de l'EU a une importance fondamentale.

### 5.3. La tension entre structure et application

Il faut se poser la question de savoir si la valeur douanière de la marchandise doit être valable dans tous les domaines des administrations nationales des États membres. Dans le même État, un problème d'incohérence du système juridique pourrait se vérifier si les administrations nationales avaient la possibilité de prendre des décisions différentes — concernant la valeur de la marchandise — de celles qui auraient été prises par l'administration douanière. La Cour de justice a résolu le problème dans son arrêt *René Châtain*<sup>18</sup>.

En l'espèce, l'administration douanière avait réduit la valeur douanière de la marchandise et déposé une plainte auprès du procureur pour :

<sup>18</sup> C.J.C.E., C-65/79, 24 avril 1980, *René Châtain*, Rec. 1346, p. 14.

- premièrement, fausse déclaration de valeur à l'importation pour achat des produits à des prix nettement surévalués et,
- deuxièmement, transfert irrégulier de capitaux à l'étranger, puisqu'en payant plus cher, l'entreprise avait rapatrié ses bénéficiaires dans un pays tiers, sans payer d'impôts sur les bénéfices dans le pays membre.

Selon la Cour de justice, la législation douanière doit être interprétée dans ce sens que « la minoration par les autorités compétentes d'un État membre du prix facturé des marchandises importées d'un État tiers ne répond pas aux objectifs poursuivis par les règles relatives à la détermination de la valeur en douane des marchandises ». Cependant, l'établissement de la valeur en douane conformément à la législation douanière européenne « ne saurait avoir pour effet d'obliger les administrations fiscales et financières des États membres à reconnaître cette valeur à des fins autres que l'application du tarif douanier commun »<sup>19</sup>.

Plusieurs principes étaient en discussion dans le cas d'espèce : simplicité, facilité de compréhension, équité, sécurité juridique. La Cour a cependant considéré que la fonction normale de la notion de valeur en douane, était de réaliser l'union douanière par le biais de la collecte de ressources financières. L'interprétation de la Cour condamne les principes de l'uniformité et de la cohérence à la non-pertinence. En outre, l'application de la norme de l'UE ne peut pas avoir d'effets sur d'autres domaines de politique nationale. Dans ce contexte, il est clair que le but essentiel du droit de douane consiste en la sauvegarde des intérêts financiers de l'UE.

## 6. Le taux

### 6.1. En général

Afin de déterminer le montant de la dette douanière, le taux (relatif à une origine spécifique de la marchandise) doit être calculé sur la valeur (éventuellement rectifiée) de la marchandise indiquée par l'opérateur. À la suite du transfert de la marchandise, il est nécessaire pour pouvoir appliquer le droit de douane, de classer la marchandise sur la base du tarif. Ce tarif est commun à tous les États membres et détermine le taux applicable.

Le tarif a la forme d'un règlement (Règlement CEE n° 2658/87) et repose sur le « Système Harmonisé de désignation et de codification des marchandises », prévu dans une convention signée par l'Organisation mondiale des douanes (OMD)<sup>20</sup>. Il s'agit d'une nomenclature multifonctionnelle, conçue de

<sup>19</sup> *Ibid.* p. 14.

<sup>20</sup> À l'issue de la Seconde Guerre mondiale, a pu être adoptée grâce à une convention signée à Bruxelles en 1950, une nomenclature internationale des produits, remplacée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1988 par la Convention internationale sur le Système Harmonisé de désignation et de codification

manière à pouvoir englober toutes les marchandises susceptibles de faire l'objet d'échanges internationaux <sup>21</sup>.

Si les interprétations par l'OMD de la nomenclature ne sont pas claires, le législateur communautaire est compétent pour interpréter au moyen de règlements, et sous réserve du syndicat de la Cour de justice, le mode selon lequel la nomenclature doit être appliquée dans l'UE <sup>22</sup>.

Le Conseil a attribué à la Commission, qui agit de concert avec les experts douaniers des États membres, un vaste pouvoir discrétionnaire <sup>23</sup> quant au contenu des catégories douanières dont il faut tenir compte pour le classement d'une marchandise déterminée. La Commission, toutefois, n'a pas le pouvoir de modifier le contenu des catégories douanières établies sur la base du système harmonisé institué par la convention OMD. Pour contrôler si la Commission a excédé ses pouvoirs, la Cour de justice peut vérifier successivement si une erreur manifeste d'évaluation a été commise <sup>24</sup>.

## 6.2. Le tarif

La sécurité juridique et la facilité des contrôles douaniers exigent que le critère déterminant pour la classification douanière des marchandises soit recherché dans leurs caractéristiques et propriétés objectives, conformément aux définitions du texte des positions du Tarif commun et des notes relatives aux sections ou aux chapitres.

Les règles de classification du tarif pour chaque catégorie de marchandise ne sont pas générales. Au contraire, elles sont très détaillées et spécifiques. Par conséquent, les opérateurs économiques ont fréquemment des difficultés à faire face aux problèmes de classification. Les taux des droits de douane sont individualisés par rapport à une codification numérique complexe (la nomenclature combinée). Très souvent, des changements minimaux de la nomenclature

---

des marchandises (SH) conclue dans le cadre de l'Organisation mondiale des douanes (OMD). Les obligations de droit international souscrites par l'UE occupent un « rang intermédiaire », inférieur à celui du droit originaire, mais supérieur à celui du droit dérivé de l'UE. Le droit dérivé, inclut le tarif communautaire (puisqu'il repose sur un règlement) lequel doit être interprété conformément au texte du Système Harmonisé : en tant que partie à cette convention, l'UE est liée par ces dispositions.

<sup>21</sup> Le tarif a repris la structure du système harmonisé, en la complétant par une subdivision supplémentaire, pour tenir compte des besoins tarifaires et statistiques de l'UE. Voir les Conclusions de l'avocat général M<sup>me</sup> Juliane Kokott, présentées le 20 janvier 2005, aff. C-467/03, *Ikegami Electronics (Europe) GmbH contre Oberfinanzdirektion Nürnberg*, pt. 32 « Le système harmonisé sert de fondement aux règles générales, aux sections avec leurs notes, aux chapitres avec leurs notes, aux positions et aux premières sous-positions, jusqu'au sixième chiffre de la codification à onze chiffres du tarif douanier ».

<sup>22</sup> C.J.C.E., C-267/94, 14 décembre 1995, *France/Commission*, Rec. p. I-4845, p. 19 et C.J.C.E., C-309/98, 28 mars 2000, *Holz Geenen GmbH*, Rec. p. I-1975, p. 13.

<sup>23</sup> C.J.C.E., C-309/98, 28 mars 2000, *Holz Geenen GmbH*, Rec. p. I-1975, p. 13.

<sup>24</sup> C.J.C.E., C-401/93, 13 décembre 1994, *Goldstar Europe GmbH*, Rec. p. I-5587, p. 20.



combinée (sous-position tarifaire) entraînent des modifications considérables du taux du droit de douane.

Ici encore, la complexité du système de classification confirme que le véritable intérêt poursuivi par la législation de l'UE en matière tarifaire n'est pas la simplification de l'application de l'impôt, mais plutôt l'intérêt de garantir la collecte des ressources nécessaires pour le financement du budget de l'UE.

### 6.3. Les informations données par l'autorité douanière

Le NCDC prévoit des procédures contraignantes, (et non contraignantes), de demande de renseignement auprès des autorités douanières concernant le tarif et l'origine de la marchandise. Aux sens de l'article 11 des dispositions d'application du Code des douanes communautaire (DAC), le renseignement contraignant en matière tarifaire oblige toutes les autorités compétentes de tous les États membres aux mêmes conditions. L'objectif de cette procédure est de rassurer l'opérateur économique en cas de doute sur le classement d'une marchandise dans la nomenclature douanière existante. En effet, les opérateurs économiques ont fréquemment des difficultés à faire face aux problèmes de classification.

Ce pouvoir de donner un renseignement contraignant est contrôlé par la Commission (article 13 du DAC). Une copie de l'information contraignante et des éléments de fait sur la base desquels elle a été fournie, doivent être transmis aux bureaux de la Commission. Les données récoltées sont ensuite insérées dans une banque de données centralisée et gérée par la Commission, et à laquelle les administrations douanières des États membres peuvent accéder. La communication donne la possibilité à la Commission de vérifier toutes les informations contraignantes, lui permettant ainsi d'être au fait des résolutions, même potentiellement différentes, adoptées par les autorités douanières des États membres. En effet, une trop grande disparité, pourrait porter atteinte à l'unicité de l'union douanière et avoir des répercussions négatives sur les autorités douanières d'autres États membres ou sur les opérateurs.

Toute personne peut demander aux autorités douanières des renseignements concernant l'application de la réglementation douanière. Celles-ci ont la faculté d'y répondre, à moins que la demande ne se réfère à une opération commerciale effective. Ce type d'informations répond au principe de sécurité juridique car il rassure l'opérateur économique en cas de doute sur le classement d'une marchandise. Cependant, cette procédure n'engendre pas la naissance de droits subjectifs à l'encontre du contribuable et les renseignements lui sont fournis à titre gratuit. Toutefois, lorsque des frais particuliers sont engagés par les autorités douanières, notamment à la suite d'analyses ou d'expertises des marchandises, ou dans le cas de leur renvoi au demandeur, ceux-ci peuvent être mis à la charge du demandeur.

La réglementation douanière actuellement en vigueur prévoit trois types d'informations :

- les renseignements non contraignants *ex* article 8 du NCDC, qui concerne en général, la discipline douanière ;
- les renseignements contraignants en matière d'origine (ROC) (articles 5 à 15 du DAC et 20 du NCDC), qui peuvent être utilisés pour vérifier l'exacte correspondance entre la marchandise et les circonstances déterminantes pour l'acquisition de l'origine ;
- et le renseignement contraignant en matière tarifaire (RCT) qui est un document avec lequel l'autorité douanière de l'État membre informe l'opérateur économique, suite à sa demande, de l'exacte voie douanière d'une marchandise (article 20 NCDC).

#### 6.4. La tension entre structure et application

En théorie, les renseignements contraignants ont pour fonctions de protéger le contribuable du risque de dérive de l'application du droit de douane par l'administration fiscale nationale et en même temps, de garantir la sécurité juridique. L'objectif poursuivi par l'institution des RTC et ROC est donc lié aux exigences de sécurité juridique et à l'application uniforme du droit de l'UE. Cependant, la Cour de justice de l'UE décide parfois d'interpréter ces principes de façon restrictive.

Dans l'arrêt *Timmermans Transport & Logistics BV*, la Cour a statué sur la possibilité pour les autorités nationales de modifier unilatéralement la RCT qu'elles avaient délivrée. En l'espèce, les autorités douanières nationales avait révoqué la RCT en vue de modifier le classement tarifaire des marchandises en recouvrant les droits de douane concernés. En général, les renseignements en matière de tarif et d'origine sont délivrés suite à une procédure impliquant les bureaux de la Commission. La question était de savoir si, sur la base du principe de symétrie, une telle modification relèverait uniquement d'une initiative de la Commission.

Faisant suite à l'arrêt précité, la Cour de justice a interprété le NCDC en ce sens qu'il constitue pour les autorités douanières un fondement légal suffisant qui autorise « la révocation d'un renseignement tarifaire contraignant, lorsque ces autorités modifient l'interprétation, qui est donnée, des dispositions légales applicables au classement tarifaire des marchandises concernées »<sup>25</sup>.

La Cour de justice n'a donc pas reconnu de véritables limites à un changement inattendu de la part des autorités douanières. Une telle interprétation est conforme à un droit de douane engagé à fournir les instruments juridiques nécessaires au financement du budget de l'UE. Il faut à nouveau constater

<sup>25</sup> C.G.C.E., aff. jointes C-133/02 et 134/02, 22 janvier 2004, *Timmermans Transport & Logistics BV*, *Rec.* p. I-1144.

que les exigences de sécurité juridique et d'application uniforme du droit de l'UE revêtent une importance mineure par rapport à l'intérêt financier de l'UE.

## 7. Le fait générateur

### 7.1. En général

Il existe une tension latente entre le but de la législation européenne et l'application nationale du droit de douane. Cette tension se vérifie soit au niveau de la structure, soit au niveau de l'application du droit de douane. Afin de comprendre le modèle d'imposition douanière, il est nécessaire de poursuivre l'examen de cette tension latente en s'intéressant au fait générateur de la dette douanière.

Il faut surtout comprendre si la volonté du déclarant joue un rôle dans la naissance de la dette douanière et si la volonté peut être considérée comme le véritable fait générateur de la dette douanière <sup>26</sup>.

Par ailleurs, la dette douanière et son fait générateur doivent être distingués de la présence de plusieurs autres obligations complémentaires qui sont également extrêmement importantes.

### 7.2. Le fait générateur et les formalités douanières

#### 7.2.1. Les formalités « substantielles »

Une marchandise non communautaire déclarée pour être mise en libre pratique obtient le statut de marchandise communautaire à partir du moment où les mesures de politique commerciale ont été appliquées et où toutes les autres formalités prévues pour l'importation d'une marchandise ont été accomplies. En outre, les droits à l'importation légalement dus doivent être non seulement appliqués mais aussi perçus ou garantis.

Le paiement (ou la garantie) du droit de douane n'est pas suffisant pour obtenir le statut de marchandise introduite dans l'UE. Il faut aussi que les autres formalités aient été respectées. Ainsi, la remise d'une déclaration en douane et l'acceptation immédiate de celle-ci font-elles partie de ces formalités. De même que l'objectif de la mise en libre pratique est de conférer à une marchandise non communautaire le statut de marchandise communautaire,

<sup>26</sup> La doctrine italienne partage majoritairement cette position : BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, p. 205 ; INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1927, vol. II, 650 ; PESETI *I soggetti passivi della obbligazione doganale*, Padova, 1934, 21 ; BELLANTE, *Il rapporto doganale nella struttura del testo unico : riflessioni*, Rassegna di diritto doganale e delle imposte di fabbricazione, 1989, p. 361 ; FALSITTA, *Le imposte doganali*, in *Manuale di diritto tributario* III ed., pt. s., Padova 2003, p. 634. *Contra* ALESSI, « Dazi doganali », in *Enciclopedia del diritto*, XI, Milano, 1962, pp. 705 et s.

l'octroi de la mainlevée de la marchandise, définie à l'article 4, point 21 du NCDC doit être considéré comme constituant l'une des formalités requises pour la mise en libre pratique régulière d'une marchandise importée.

Toute marchandise franchissant la frontière extérieure de l'UE est donc soumise à un ensemble de formalités substantielles, dont le respect conditionne la bonne application des règles de fond applicables à toute opération douanière. L'existence de ces formalités ou obligations complémentaires est liée au respect de l'exigence financière.

### *7.2.2. La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière*

Le NCDC définit la déclaration en douane (article 4, p. 10) comme l'acte avec lequel une personne manifeste, selon les formes et les modalités prescrites, la volonté de lier une marchandise à un régime déterminé (c'est-à-dire la mise en libre pratique, le transit, l'entrepôt douanier, le perfectionnement actif, la transformation sous douane, l'admission temporaire, le perfectionnement passif, l'exportation).

L'obligation de déclaration est liée au passage de la ligne douanière ou à l'introduction de la marchandise dans les espaces douaniers. La déclaration peut être effectuée par une personne physique ou juridique, établie dans l'UE. Cette personne peut présenter ou faire présenter en douane la marchandise et se trouve titulaire des documents nécessaires pour le régime douanier choisi. Sur le plan formel, la déclaration douanière est caractérisée par un nombre inférieur d'obligations par rapport aux autres déclarations fiscales. Elle peut être, en effet, présentée même verbalement, en forme simplifiée, ou même être substituée par un document commercial ou administratif.

Il faut donc vérifier si la volonté du déclarant constitue le fait générateur de la dette douanière, soit en cas d'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise. Dans ce dernier cas, comme l'affirme la jurisprudence de la Cour de justice <sup>27</sup>, la volonté du déclarant n'est pas l'élément pertinent. Le cas de la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière, ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel. Cependant, la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective, comme en particulier, l'absence physique de la marchandise dans le lieu de dépôt agréé au moment où l'autorité douanière entend procéder à l'examen de ladite marchandise.

L'existence d'un élément intentionnel n'importe que lorsqu'il s'agit de déterminer les débiteurs de la dette née de la soustraction d'une marchandise. En effet, alors que la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière est inconditionnellement débitrice de cette dette, les personnes qui ont participé à la soustraction et celles qui ont acquis ou détenu la marchan-

<sup>27</sup> C.J.C.E., C-66/99, 1<sup>er</sup> février 2001, *D. Wandel GmbH*, Rec. 2001, p. I-873.

dise en cause ne deviennent débitrices qu'au cas où elles savaient, ou devaient raisonnablement savoir, qu'il y avait soustraction.

Par ailleurs, dans les cas d'introduction régulière de la marchandise, les destinations douanières sont établies par le NCDC. Avec la déclaration, le contribuable n'énonce pas une véritable volonté, mais il se limite à choisir un régime douanier prévu par les dispositions du NCDC. Les effets des régimes douaniers sont régis par les législations nationales ou européennes. Donc, l'effet de la volonté du déclarant (et du choix de la destination douanière) n'est pas réellement différent par rapport aux autres déclarations fiscales.

On peut donc en conclure que la volonté de donner une destination douanière et/ou la déclaration douanière ne peuvent être considérées comme des faits générateurs de la dette douanière. Pourtant, le seul fait matériel de l'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise dans l'UE est suffisant pour faire naître la dette douanière.

### *7.2.3. Acceptation, prise en compte et fait générateur*

Il faut toutefois s'interroger sur l'existence d'autres faits qui font naître la dette douanière, en particulier eu égard au rôle de l'acceptation de la déclaration.

La Cour de justice<sup>28</sup> a exclu l'existence d'un rapport de cause à effet entre acceptation de la déclaration et naissance de la dette douanière. En effet, en cas d'introduction irrégulière de la marchandise, faire correspondre la naissance de la dette douanière avec l'acceptation de la déclaration douanière aurait deux conséquences. D'une part, il faudrait considérer que le fait générateur de la dette est constitué par l'acceptation de la déclaration en douane. D'autre part, cette interprétation priverait notamment d'effet utile le pouvoir de vérification des déclarations accordé aux autorités douanières et l'octroi, par lesdites autorités douanières, de la mainlevée d'une marchandise.

L'existence d'une acceptation de la déclaration doit être interprétée à la lumière de l'article 117 du NCDC qui donne la possibilité à la douane d'effectuer, après l'acceptation : « a) un contrôle documentaire portant sur la déclaration et les documents qui y sont joints ou b) l'examen des marchandises accompagné d'un éventuel prélèvement d'échantillons en vue de l'analyse ou d'un contrôle approfondi ».

Ainsi, la naissance de la dette tributaire ne peut-elle pas être ramenée à l'acceptation de la déclaration qui est un acte de contrôle, avec lequel la douane prend connaissance de la présentation de la déclaration douanière.

De la même façon, la prise en compte des droits de douane ne peut être considérée comme un des faits générateurs de la dette douanière, puisqu'elle concerne essentiellement le recouvrement de la dette et non l'existence de

<sup>28</sup> C.J.C.E., C-66/99, 1<sup>er</sup> février 2001, *D. Wandel GmbH*, Rec. 2001, p. I-873.

la dette douanière : la naissance de la dette douanière ne dépend pas de la communication effectuée au débiteur.

### 7.3. Le caractère original de la dette douanière

La volonté du contribuable contenue dans la déclaration douanière ne peut être considérée comme le fait générateur de la dette douanière. En effet, ni la volonté contenue dans la déclaration, ni les autres actes examinés (acceptation ou prise en compte des droits de douane) n'ont d'effet au niveau de la naissance des droits de douane. Cependant, le fait principal dont découle la naissance de la dette douanière consiste, dans le cas d'introduction régulière ou irrégulière de la marchandise, est l'introduction de la marchandise dans le territoire douanière de l'UE.

Par ailleurs, la dette douanière est caractérisée par plusieurs caractéristiques et spécificités qui la distinguent d'autres modèles d'imposition (déclaration présentée du contribuable, suivi par le paiement des droits et d'une éventuelle activité de vérification de l'administration). Ces éléments de différenciation sont pour la plupart dus à l'existence d'obligations complémentaires. Si ces obligations ne sont pas respectées cela entraîne la naissance de la dette douanière liée à l'introduction irrégulière de la marchandise.

L'existence des obligations complémentaires est donc l'un des aspects d'originalité de la dette douanière. Cet aspect est très strictement lié à l'exigence financière. La quête de ressources indispensables pour le budget de l'UE est l'objectif principal poursuivi par la législation douanière européenne.

## SECTION III. — LES OBLIGATIONS DOUANIÈRES ET LES DISPOSITIONS QUI LES RÉGISSENT DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT

### 1. La vérification de la déclaration

Suite à la présentation de la déclaration douanière, des contrôles sont effectués en vue de vérifier la destination correcte des biens.

La vérification proprement dite de la déclaration demeure la phase la plus originale de l'opération, dans la mesure où elle s'écarte radicalement de la pratique fiscale. En effet, elle peut porter d'une part sur les documents (en particulier sur ceux qui sont joints à la déclaration elle-même), d'autre part sur les marchandises déclarées, ce contrôle physique pouvant s'accompagner de la prise d'échantillons en vue de leur analyse ou d'un contrôle approfondi.

Les résultats de la vérification de la déclaration servent de base pour l'application des dispositions régissant le régime douanier sous lequel la marchandise est placée, par exemple pour le calcul du montant des droits à l'importation.

La Cour de justice a pris position sur certains devoirs du déclarant (arrêt *Overland Footwear*<sup>29</sup>). Par exemple, 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 ».

L'application des dispositions régissant le régime douanier 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.

En revanche, lorsqu'une véritable vérification de la déclaration n'est pas effectuée, c'est-à-dire s'il y a acceptation de la marchandise, sans contrôle documentaire ou physique, le calcul du montant des droits à l'importation s'effectue d'après les énonciations de la déclaration.

Dans tous les cas, qu'il y ait vérification ou non, la douane peut revenir sur la déclaration par des contrôles *a posteriori*. Dans la mesure où de tels contrôles conduisent à la perception de montants plus élevés par rapport aux montants perçus, en fonction de la déclaration non vérifiée, le déclarant risque de ne plus pouvoir les répercuter, le cas échéant, sur ses clients.

Indépendamment de l'examen des marchandises dans le cadre de la vérification des déclarations en douane, il peut s'avérer nécessaire d'identifier les marchandises, par exemple :

- lorsque cette identification est nécessaire pour garantir le respect des conditions du régime douanier pour lequel elles sont déclarées ou
- dans les produits compensateurs qui sont déclarés pour la mise en libre pratique dans le cadre du régime du perfectionnement passif.

Le droit de l'UE ne se limite pas à fournir un modèle d'imposition, il prévoit aussi des dispositions détaillées qui sont applicables directement au niveau des États membres. La vérification de la marchandise est une de ces dispositions. Le droit de l'UE a des effets directs dans les droits nationaux et a donc la possibilité de créer des règles particulières et très précises au niveau de la procédure douanière. Les droits nationaux doivent se limiter à appliquer ces règles. Il s'agit d'un des aspects d'originalité du droit douanier.

## 2. La mise à disposition de la marchandise

Il est procédé à la mainlevée de la marchandise, après vérification ou lorsque la déclaration a été admise sans vérification et sous réserve de l'acquittement éventuel de la dette douanière. Mais même dans ce dernier cas, il faut rappeler que l'acceptation de la déclaration est toujours un type de contrôle nécessaire de la déclaration.

<sup>29</sup> C.J.C.E., C-468/03, 20 octobre 2005, *Overland Footwear*, Rec. p. I-8954.

La mainlevée consiste dans la mise à disposition de la marchandise aux fins prévues par le régime douanier sous lequel elle est placée (NCDC article 124, § 1<sup>er</sup>). C'est après la mainlevée de la marchandise que les opérateurs peuvent être assujettis à un contrôle *a posteriori* pour la même déclaration.

L'activité de l'administration douanière, qui précède et qui suit la présentation de la déclaration, n'est pas purement neutre ou facultative, mais indispensable aux fins de la naissance de la dette douanière. En effet, il y a toujours la possibilité d'un contrôle effectif sur la marchandise, après l'acceptation. Cette particularité distingue la procédure de vérification douanière de tous les autres impôts.

La procédure douanière a donc des spécificités qui la différencient des autres impôts, c'est-à-dire du modèle classique d'une déclaration présentée par le contribuable, suivie par le paiement des droits et d'une éventuelle vérification de l'administration. L'existence de plusieurs types de contrôles et d'une surveillance douanière jusqu'à la mainlevée de la marchandise sont autant de signes de la particularité de la procédure douanière. L'originalité de l'actualisation du modèle d'imposition est consécutive à l'importance de la protection de l'intérêt financier car les droits de douane sont un des moyens de financement du budget de l'UE.

### 3. La protection du contribuable

La Cour de justice a reconnu certaines protections directes du contribuable dans l'application de l'impôt douanier.

Dans un premier cas (*Overland Footwear*<sup>30</sup>), la Cour a clarifié le concept de révision de la déclaration douanière. Dans un second arrêt (*Sopropé*<sup>31</sup>), la Cour a pris position concernant la protection du contribuable en matière de récupération *a posteriori* de droits de douane.

Lorsque le déclarant sollicite une révision de la déclaration douanière, sa demande doit être examinée par les autorités douanières<sup>32</sup>, à tout le moins quant à la question de savoir s'il y a lieu ou non de procéder à cette révision. Dans le cadre de cette première appréciation, les autorités douanières

<sup>30</sup> C.J.C.E., C-468/03, 20 octobre 2005, *Overland Footwear*, Rec. p. I-8954.

<sup>31</sup> C.J.C.E., C-349/07, 18 décembre 2008, *Sopropé*, Rec. p. I-10369.

<sup>32</sup> K. LENAERTS, D. ARTS, et I. MASELIS, *Procedural Law of the European Union*, 2<sup>e</sup> éd., Londres, 2006, p. 83, point 3-001, font observer que le droit communautaire est appliqué principalement par les juridictions des États membres. Puisque la Communauté ne dispose pas d'un droit procédural propre, il incombe à l'ordre juridique de chaque État membre d'établir la compétence judiciaire et les règles de procédure concernant l'application des droits subjectifs conférés aux individus par le droit communautaire. Voir, à cet égard, C.J.C.E., 16 décembre 1976, *Rewe* (33/76, Rec. p. 1989, point 5) et *Comet* (45/76, Rec. p. 2043, point 13) ; 14 décembre 1995, *Peterbroeck* (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12) ; 20 septembre 2001, *Courage et Crehan* (C-453/99, Rec. p. I-6297, point 29) ; du 11 septembre 2003, *Safalero* (C-13/01, Rec. p. I-8679, point 49), et 13 mars 2007, *Unibet* (C-432/05, Rec. p. I-2271, point 39).



prennent en compte, notamment, la possibilité de contrôler les énonciations contenues dans la déclaration à réviser et dans la demande de révision. 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. 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.

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. En cas d'acceptation de la demande, elles réexaminent la déclaration et apprécient le bien-fondé des allégations du déclarant, à la lumière des éléments communiqués.

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 prendre les mesures nécessaires pour rétablir la situation en tenant compte des nouveaux éléments dont elles disposent (remboursement du trop-perçu).

En ce qui concerne la récupération *a posteriori* de droits de douane à l'importation, la Cour a considéré qu'un délai permettant au contribuable d'exercer son droit à être entendu, qui ne peut être inférieur à huit jours ni supérieur à quinze jours, ne rend, en principe, pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits de la défense conférés par l'ordre juridique de l'UE.

Il faut noter que pour la Cour, c'est l'intérêt général de l'UE et notamment l'intérêt du recouvrement dans les meilleurs délais de ses recettes propres, qui exige que les contrôles puissent être réalisés promptement et de façon efficace.

Ainsi, la Cour a mis en exergue l'existence de deux importants principes en matière douanière : la possibilité d'être entendu par l'administration et l'obligation de l'administration de tenir compte des observations du contribuable.

Concernant l'intérêt financier (lequel est lié à la collecte de ressources indispensables pour le budget de l'Union), il revient à la Cour d'éclaircir les limites entre les droits du contribuable et les devoirs de l'administration. Cependant, une tension subsiste encore entre le droit de l'UE et le droit national. En effet, la première règle de façon détaillée la structure de l'impôt et le second son application au niveau de l'administration nationale et sur la base de principes juridiques nationaux propres. Dans les cas examinés, la Cour de justice a dû trouver un équilibre entre intérêt financier et protection du contribuable.

Par ailleurs, le fait que la Cour de justice soit intervenue directement pour éclaircir les droits du contribuable illustre l'originalité du droit douanier qui se réalise dans un contexte national face à principes juridiques nationaux.

#### 4. Le principe de la confiance légitime

En principe, l'acquittement de la dette douanière marque la fin de l'opération d'importation. Il n'est pas rare, cependant, que l'administration découvre qu'elle n'a pas perçu la totalité de ce qui lui était dû. Elle cherchera alors à effectuer un recouvrement *a posteriori*. De son côté, l'importateur peut estimer avoir payé un montant de droits plus élevé que celui dont il était redevable. Dès lors, il s'efforcera d'en obtenir le remboursement ou la remise (le remboursement intervient postérieurement au paiement, alors que la remise est sollicitée avant celui-ci).

Le délai dont bénéficie l'administration pour poursuivre les dettes douanières injustement minorées ne peut dépasser trois années (NCDC article 68, § 1<sup>er</sup>).

Vient ensuite le recouvrement qui doit respecter le principe de la confiance légitime posé par l'article 82 du NCDC. Cet article prévoit qu'il n'y a pas lieu à recouvrement lorsque trois conditions cumulatives sont remplies : il faut (i) que les droits n'aient pas été perçus à la suite d'une erreur des autorités douanières, (ii) que cette erreur n'ait pas pu être décelée par le redevable ayant agi de bonne foi et (iii) que le redevable ait respecté toutes les dispositions prévues par la réglementation en vigueur en matière de déclaration en douane.

L'évolution de la jurisprudence en la matière a été caractérisée ces dernières années par certains arrêts plus attentifs à l'égard de la position des importateurs de l'UE. Les décisions rendues concernant les erreurs commises par les autorités de pays tiers dans la remise de certificats d'origine préférentielle, conjointement avec les arrêts qui ont affirmé l'exigence d'évaluer l'incidence du comportement de la Commission sur la situation créée, ont permis d'identifier des cas où la responsabilité des autorités publiques pouvait exclure celle des importateurs.

##### 4.1. L'erreur des autorités douanières

Une autorité douanière est toute autorité qui, dans le cadre de ses compétences, fournit des éléments entrant en ligne de compte pour le recouvrement des droits et qui, ainsi, peut susciter la confiance légitime du redevable<sup>33</sup> (article 82 NCDC).

Cette autorité peut être une autorité relevant d'un État membre mais aussi d'un pays tiers (cas des autorités compétentes d'États tiers délivrant des certificats d'origine, des certificats permettant la libre circulation des marchandises dans l'UE ou des certificats d'authenticité)<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> C.J.C.E., C-348/89, 27 juin 1991, *Mecanarte*, point 22.

<sup>34</sup> C.J.C.E., C-153/94 et C-204/94, 14 mai 1996, *Faroe Seafood*, point 90. L'erreur commise doit résulter d'un comportement actif des autorités douanières elles-mêmes, seule erreur susceptible de susciter la confiance légitime du redevable. Toutefois, certains comportements « passifs » sont aussi réputés constituer des erreurs au sens du code des douanes communautaire. Il s'agit par exemple des cas dans lesquels les autorités douanières n'ont soulevé aucune objection en ce qui concerne le classe-

#### 4.2. Le caractère raisonnablement décelable ou non d'une erreur

Afin d'apprécier si l'erreur commise par les autorités douanières était raisonnablement décelable par le redevable agissant de bonne foi, il faut tenir compte, notamment, de la nature de l'erreur commise, de l'expérience professionnelle du redevable et de la diligence dont il a fait preuve. Le simple fait que les autorités douanières aient commis une erreur ne suffit pas à rendre cette erreur raisonnablement indécélable par l'opérateur.

#### 4.3. La nature de l'erreur

Il faut rechercher si la réglementation en cause est complexe ou si elle est, au contraire, suffisamment simple pour que l'examen des faits permette de déceler aisément une erreur.

#### 4.4. L'expérience professionnelle de l'opérateur

Il faut rechercher s'il s'agit ou non d'un opérateur économique professionnel, dont l'activité consiste, pour l'essentiel, en des opérations d'importation et d'exportation et s'il avait déjà une certaine expérience du commerce des marchandises en cause, notamment s'il avait fait dans le passé de telles opérations pour lesquelles les droits avaient été correctement calculés<sup>35</sup>.

#### 4.5. La diligence de l'opérateur

D'une manière générale, il appartient à l'opérateur de rechercher quelle est la réglementation applicable (notamment celle publiée au *Journal Officiel de l'UE*) à l'opération à laquelle il procède et quels sont les droits dus<sup>36</sup>.

Par ailleurs, lorsque l'opérateur a lui-même des doutes quant à l'exactitude des informations et énonciations nécessaires pour l'établissement de la déclaration en douane ou des documents joints à la déclaration ou quant à la conformité des opérations avec la réglementation en vigueur, il doit s'informer par écrit et chercher tous les éclaircissements possibles pour vérifier si ses doutes sont justifiés.

En revanche, un opérateur doit être considéré comme diligent lorsque l'erreur commise par les autorités douanières porte sur des éléments qui ne sont pas normalement portés à la connaissance des milieux professionnels<sup>37</sup>.

---

ment tarifaire des marchandises, pour un grand nombre d'importations et pendant une longue période, alors qu'une comparaison entre la position tarifaire déclarée et la désignation explicite des marchandises selon les spécifications de la nomenclature permettait de découvrir le classement tarifaire erroné.

<sup>35</sup> Ainsi, peuvent être considérés comme des opérateurs inexpérimentés : les particuliers, les très petites entreprises, les opérateurs qui procèdent pour la première fois à des opérations d'importation.

<sup>36</sup> Ainsi par exemple, il appartient à l'opérateur de vérifier s'il existe une législation de l'Union européenne publiée fixant les conditions d'application et les critères à remplir pour pouvoir bénéficier d'un traitement tarifaire préférentiel ou de vérifier si des droits antidumping sont dus sur les marchandises en cause (C.J.C.E., C-161/88, 12 juillet 1989, *Binder, Rec.* p. 2415).

<sup>37</sup> Par exemple, lorsque l'octroi d'un traitement tarifaire préférentiel est subordonné à la condition que les autorités du pays bénéficiaire aient préalablement communiqué à la Commission les

#### 4.6. La charge de la preuve de la bonne foi

La Cour de justice a plusieurs fois délimité la notion de bonne foi, en augmentant la protection des importateurs surtout eu égard la charge de la preuve. Par exemple la réglementation de l'UE prévoit que l'importateur ne peut être tenu responsable des droits de douane qui n'ont pas été recouverts suite à la présentation d'un certificat d'origine invalide que lorsqu'il peut être établi que la délivrance du certificat était basée sur des informations incorrectes fournies par l'exportateur (article 82.2 du NCDC). La Cour de justice Européenne a décidé que dans ce cas la charge de la preuve incombe aux autorités douanières des États membres de l'UE <sup>38</sup>.

La Cour de justice est donc intervenue directement pour régler plusieurs aspects concrets d'application du droit de douane. La législation européenne et son interprétation ne se limitent pas à créer un modèle d'imposition, mais définissent aussi les limites de ce modèle. Dans ce contexte, la Cour de justice a posé les limites de la bonne foi de la garantie du contribuable. Le système européen pourrait sembler complet, car il inclut l'application du droit de douane et la protection du contribuable et donne directement des lignes directrices pour fixer les limites de l'exigence financière face à ces principes. Néanmoins, il ignore l'existence des législations nationales. Autrement dit, en fixant les lignes directrices en matière de protection du contribuable et de confiance légitime, le droit européen a effectué des choix qui sont indépendants de la coordination et de la cohérence avec les principes juridiques des États membres.

### 5. Les recours en matière de douanes

Sur la base des articles de 22 à 24 du NCDC, toute personne (physique ou morale au sens de l'article 4.4 NCDC) 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 recours doit être introduit dans l'État membre où la décision a été prise ou sollicitée. Le droit de recours peut être exercé : a) dans une première

---

noms et les adresses des autorités compétentes pour délivrer les certificats et les spécimens des empreintes de cachets utilisés, il ne peut être reproché à l'opérateur de ne pas avoir su qu'une telle communication n'avait pas eu lieu et par conséquent de ne pas avoir décelé l'erreur commise par les autorités nationales qui avaient octroyé le traitement préférentiel. Décision de la Commission du 18 juillet 1994 Réf. *Rec* : 4/94 ; 5/94 ; 6/94 ; 7/94.

<sup>38</sup> C.J.C.E., C-293/04, 9 mars 2006, *Beemsterboer*, *Rec.* p. I-3873.

Il apparaît cependant que la jurisprudence de la Cour tend à fournir une protection parfois excessive au contribuable. La bonne foi du contribuable ne devrait pas se fonder essentiellement sur la fiabilité des certificats d'origine qui proviennent d'administrations douanières de pays tiers, parfois elles-mêmes la cible de phénomènes de corruption. Il faut également souligner que le recouvrement du droit de douane se complique dans le cas d'utilisation de faux certificats de préférence tarifaire.

phase, devant l'autorité douanière désignée à cet effet par les États membres ; b) dans une seconde phase, devant une instance indépendante qui peut être une autorité judiciaire ou un organe spécialisé équivalent, conformément aux dispositions en vigueur dans les États membres.

L'introduction d'un recours n'est pas suspensive de l'exécution de la décision contestée. Seulement les autorités douanières nationales sursoient en tout ou en partie à l'exécution de ladite décision lorsqu'elles ont des raisons fondées de douter de la conformité à la réglementation douanière de la décision contestée ou qu'un dommage irréparable est à craindre pour l'intéressé (article 24 NCDC). Lorsque la décision contestée a pour effet l'application de droits à l'importation ou de droits à l'exportation, le sursis à l'exécution de cette décision est subordonnée à l'existence ou à la constitution d'une garantie. Toutefois, cette garantie peut ne pas être exigée lorsqu'une telle exigence serait de nature, en raison de la situation du débiteur, à susciter de graves difficultés d'ordre économique ou social.

La possibilité du contrôle judiciaire sur toutes les décisions de l'autorité nationale constitue un principe général du droit de l'UE. À ce sujet, il est possible de parvenir à la même conclusion que pour les paragraphes précédents. On peut donc confirmer à nouveau que l'originalité du droit douanier est due au fait que le droit douanier européen ne se limite pas à définir un modèle d'imposition, mais règle aussi ses aspects concrets, notamment la protection du contribuable dans son exercice du droit de recours.

#### SECTION IV. — ASPECTS DE COMPARAISON ENTRE LES SYSTÈMES NATIONAUX BELGE ET ITALIEN

##### 1. L'existence des législations nationales en matière de douane

Qu'il soit question de la Loi générale de douane belge (LGDA), ou des dispositions nationales italiennes (*Testo Unico della Legge Doganale*, TULD), les deux systèmes juridiques nationaux comprennent de nombreuses dispositions qui n'ont subi aucun changement pendant longtemps. Ce phénomène est sûrement dû à la stabilité d'une tradition ancienne de l'administration douanière. De la même façon, certaines de ces dispositions et leur application concrète sont parfois difficilement conciliables avec les nécessités du commerce international.

La législation douanière belge, tout comme la législation italienne, est relativement brève et traite principalement du sujet actif (l'administration de douane) et des franchises. Mais, la loi douanière belge utilise une technique normative différente de la loi douanière italienne dans laquelle de nombreux articles prévoient des dispositions générales : administration, agents, bureau,

droits, montants à octroyer, dette douanière, prise en compte, régime douanier, mise en libre pratique, marchandises communautaires, *etc.*

Cependant, il existe une différence significative entre les dispositions nationales italienne et belge. En Belgique, une modification législative a suivi l'entrée en vigueur du code communautaire afin de rendre la LGDA conforme à celui-ci. La seconde section de la LGDA, dont notamment les articles 2 et 3, constituent l'une des innovations de cette réforme.

Concernant la dette douanière, l'article 2 de la LGDA prévoit que « les règles relatives à "sa" naissance (...), à la détermination de son montant et à son extinction sont fixées dans les règlements des Communautés européennes ».

Quant à l'article 3 de la LGDA, il prévoit que « les règles relatives aux conditions de paiement des montants de droits résultant d'une dette douanière sont fixées dans les règlements des Communautés européennes ».

Les renvois aux dispositions communautaires sont également présents dans d'autres parties de la LGDA.

Le droit national belge réglemeute plusieurs modalités d'application. C'est ainsi, par exemple, que l'article 11 prévoit que : « sans préjudice des règlements et des décisions de caractère général du Conseil ou de la Commission des Communautés européennes pris en matière de douane, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, prendre toute mesure en matière de douane et d'accises, propre à assurer la bonne exécution d'actes, décisions, recommandations ou arrangements internationaux. Ces mesures peuvent comprendre l'abrogation ou la modification de dispositions légales ».

La loi de douane italienne (TULD), diffère de la loi belge en ce sens qu'elle ne fait aucun renvoi à la réglementation de l'UE. Cependant, cette dernière n'est pas contraire avec les dispositions du droit de douane national. Une coordination fréquente entre la réglementation nationale et celle de l'UE est cependant nécessaire et elle est laissée principalement à l'interprète.

En ce qui concerne le rapport douanier, la discipline étatique belge ne s'en préoccupe pas puisque l'article 2 de la LGDA, comme expliqué précédemment, dispose d'un renvoi à la norme communautaire. Il n'y a donc pas de difficulté pour coordonner les normes communautaire et nationale. En revanche, le législateur italien n'est pas expressément intervenu pour adapter la discipline législative au NCDC. C'est donc la législation du TULD de 1973 qui est toujours en vigueur. Il faut donc régulièrement vérifier si des tensions latentes se créent entre les deux normes.

Bien que pouvant apparaître au premier abord comme étant exclusivement liée à la législation italienne, la question des tensions latentes se pose également pour la législation belge et pour celles des autres États membres.

Le souci de compatibilité et les relatives tensions ne résultent pas seulement de la confrontation entre règles ponctuelles et règles très techniques. Ces ten-

sions subsistent également entre les principes juridiques (de l'UE et nationaux) et leur actuation au niveau des États membres. On retrouve ces difficultés dans l'analyse de la source, de l'objet et des assujettis de l'impôt.

## 2. Constats des difficultés de l'application de la réglementation douanière

### 2.1. La source

Concernant le volet fiscal en droit belge, le « divorce » entre législations européennes et nationales ne devrait théoriquement pas exister car l'article 2 de la LGDA renvoie à une norme européenne.

Par conséquent, il ne devrait pas y avoir de difficulté à coordonner la norme de l'UE avec la norme nationale. Cependant, puisque le législateur italien n'est pas expressément intervenu pour adapter la réglementation nationale au code communautaire de douane, c'est toujours la législation du *Testo Unico della Legge Doganale* (TULD) de 1973 qui est en vigueur : il importe donc, d'en analyser la compatibilité avec le code européen dont la caractéristique est d'être directement applicable contrairement au droit européen fondé sur des directives.

Cependant, une étude du rapport entre législations européenne et nationale nous a permis de déceler, plusieurs tensions entre l'examen « statique » et « dynamique » du modèle d'imposition. Plus qu'au niveau des normes ponctuelles ces tensions (analysées dans les parties II et III de cette étude) ont un réel impact au niveau des principes juridiques appliqués.

### 2.2. L'objet

Le droit national utilise traditionnellement les notions de bien mobiles et immobiliers et de biens corporels et incorporels contrairement à la législation européenne qui n'en tient pas compte.

Par ailleurs, le droit de douane ne frappe pas des biens dès lors qu'ils sont immobiliers, mais uniquement lors de leur traversée de la frontière douanière. Par rapport à l'objectif de l'identification de l'objet de l'imposition, à savoir le mouvement des biens, le pivot juridique est la notion de marchandise communautaire telle que définie par le code communautaire de droit de douane et par la jurisprudence de la Cour de justice (cas par cas).

À partir de ce constat, il importe malgré tout d'avoir une définition du bien (marchandise) même si c'est le mouvement qui est le fait générateur. Ce concept est loin d'être évident dans un monde économique dans lequel se développent les biens incorporels. De plus, il faut aussi classer le bien corporel, puisqu'il peut être soumis à des taux et à des exonérations différentes.

### 2.3. Les assujettis

Il existe aussi des problèmes de cohérence entre la législation européenne et la législation nationale, en ce qui concerne la définition de la personne débitrice du droit au moment ou au terme du mouvement des biens. En cas de transit par exemple, la perception des droits de douanes est suspendue et le bien peut avoir fait l'objet des transmissions juridiques multiples.

Pour protéger les États membres des fraudes aux droits de douane, l'identification du redevable est très souvent étendue et alternative (propriétaire, acquéreur, transporteur). Toutefois, les vocables communautaires sont très divergents des vocables juridiques de chaque État membre, ce qui suscite des nombreux problèmes et des risques de distorsion entre agents économiques.

## CONCLUSIONS

L'élaboration théorique du modèle d'imposition du droit de douane se fonde sur l'étude de la structure des droits de douane et des prévisions concernant la naissance de la dette douanière (c'est-à-dire le moment à partir duquel le contribuable est tenu au paiement de la dette).

L'originalité d'une étude fiscale des droit de douane et de la définition de l'effet imposable est liée aux aspects de naissance du droit de douane — notamment la définition des assujettis, la naissance de la dette douanière et le paiement de la dette. Il aurait été trop simpliste d'affirmer que ces aspects sont régis tantôt par la législation nationale, tantôt par la législation européenne et par conséquent de focaliser cette étude sur l'application technique des droits de douane. En revanche, le modèle d'imposition des droits de douane peut être expliqué grâce à une analyse conjointe du droit de l'UE et de son application au niveau national. L'interprète doit donc rechercher un point d'équilibre entre la structure (de niveau européen) et l'application (de niveau national).

Les difficultés d'application de la réglementation douanière en raison du « divorce » entre les principes nationaux et le droit de l'UE, amènent à se poser la question des remèdes à y apporter ; tel que par exemple celui d'un stage des fonctionnaires supérieurs nationaux au sein de la Direction Générale TAXUD de la Commission Européenne, le droit pour le redevable d'obliger son administration nationale à interroger l'administration communautaire et d'y être entendu, ou des audits de la Direction Générale BUDG qui prend également en considération certains aspects de l'application de la législation européenne au-delà de la protection des ressources propres.

Cependant, en amont des remèdes à apporter au « divorce annoncé », il est important de comprendre et de souligner les raisons qui le déterminent et



surtout la nécessité de proposer une étude théorique du modèle d'imposition douanière.

Cet objectif est malaisé car le modèle d'imposition douanière présente plusieurs aspects d'originalité. De l'examen des aspects « statiques » et « dynamiques » de l'imposition sont ressortis :

- l'importance du droit de l'UE en tant que la source de la dette douanière ;
- le rôle de la volonté du contribuable au niveau de la déclaration, car il doit choisir contextuellement lors de sa déclaration le régime douanier applicable. Cependant, ce rôle est absent dans la législation européenne ;
- l'importance des obligations complémentaires, par exemple la déclaration ou la présentation de la marchandise. En effet, si ces obligations ne sont pas respectées, elles entraînent la naissance de la dette douanière ;
- l'existence d'une protection de niveau européen du contribuable. Cependant, cette protection n'est pas le but principal de la législation douanière, par rapport à l'exigence financière.

Du fait de ses aspects d'originalité et des diverses traditions des systèmes nationaux, la catégorie du « droit douanier » trouve de nombreuses difficultés à s'exprimer sur des bases juridiques solides. On pourrait dès lors s'interroger sur l'existence véritable de cette catégorie. Il existe sans aucun doute une source et une structure de l'impôt qui sont communes à tous les États membres. Pour autant, il n'en demeure pas moins que le modèle d'imposition douanière et surtout ses aspects concrets sont mis en œuvre au niveau de chaque administration nationale. Ces administrations nationales appliquent le droit douanier sur la base de principes juridiques et parfois de dispositions d'ordre national. Il faut donc souligner l'absence d'administration unitaire qui appliquerait et interpréterait de façon univoque le modèle d'imposition et les principes juridiques qui fondent le droit de douane.

La résolution de cette dichotomie entre structure et application du droit douanier — éventuellement par la création d'une administration douanière européenne unique — devrait constituer l'un des défis de la future intégration européenne.