

# **Les relations entre la Douane et les entreprises face à l'évolution du commerce mondial**

**Observatoire des Réglementations Douanières et Fiscales**

Mai 2006



# Sommaire

---

Synthèse .....	5
Introduction .....	9
<b>I. Les enjeux de l'information réciproque dans l'amélioration des relations entre les entreprises et la douane .....</b>	<b>13</b>
I. L'information des entreprises .....	13
II. L'information des autorités douanières sur les attentes des entreprises .....	17
A. Liaison entre les entreprises et la Douane française .....	17
B. Liaison entre les entreprises et la Commission européenne .....	19
<b>2. Le partenariat douane-entreprises .....</b>	<b>21</b>
I. Les formes de partenariat .....	22
A. L'aide à la décision .....	22
B. Les aménagements de la réglementation douanière .....	23
II. Les enjeux du partenariat .....	24
A. D'indéniables intérêts mutuels .....	24
B. L'inévitable persistance d'un déséquilibre .....	26
<b>3. Les contrôles fiscaux, modèles d'équilibre entre le rôle du fisc et les intérêts des contribuables .....</b>	<b>27</b>
I. Les garanties accordées au contribuable .....	28
II. Les Possibilités de recours .....	30

<b>4. La spécificité des vérifications et contrôles en question</b>	<b>33</b>
I. Caractéristiques	34
A. Force probante des procès-verbaux	35
B. Pouvoirs des agents des douanes	35
II. Garanties	39
A. Situation actuelle	39
B. Recherche d'infractions en flagrance ou a posteriori	39
<b>5. L'inadaptation du contentieux douanier français au monde contemporain</b>	<b>43</b>
I. Le contentieux du contrôle	44
II. Le contentieux des droits et taxes	44
A) La pénalisation du contentieux des droits	44
B) Le problème de la spécialisation des juges	46
C) La Commission de Conciliation et d'Expertise Douanière	46
III. Le contentieux des pénalités et les transactions	47
IV. Améliorations possibles	48
<b>6. Conclusions et perspectives</b>	<b>51</b>
I. Les éléments encourageants	51
II. Les insatisfactions réelles	52
III. Les inquiétudes pour l'avenir	53
<b>L'Observatoire des Réglementations Douanières et Fiscales</b>	<b>55</b>
<b>Composition de l'ORDF</b>	<b>57</b>

# Synthèse

L'ouvrage intitulé « **Les relations entre la Douane et les entreprises face à l'évolution du commerce mondial** » est l'œuvre collective des membres de l'Observatoire des Réglementations douanières et fiscales. Il propose une réflexion objective et critique sur l'état des rapports entre les entreprises françaises, confrontées aux exigences de la mondialisation, et une administration en pleine mutation, aux prises avec des impératifs nouveaux et parfois difficilement conciliables.

Une **introduction générale** présente tout d'abord l'évolution de l'environnement dans lequel s'inscrit le phénomène douanier. Soulignant les efforts déployés par l'administration, sensible aux nouvelles contraintes du commerce international, le texte constate néanmoins que l'encadrement juridique actuel est pour une part dépassé ; la Douane française, prisonnière de textes souvent inadaptés, ne se montre pas suffisamment sensible aux exigences de l'Union européenne et souffre d'une certaine frilosité.

Un premier chapitre, consacré aux **enjeux de l'information réciproque dans l'amélioration des relations entre les entreprises et la Douane**, décrit les moyens classiques et nouveaux dont disposent les administrations nationale et communautaire pour diffuser vers les usagers l'ensemble de la réglementation applicable. A cet égard l'accent est mis sur l'impact de l'information électronique et sur le rôle des diverses institutions qui la relaient. Plus problématique est la question de l'information des autorités douanières et de la Commission sur les attentes des entreprises, l'efficacité des organisations professionnelles en la matière pouvant sans doute être améliorée.

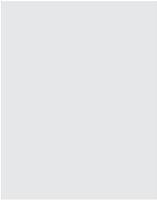
Le deuxième chapitre traite du **partenariat Douane-entreprise**, phénomène relativement récent, qui traduit davantage une aspiration politique qu'une réalité concrète. Si l'idée qu'il existe des convergences d'intérêts entre les entreprises et l'administration a conduit cette dernière à favoriser l'aide à la décision des opérateurs en mettant à leur disposition son expertise et à prendre en compte certains de leurs besoins spécifiques, l'ambition de faire de l'administration un véritable partenaire de l'entreprise ne peut que rester limitée par la persistance d'un déséquilibre structurel entre elles.

Le troisième chapitre, intitulé **les contrôles fiscaux, modèles d'équilibre entre le rôle du fisc et les intérêts des contribuables**, malgré son objet apparemment hors du thème central de l'ouvrage, est en réalité destiné à préparer la comparaison que permet d'effectuer le quatrième chapitre, qui porte sur la **spécificité des vérifications et contrôles en question** en matière douanière. A la lecture combinée de ces deux chapitres, on découvre combien sont différentes l'inspiration fiscale et l'inspiration douanière lorsque des entreprises font l'objet d'un contrôle administratif. On ne peut qu'être frappé par le soin qu'apporte l'administration fiscale à accorder et à respecter un ensemble de garanties assurant aux contribuables un traitement équitable. Dans le domaine des contrôles douaniers s'expriment en revanche bien des réserves et apparaissent de nombreuses zones d'insatisfactions, liées tant à l'étendue des pouvoirs de l'administration douanière qu'aux modalités

d'exercice des contrôles. Le climat général de suspicion qui pèse sur les entreprises et les fait considérer comme de véritables fraudeurs potentiels entraîne en retour une méfiance peu propice à l'établissement de relations sereines.

C'est évidemment dans le cinquième chapitre que l'on découvre **l'inadaptation du contentieux douanier français au monde contemporain**. Qu'il s'agisse du contentieux du contrôle, des droits et taxes, des pénalités et de la transaction, s'exprime l'étonnement devant la persistance de règles souvent issues du passé, d'une rigueur difficile à comprendre, que ne suffit pas à justifier l'idée selon laquelle le droit douanier serait un droit « exorbitant ».

Le chapitre six tire des précédents les **conclusions et perspectives**. Face à la situation actuelle, il est possible de déceler certains éléments encourageants liés notamment à la prise de conscience par l'administration de la nécessité d'accorder une attention plus grande que par le passé aux aspirations des entreprises. Néanmoins persistent de réelles insatisfactions, dont certaines prennent la forme d'un appel à une véritable « révolution culturelle » de l'administration douanière. Mais, surtout, il est temps de tenir compte des inquiétudes sérieuses que suscite la désaffection de certains opérateurs économiques pour maintenir leurs activités en France, au risque d'entraîner notre pays dans une dangereuse spirale.



# **Les relations entre la Douane et les entreprises face à l'évolution du commerce mondial**

***Observatoire des  
Réglementations Douanières et Fiscales***

---



# Introduction

L' image de la Douane dans l'opinion publique reste très attachée à la poursuite des contrebandiers et autres fraudeurs. Cette administration respectée, largement à l'abri des critiques telles que celles dont la police, par exemple, fait parfois l'objet, apparaît comme la garante du territoire national dont elle interdit l'accès aux produits dangereux pour la sécurité et la santé publiques, aux marchandises contrefaites ainsi qu'à divers indésirables comme les immigrants clandestins et trafiquants divers.

Les acteurs de la vie économique sont, en revanche, sensibles à un aspect bien différent du rôle de la Douane. Tous ceux qui, à titre professionnel, sont mêlés de près ou de loin à des opérations de commerce international savent qu'ils doivent, à un moment ou à un autre, entrer en contact avec des services douaniers afin de remplir des formalités et, éventuellement, de payer des droits, et cela malgré l'idée fortement répandue selon laquelle il n'y aurait plus guère d'entraves au commerce dans le cadre de la « globalisation des échanges ». Entre gens de bonne compagnie, les relations des entreprises et de la Douane sont donc placées sous le signe d'une coexistence pacifique, même si l'expérience enseigne que la situation n'est pas aussi angélique. Les occasions de frictions, sinon de litiges, demeurent fréquentes et justifient l'intérêt que leur portent depuis plusieurs années les membres de l'Observatoire des Réglementations douanières et fiscales (ORDF) qui présentent, dans les pages qui suivent, les réflexions que leur inspire la situation actuelle.

Cette démarche met ainsi en lumière deux phénomènes essentiels : d'une part, il est évident que l'environnement général dans lequel s'inscrivent les problèmes douaniers a subi en quelques décennies une évolution remarquable ; d'autre part, il est difficile de ne pas voir à quel point leur encadrement juridique s'en est trouvé dépassé.

## **I. UN ENVIRONNEMENT GÉNÉRAL EN PLEINE ÉVOLUTION**

S'il est devenu banal de constater que les échanges commerciaux internationaux se sont développés de façon exponentielle depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, au cours d'une époque marquée par une libéralisation sans précédent, on sait aussi que sont apparues de nouvelles contraintes qui ont profondément remanié la matière. Sur un tout autre plan, il est non moins clair que les relations qu'entretiennent les administrations publiques avec les usagers se sont modifiées, ce qui n'a pu manquer d'influer, en particulier, sur l'administration des Douanes.

### **A. Les nouvelles contraintes des échanges internationaux**

Au plan des principes solennellement affirmés par le GATT et l'OMC, le commerce international est placé sous le signe de la liberté. L'abaissement continu des droits de douane, la lutte efficace contre les obstacles non tarifaires, la multiplication des unions douanières et des zones de libre-échange, tout cela joint à un climat général favorable à la rapidité et à la fluidité des transports donne l'impression que rien n'est plus banal que d'importer et d'exporter.

Mais une observation attentive conduit à nuancer l'affirmation. La concurrence acharnée que se livrent les grands ensembles économiques conforte les pouvoirs publics dans la nécessité d'une surveillance attentive des mouvements internationaux de marchandises. Il s'agit, de déjouer, tantôt les pratiques de dumping, tantôt l'attribution de fausses origines permettant de bénéficier de traitements préférentiels, tantôt enfin les sous-évaluations systématiques. Mais ce sont de nouvelles préoccupations, n'ayant que peu à voir avec l'économie, qui encouragent à multiplier formalités et contrôles. C'est, tout d'abord, celle de la protection des consommateurs, dans leur santé et leur sécurité, assurée par l'édiction de normes techniques de tous genres. Il s'agit de vérifier que les marchandises importées et mises sur le marché les respectent scrupuleusement. C'est surtout, désormais, la protection de l'ordre public, sous tous ses aspects, qui passe au premier plan, la lutte contre la drogue et le blanchiment de l'argent douteux ayant été largement relayés par la prévention du terrorisme depuis les attentats de New York de 2001.

Dans ces conditions, comment ne pas voir que l'intervention de la Douane, dont le rôle s'est diversifié, au point d'en faire une administration originale et polyvalente, n'a jamais été aussi présente face aux entreprises ? Est-ce à dire pour autant qu'elle n'a pas subi l'influence des évolutions qui ont marqué en général les relations entre les administrations et les usagers ?

## **B. Les relations des administrations publiques et des usagers**

Traditionnellement qualifiée d'administration « régalienne », la Douane n'en a pas moins dû satisfaire aux exigences de la société contemporaine, sensible à la nécessité d'assurer aux usagers une relation avec les administrations plus équilibrée que dans le passé. Fortement encadrés par des codes de bonne pratique, telles que la « Charte Marianne » ou la « Charte du contribuable », les fonctionnaires du fisc, placés sous l'œil des médias, éventuellement soumis à l'intervention d'un « médiateur », comme celui qui est chargé, au ministère des Finances, de traiter à l'amiable certaines récriminations, ont dû prendre l'habitude de la transparence et du dialogue quotidien.

De manière plus fondamentale, c'est en privilégiant le développement des techniques contractuelles au détriment de l'autorité unilatérale que les pouvoirs publics ont profondément modifié l'image de l'action administrative. Dans de nombreux domaines, et notamment en matière fiscale, l'administration accepte, en effet, de conclure avec certains usagers des conventions dont la force obligatoire repose sur des engagements réciproques et, par définition, sur la confiance mutuelle. Il est, certes, difficile, d'en conclure qu'entreprises et administrations sont placées sur un plan d'égalité à la fois lors de la négociation des conventions en question et lorsque celles-ci sont exécutées. Au moindre incident réapparaît l'inévitable déséquilibre entre les partenaires et la confiance risque alors de voler en éclat.

Le domaine douanier est particulièrement propice à ces observations. La Douane française, encouragée en cela par la réglementation communautaire et par l'exemple de certaines administrations étrangères, a multiplié les initiatives en direction des entreprises, consciente du fait qu'elle pouvait ainsi participer à leur développement et à leur compétitivité. Octroi de procédures simplifiées, adaptation des régimes économiques aux impératifs de gestion, tout cela a bouleversé les relations de la Douane et des entreprises et les a apparemment apaisées. Pour autant, l'encadrement juridique de ces relations laisse insatisfait tant il semble dépassé à bien des égards.

## II. UN ENCADREMENT JURIDIQUE DÉPASSÉ

L'attachement du droit douanier français à ses racines est un phénomène déroutant. Respectable dans son principe, il n'en constitue pas moins une anomalie au regard de la modernisation entreprise par les pouvoirs publics dans les principaux domaines de notre vie économique et sociale : consommation, environnement, et même droit pénal ont fait l'objet de codifications (ou de réformes) s'efforçant de traduire les aspirations collectives. Cette fidélité au passé est d'autant plus inquiétante que le droit douanier français reste aujourd'hui insuffisamment sensible aux exigences de l'Union douanière.

### A. La fidélité au passé

Le Code des douanes français, qui constitue la base sur laquelle s'établissent les relations entre les entreprises et la Douane, reste marqué par les conditions dans lesquelles il a vu le jour : contrairement à ce qui s'est passé pour le droit civil, par exemple, la législation douanière révolutionnaire n'a pas entendu rompre avec le passé et l'épisode du blocus continental n'a fait que renforcer ses caractères souvent qualifiés d'exorbitants. Aussi bien devait-il avant tout – et malgré les mauvais souvenirs laissés par les gabelous – fournir aux agents chargés de la protection de notre territoire des armes de dissuasion efficaces et indiscutables.

Il n'a fallu attendre que 1814 pour voir disparaître de nos textes la qualification de crime donnée à certaines infractions douanières, mais ce n'est que dans les toutes dernières années du XX<sup>e</sup> siècle que l'on a restitué aux juges le pouvoir élémentaire de moduler les sanctions douanières encourues par les délinquants, voire de les « excuser sur l'intention ». Autant dire que les évolutions profondes qu'a connues le droit pénal général n'ont eu qu'une influence marginale sur la rigueur du droit pénal douanier, encore considéré comme un droit d'exception. En dehors de cela, certaines réminiscences du passé permettent au lecteur du Code des douanes de sourire : on ne citera que la disposition selon laquelle « *les bureaux de douane peuvent être placés dans les maisons qui sont les plus convenables au service public* » (art. 51, 2) et celle qui permet au préfet « *d'ordonner la fermeture ou le déplacement des moulins* » (art. 214). Pour l'essentiel, le Code persiste à considérer toute personne qui fait une opération de commerce international comme un fraudeur potentiel. Sa référence implicite demeure bien celle du contrebandier individuel franchissant clandestinement la frontière, son ballot de marchandises sur le dos.

Certes, il existe, en dehors du Code lui-même, une abondante réglementation de caractère nettement plus « moderne », qui tient compte des impératifs de la vie économique actuelle, notamment, par exemple, de la gestion électronique des opérations de commerce international ou des nouveaux modes de transport, comme les conteneurs. Il n'en reste pas moins que l'entreprise elle-même est, en tant que telle, superbement ignorée, sauf, il est vrai, lorsqu'il s'agit d'une « *entreprise de fraude* » (art. 399).

Il ne fait donc guère de doute que c'est l'ensemble du droit douanier qui mériterait un *aggiornamento*, ne serait-ce que pour mettre fin à son insensibilité relative au droit communautaire <sup>1</sup>.

1. Voir à ce sujet l'étude d'Elisabeth NATAREL, *Construction communautaire et mutations du droit national : le Code des douanes français en question*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2004.

## B. L'insuffisante sensibilité aux exigences de l'Union douanière

Au regard de la véritable révolution culturelle qu'a constituée la création du Marché commun, l'administration douanière française peut être considérée comme ayant loyalement joué le jeu que lui imposait la suppression des obstacles tarifaires et non tarifaires aux échanges intra-communautaires. Les manquements relevés à sa charge et poursuivis devant la Cour de justice des Communautés européennes ont, en définitive, été exceptionnels et rapidement corrigés. Dans le détail, pourtant, demeurent des zones de résistance difficilement justifiables : tel est le cas, entre autres, du régime de la représentation en douane, peu conforme à l'inspiration des textes communautaires, ou de la subsistance du rayon des douanes. Plus graves, assurément, sont les « *dispositions dérogatoires particulières* », introduites par la loi du 4 janvier 2001 sous forme d'un article 38-5, qui permettent aux agents des douanes, selon les propres déclarations du Directeur général des Douanes, « *de retrouver les moyens d'action plus complets, sur le fondement du Code des douanes national à l'égard des marchandises désignées par arrêté qui font l'objet de mesures de restrictions communautaires ou nationales dans les échanges intra-communautaires, conformément à ce qui se passait avant 1993* ». Il en résulte une inflation de la notion de « *marchandises prohibées* », avec les conséquences qu'entraîne cette qualification sur le plan pénal. Tout cela entretient le doute sur la réalité de l'achèvement du Marché unique.

On constate ainsi un décalage entre l'optique des entreprises, lesquelles raisonnent et agissent en fonction de stratégies européennes, sinon mondiales, et celle de la Douane, toujours sensible à la protection du territoire national. Le contraste est particulièrement saisissant en matière contentieuse : il est vrai que les traités en vigueur laissent formellement aux administrations nationales une compétence exclusive pour régler les litiges suscités par l'application du droit douanier communautaire. Pour autant, on ne saurait méconnaître le fait que la rigueur dont fait preuve la Douane française à l'égard des entreprises contraste avec la compréhension (certains parlent de laxisme) familière aux autorités de certains de nos partenaires. Il en résulte assurément un danger que l'on ne saurait sous-estimer, la tentation pouvant effleurer certaines entreprises d'aller s'installer dans des pays jugés plus accommodants.

Un certain nombre de ces préoccupations se reflète dans un document récemment publié par l'administration des Douanes et intitulé « *Livre blanc sur le dédouanement* », qui constitue en quelque sorte un manifeste destiné à tracer les grandes lignes de l'action à entreprendre pour répondre aux défis de la société contemporaine. Comme toute déclaration d'intention, il ne peut être que salué avec intérêt, dans la mesure où il insiste sur la nécessité de « *placer l'utilisateur au centre des préoccupations de la douane* », en améliorant les relations entre les opérateurs et leurs représentants, et en généralisant un traitement « *sur mesure* » de l'entreprise. De même le document prévoit-il la mise en œuvre d'une « *politique des contrôles adaptée aux nouveaux enjeux* », résolument tournée vers la prise en compte de la « *fiabilité* » de l'entreprise contrôlée. Il est évident que l'efficacité de ces bonnes résolutions ne pourra s'apprécier qu'à l'épreuve du temps.

Pour l'heure, les réflexions qui suivent, émanant de personnalités indépendantes, préoccupées par la nécessité d'améliorer les relations de l'administration et des entreprises, n'ont d'autre ambition que celle d'attirer l'attention sur certains aspects majeurs de la question. Leurs observations se limitent d'ailleurs aux échanges de marchandises proprement dites et n'abordent pas les problèmes posés, par exemple, par la circulation des capitaux ou le blanchiment de l'argent douteux. Les opinions exprimées, bien qu'elles aient été longuement discutées au sein de l'ORDF, doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

# 1

## Les enjeux de l'information réciproque dans l'amélioration des relations entre les entreprises et la douane

La qualité des relations qu'entretiennent les entreprises et l'administration des douanes dépend avant tout de leur capacité à se comprendre. La complexité de la réglementation, d'une part, la diversité des aspirations des entreprises, d'autre part, sont souvent source de malentendus qui pourraient être évités en améliorant leur information réciproque. Des efforts ont été accomplis en ce sens et il convient de les saluer. Mais rien n'interdit d'aller plus loin, aussi bien dans le domaine de l'information des entreprises (I) que dans celui de l'information des autorités douanières sur les attentes des entreprises (II).

### I. L'information des entreprises

L'arrivée d'Internet a apporté un changement radical en quelques années dans la diffusion de l'information de la sphère publique vers la sphère privée. Ce phénomène est particulièrement frappant dans le domaine douanier. Les deux principales sources pour les opérateurs français en matière de réglementation douanière que sont la Commission européenne et l'administration des douanes se sont largement converties à l'électronique, à ce point que certaines publications ne sont plus diffusées sous forme papier ; c'est le cas par exemple du bulletin officiel des douanes en France.

Les entreprises ont donc nécessairement pris elles aussi leur virage électronique et se réorganisent pour s'adapter au nouvel environnement.

L'entreprise doit donc surveiller la « toile » régulièrement pour identifier les sites à partir desquels elle peut consulter les informations pouvant l'intéresser et cette mise à jour des sites à consulter est permanente car de nouveaux sites apparaissent tous les jours et les sites anciens sont souvent modernisés.

C'est la Commission européenne qui a lancé le mouvement dans les années 90. Cette information électronique s'est au fil du temps améliorée, « les produits » proposés étant devenus de plus en plus clairs et faciles à consulter.

Les douanes européennes – et parmi elles la Douane française – ont suivi ce mouvement et l'entreprise peut donc s'informer à différentes sources et recouper les informations.

Ce phénomène de l'information électronique européenne n'est d'ailleurs qu'un volet de la révolution informatique qui est lancée par la Commission – approuvée par le Parlement européen –

visant à dématérialiser l'ensemble des déclarations douanières dans la période 2004-2010 avec un objectif de « zéro papier ».

Les entreprises européennes sont ainsi appelées à « télédéclarer » la totalité de leurs opérations : cela est déjà le cas pour les déclarations de transit (NSTI) et cela devrait être réalisé dans un proche avenir pour les déclarations à l'importation et à l'exportation. Les entreprises pourront s'aider, pour les déclarations, de « moteurs de recherche » qui leur donneront accès à l'ensemble des réglementations et leur permettront de les simuler avant de les valider.

Le cadre général de l'informatisation en Europe et son calendrier sont donnés par la Commission et les douanes nationales doivent, pour la partie commune, s'y conformer tout en disposant d'une certaine autonomie, en particulier pour les parties strictement nationales.

(Certains regrettent que le modèle informatique européen ne soit pas plus intégré : ce qui conduit au financement de 25 développements informatiques et aussi au risque d'avoir des applications pouvant diverger ; mais c'est l'Europe ...).

C'est ainsi que sur le plan de l'information réglementaire utilisable pour les télédéclarations la Commission prépare un « portail » commun « *Common customs information Portal* » avec une mise en place entre 2007 et 2009 , alors que la France devance l'événement avec un portail « Prodouane », ouvert en juin 2005 et qui sera complété au fur et à mesure. Cet exemple montre que le planning européen est suivi dans un certain désordre, chaque pays profitant de son autonomie pour l'organiser à sa guise (« les priorités ne sont pas les mêmes » disent certains).

La Douane française a donc lancé une refonte de son système d'information électronique et peu à peu les informations sont mises à la disposition des opérateurs. Ces informations sont fournies aujourd'hui gratuitement mais il n'est pas exclu qu'à terme elles soient divisées en deux parties :

- des informations générales fournies gratuitement ;
- des informations plus spécifiques faisant l'objet d'une facturation.

Cette question de coût fait actuellement l'objet d'une interrogation et d'une réticence certaine de la part des entreprises

Ces informations couvriront l'ensemble de la réglementation et des informations qui leur sont liées : les codes douaniers, la réglementation, le tarif, le tarif intégré, les RTC, les quotas, etc.

On peut rappeler le vif intérêt des entreprises pour les informations données sous forme de questions/réponses par la douane sur un thème bien délimité. Les entreprises sont très demanderesses de ce type de commentaires pratiques.

A côté des informations réglementaires de l'UE intéressant les entreprises françaises fournies par ces deux sites principaux, Commission et Douane française, plusieurs autres sites peuvent apporter des informations complémentaires fournies par des organisations publiques ou privées, qui prennent le relais en assurant des découpages plus ou moins « sur mesure » pour les clientèles visées.

On peut citer parmi les organisations publiques ou semi-publiques :

- UBIFRANCE (ex-CFCE) ;
- Les chambres de commerce et d'industrie ;
- Les chambres de métiers (plus rarement).

Parmi les organisations professionnelles, on peut citer :

- l'organisation professionnelle globale (MEDEF) ;
- l'organisation professionnelle verticale (le syndicat textile, le syndicat chimie, etc.) ;
- l'organisation professionnelle horizontale (type AUTF, ODASCE, etc.).

Donnent également des informations, avec souvent des commentaires précieux, quelques éditeurs qui fournissent simultanément des informations électronique ou papier (mais avec une perspective prochaine du tout électronique) :

- « Actualités réglementaires » du Moci ;
- « Guide des douanes » de Lamy ;
- Et aussi l'« Encyclopédie douanière » (ED) (qui a arrêté l'édition papier).

Les entreprises peuvent rechercher des informations visant les opérations réalisées dans l'Union européenne, mais aussi dans d'autres pays.

Pour ces derniers, il existe de nombreux sites, mais on pourra citer en premier lieu celui de l'OMD ; celui-ci fournit des informations touchant à ses propres travaux (conventions internationales : Kyoto, SH, etc.), mais indique également l'adresse des sites des douanes nationales du monde entier à partir desquels les entreprises peuvent s'informer utilement (avec néanmoins la difficulté de la langue, selon les cas).

Certaines administrations nationales fournissent des informations très affinées qui sont quelquefois à la limite de la divulgation de secrets commerciaux. C'est le cas des sites américains qui donnent souvent de nombreuses précisions et qui fournissent ainsi des possibilités de comparaison tout à fait appréciables (exemple : ventes successives : valeur à déclarer).

Certains sites fournissent aussi des informations douanières intéressant à la fois le pays d'importation et les pays de destination.

C'est le cas d'UBIFRANCE qui donne des informations pour l'importation et l'exportation de France, mais aussi pour l'importation dans la presque totalité des pays.

C'est également le cas de ED qui commence à fournir des informations sur les changements qu'opèrent les pays étrangers.

Pour disposer des adresses Internet des différents sites douaniers, il existe différentes pistes pour les obtenir :

- visiter le site d'une douane nationale qui établit souvent des liens avec les sites des autres douanes ;
- visiter le site de l'Union européenne qui établit des liens avec les douanes de l'Union européenne ;
- visiter le site de l'OMD qui donne les liens avec les douanes de chaque pays ;
- ou bien encore tout simplement visiter le site universel « Google » en spécifiant la recherche du site visé, par exemple : « douane française information ».

Au-delà de l'information et des commentaires généraux, on entre dans le champ des études approfondies avec des approches très professionnelles où l'on pourra citer :

- les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes et les commentaires des juristes ;
- les ouvrages de droit douanier parmi lesquels on citera :
  - Cl.- J. BERR, Rubrique « Douanes », Répertoire commercial Dalloz, 2003.
  - Cl.- J. BERR et H. TREMEAU, *Introduction au droit douanier*, coll. « Connaissance du droit », Dalloz, 1997.
  - Cl.- J. BERR et H. TREMEAU, *Le droit douanier communautaire et national*, 6ème éd., Economica, 2004.
  - B. DE MORDANT DE MASSIAC et Ch. SOULARD, *Code des douanes national et communautaire*, 4° éd., Litec, 2006.
  - J.-M. FEDIDA, *Le contentieux douanier*, coll. « Que Sais-je ? », PUF, 2001.
  - F. URBINO-SOULIER, *L'entreprise et la douane face au grand marché européen*, coll. « Fiscalité », PUF, 1992.

Avec la puissance de l'Internet se développent encore de nouveaux produits qui jouent aujourd'hui, et joueront encore plus demain, un rôle majeur dans l'information des entreprises :

- l'abonnement à des bulletins d'information (douane-fiscalité), qui existe déjà et qui est un service gratuit offert déjà par la Commission ; la Douane française a commencé à fournir ce type de service en janvier 2006 avec le bulletin « EMCS » concernant les produits soumis à accises ;
- l'abonnement à des bibliothèques virtuelles proposé par des prestataires, qui permet de se constituer une base personnelle sur mesure de données spécialisées en provenance de plusieurs sites.

Enfin, le livre blanc publié par la douane française en décembre 2005 présentant les grandes orientations pour les prochaines années, consacre à l'information une partie importante.

Les opérateurs pourront ainsi trouver dans le portail « Prodouane » les règles communautaires auxquelles s'ajouteront les réglementations spécifiques nationales. Il s'agit du nouveau référentiel dénommé RITA (Référentiel Intégré Tarifaire Automatisé) qui s'appuiera sur la réglementation européenne TARIC et intégrera les exigences administratives internes. La douane annonce que cette consultation se présentera sous une forme conviviale pour les opérateurs.

## II. L'information des autorités douanières sur les attentes des entreprises

Cette question englobe à la fois la Douane française et la Commission européenne. En effet, la partie la plus importante de la législation douanière est aujourd'hui administrée par la Commission européenne, seule la partie « contentieux » restant encore nationale. Cette question sera traitée néanmoins séparément car, dans le domaine de l'application de la réglementation, il est clair que l'entreprise française s'adresse en priorité aux autorités françaises.

### A. Liaison entre les entreprises et la Douane française

#### 1. Action directe de l'entreprise vers la douane :

**Au plan local et régional**, l'application de la réglementation conduit les entreprises à rechercher selon les cas des arrangements avec les autorités locales ou bien encore régionales ou nationales (V. *infra*, Le partenariat douane-entreprises).

Les relations jouent un rôle très important en matière douanière, et des solutions peuvent quelquefois être trouvées lorsque les personnes concernées savent exposer leurs problèmes, suggérer des accommodements et obtenir une écoute attentive et compréhensive. Les qualités de communication sont essentielles à la fois dans le secteur public, mais également dans le secteur privé.

Certains détenteurs de l'autorité publique sont très soucieux de faire respecter la réglementation dans tous ses aspects, y compris les plus minutieux, alors que d'autres considéreront plutôt la finalité de la réglementation que l'aspect du détail et accepteront alors des facilités de mise en œuvre.

Il est clair qu'une bonne présentation de la demande par une entreprise inclut souvent un élément comparatif favorable, par exemple : « Dans tel autre bureau de douane cette facilité nous a été accordée » ou bien encore « l'inspecteur X de la direction générale des douanes considère que ce type de facilité n'est pas contraire à la réglementation ».

On doit souligner l'importance pour les entreprises de disposer dans leurs zones d'un receveur motivé pour aider les entreprises à maîtriser leur problème douanier. A l'inverse, il existe des cas où les agents des douanes se montrent si négatifs voire tatillons vis-à-vis d'une entreprise que cette dernière, excédée, peut prendre la décision d'une délocalisation en France ou dans un pays voisin.

**Au plan national** : l'accès direct d'une entreprise à la direction générale dépend de nombreux facteurs, mais en particulier de l'importance de l'entreprise, de la nature du problème et aussi des relations personnelles pouvant exister.

Il s'agit souvent d'une question de principe qui demande un arbitrage ne pouvant être rendu que si le décideur a une vue large du problème ; il n'est pas toujours évident d'accorder une faveur à telle entreprise car cette même facilité allouée à une autre peut entraîner des débordements allant au-delà de la réglementation à faire appliquer. C'est pourquoi l'administration demande souvent que cette même question soit posée au plan de la profession de manière que le représentant de cette profession apporte en quelque sorte une caution sur l'acceptabilité d'une telle facilité et que, de la sorte, l'administration s'assure de la diffusion à l'ensemble de la branche professionnelle de l'interprétation libérale concédée.

Donc l'entreprise doit savoir apprécier dans quelle mesure elle peut faire progresser son dossier, soit directement au plan local ou bien au plan national, soit indirectement avec l'appui de son organisation professionnelle ; quelquefois les différentes possibilités seront utilisées simultanément en prenant soin de ne pas heurter les forces en présence.

Une nouvelle voie s'est ouverte en 2002 avec la mise en place à Bercy d'un médiateur pouvant recevoir des recours dans tous les domaines couverts par le ministère des Finances, y compris donc le domaine douanier. Une entreprise ayant engagé un recours hiérarchique auprès de l'administration douanière et qui a reçu une réponse écrite négative peut exposer sa difficulté au médiateur, qui agira le plus souvent avec une préoccupation, d'équité et de pondération. Un rapport détaillé est publié chaque année par le médiateur avec des commentaires pertinents.

## 2. Actions via les organismes représentatifs

Les entreprises sont généralement adhérentes d'organisations professionnelles verticales et horizontales et cherchent à travers celles-ci à communiquer leurs difficultés et à rechercher des facilités.

Il faut néanmoins souligner que les grandes organisations professionnelles ne s'intéressent généralement pas très activement aux problèmes douaniers. La CGPME, par exemple, réagit peu aujourd'hui lorsque des difficultés lui sont signalées par des entreprises. Le MEDEF porte plus d'intérêt à ce domaine et abrite un groupe de travail douanier. Il ne s'agit pas d'une grande commission du MEDEF et son audience est donc limitée.

**Au plan local et régional**, les interventions sont peu fréquentes, néanmoins il existe des situations dans lesquelles une entreprise se trouve confrontée au plan local à un représentant de la douane qui exerce un contrôle d'une sévérité excessive et qui appelle à l'intervention d'une organisation professionnelle pouvant rééquilibrer les forces en présence. Ce type d'intervention peut aboutir parfois à des résultats satisfaisants sachant qu'en cas de persistance du problème, celui-ci sera porté par l'organisation professionnelle à l'échelon de la direction générale.

**Au plan national**, les organisations professionnelles reçoivent régulièrement les demandes et les doléances des entreprises si les solutions ne sont pas disponibles dans le stock maison (certaines entreprises ont mieux perçu un problème que d'autres et il existe alors une mutualisation des solutions). Ces questions seront abordées le plus généralement dans des réunions où l'expérience des uns et des autres permettra de bien analyser le problème et d'envisager alors les différentes voies pouvant être suivies avec avantages/inconvénients pour chacune d'elle.

Mais il faut reconnaître que certaines attentes des entreprises sont bien connues des autorités sans pour autant être satisfaites. Il peut s'agir alors d'intérêts divergents entre la sphère publique et la sphère privée, ou d'un manque de pugnacité de la part des entreprises à arracher des mesures favorables au commerce. Des exemples :

- Il aura fallu 10 ans d'interventions et de lobbying, avant que « Le guide des voies de recours » ne voie le jour.
- Il aura fallu également 10 ans pour obtenir que la preuve d'une exportation (justifiant l'exonération de TVA) puisse être donnée également par un document alternatif à l'exemplaire 3 du DAU visé par les autorités douanières du pays de sortie.
- Mais les multiples actions déployées pendant 10 ans pour bénéficier en France du même système qu'en Belgique et aux Pays-Bas pour le traitement de la TVA à l'importation n'auront pas permis de modifier la position arrêtée de la douane.

Dans un contexte de compétition internationale exacerbée, les entreprises françaises devraient encore mieux s'organiser pour que la France ne soit pas à la 48<sup>e</sup> place du palmarès établi récemment par la Banque mondiale en matière de facilités accordées aux exportateurs.

Parmi les moyens à utiliser éventuellement on peut citer les questions écrites que les parlementaires sont disposés à déposer au ministre du budget : c'est ainsi que l'on a obtenu l'engagement d'une modification du « guide des voies de recours » afin que le rôle des avocats et des conseils aux côtés des entreprises ne soit pas passé sous silence.

## **B. Liaison entre les entreprises et la Commission européenne**

Généralement, la Commission européenne, par manque de disponibilité, ne souhaite évoquer les problèmes des entreprises qu'à travers des organisations professionnelles européennes. Cela ne veut pas dire que le représentant d'une entreprise française ne pourra pas avoir accès à la Commission européenne mais elle le pourra plus facilement si elle arrive légitimement à se présenter alors comme représentante de l'organisation européenne (cette situation est assez fréquente).

Depuis quelques années, la Commission a institutionnalisé les relations avec les organisations professionnelles européennes dans le cadre de groupes bien définis : une instance générale, le « *Trade Contact Group* », comité transversal, des groupes de travail spécialisés : transit, informatique, origine, etc. et dans un enchaînement de travaux tout à fait régulé (planning de réunions, ordre du jour, compte-rendu) ; il existe alors comme un semblant de parité entre les partenaires, mais en fait la Commission est présente dans tous les comités alors que les organisations professionnelles n'ont pas aujourd'hui de liaison structurée leur permettant de préparer à l'avance leur prise de position. Or, justement, la Commission pousse actuellement les organisations professionnelles à mieux se coordonner et cela en raison d'un manque d'unicité dans les positions prises par les « traders » (ce terme vise en fait la sphère privée, c'est-à-dire les sociétés industrielles et commerciales mais également les transporteurs, les transitaires, etc.).

La Commission en effet est confrontée à des positions différentes des multiples secteurs et il est souvent difficile de faire la synthèse de points de vue différents, voire opposés. Elle demande actuellement aux organisations professionnelles de trouver une solution entre elles.

L'impression générale des entreprises sur les résultats obtenus dans les négociations avec l'administration européenne, c'est qu'en matière douanière la Commission consulte beaucoup mais ne tient pas compte, ou seulement peu, des avis des organisations professionnelles.

Il existe un déficit d'organisation de la part des entreprises européennes, qui ne savent pas se consulter pour présenter un front commun à la Commission. Il est vrai que les intérêts des uns ne coïncident pas avec ceux des autres ; les représentants des transitaires sont très actifs dans ces comités alors que ceux des sociétés commerciales et industrielles le sont moins. La suppression d'une formalité administrative peut apporter aux uns une réduction de coûts et aux autres, à l'inverse, une perte d'activité et donc une baisse du chiffre d'affaires.

Il est clair que les attentes des PME étant plus rarement exprimées par elles-mêmes auprès des administrations, ces dernières ont tendance à prendre en compte celles présentées par des instances actives, en particulier des grands groupes internationaux.

L'expression « partenariat douane entreprises » est commode pour désigner un phénomène contemporain, qui demeure à bien des points de vue sujet d'interrogations. Comment imaginer, en effet, que puissent s'établir des relations d'association entre deux entités dont les vocations sont à première vue aussi antinomiques que le sont les entreprises, avides de liberté d'action, et l'administration des douanes, chargée d'encadrer les échanges et de mettre en œuvre une fiscalité spécifique ? Pourtant, il ne fait pas doute que leurs rapports, longtemps marqués, d'un côté par l'hostilité, de l'autre par la méfiance, ont profondément changé depuis quelques décennies et que, si la notion de partenariat n'est peut-être pas la mieux adaptée à la situation, elle traduit bien l'évolution qui s'est produite depuis que l'administration des douanes, renonçant pour partie à sa nature d'administration fiscale et répressive, a pris conscience du rôle qu'elle pouvait jouer au service de l'économie et, par voie de conséquence, à celui des entreprises.

Il lui a fallu, pour cela, rénover une grande part de ses techniques traditionnelles longtemps fondées sur le contrôle à la frontière des opérations d'importation et d'exportation. L'implantation de services douaniers à l'intérieur du territoire national, de préférence à proximité des zones de production, matérialisée notamment par la création des Centres régionaux de dédouanement, allait déjà rendre le dialogue plus facile entre les acteurs économiques et l'administration. Mais c'est surtout avec l'apparition et le développement des régimes économiques, encouragés par le droit communautaire, que les douaniers ont été appelés à considérer les entreprises sous l'angle de leurs activités d'ensemble et à prendre en compte leurs besoins spécifiques : rapidité des flux de marchandises, nécessité de répondre sans attendre aux sollicitations de leurs clients, souplesse dans la gestion de leurs stocks, etc. Ajoutons à cela la pression plus ou moins diffuse des autorités politiques désireuses d'encourager les activités exportatrices, si nécessaires à l'équilibre de notre commerce extérieur.

Il était inévitable que la sollicitude de l'administration envers les acteurs économiques pris globalement se traduise par l'établissement de relations personnalisées avec les entreprises concernées. Sans que soient pour autant sacrifiés les « intérêts du Trésor » et le devoir de protéger l'ordre public général et économique, c'est par la mise en place de conventions individualisées que s'est réalisée pour une bonne part cette mutation fondamentale des relations entre les entreprises et la douane : octroi de procédures simplifiées de dédouanement, allègements des règles de l'entrepôt et du perfectionnement actif, facilités diverses de trésorerie.

Tout cela est-il suffisant pour justifier que l'on parle de « partenariat » ? Pour les défenseurs du concept, il ne fait pas de doute que l'on peut encore aller plus loin et les représentants de l'administration s'efforcent avec beaucoup de conviction de faire passer le message. A croire certains d'entre eux, il entrerait dans les missions de l'administration celle d'aider les entreprises à faire des économies, à gérer plus rationnellement leur production et son écoulement, et à éviter les pièges qu'elles peuvent rencontrer dans l'application d'une réglementation inévitablement complexe.

La récente publication du « *Livre blanc sur le dédouanement* » confirme, s'il en était besoin, ces orientations. Hantée par la volonté de « reconquérir le trafic lié au dédouanement » et, pour cela, d'améliorer « l'attractivité du territoire » (près de 20 % des marchandises destinées au marché national sont actuellement mises en libre pratique dans les autres Etats membres), l'administration se dit prête à « placer l'utilisateur au centre des préoccupations de la douane ».

Dans l'attente des initiatives concrètes que suscitera ce manifeste, qu'en est-il exactement aujourd'hui ? Tel est l'objet de la présente contribution, qui s'attachera, dans un premier temps, à décrire les différentes formes que revêt le partenariat et, dans un second temps, à réfléchir sur ses enjeux.

## I. Les formes de partenariat

Par définition même, le partenariat se traduit par un ensemble de relations personnalisées qui relèvent avant tout de l'initiative de l'administration, sensible aux besoins des entreprises. Au premier degré, celles-ci, sans abdiquer en rien leurs responsabilités dans la gestion de leurs affaires, attendent de la douane une véritable aide à la décision (A). Au second degré, et lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre certains mécanismes douaniers, leur sont proposés certains aménagements de la réglementation douanière (B).

### A. L'aide à la décision

Au-delà de l'information générale officielle à laquelle peut accéder toute entreprise<sup>2</sup>, le besoin d'une information personnalisée et actualisée peut être satisfait par un rapprochement plus ou moins informel avec les autorités douanières locales, lesquelles sont les plus aptes à les alerter spontanément sur l'actualité réglementaire spécifique à leurs secteurs d'activité.

On franchit un échelon supplémentaire avec le recours à la quarantaine de cellules-conseil aux entreprises mises en place depuis une vingtaine d'années et réparties sur l'ensemble du territoire. Destinées à accroître la compétitivité de l'entreprise dans ses échanges internationaux, à lui permettre de réaliser ses exportations dans des conditions optimales, elles ambitionnent de l'aider à « bâtir une stratégie à l'international ». A cette fin, elles prodiguent gratuitement, sur demande et à l'initiative de n'importe quelle entreprise (essentiellement, on s'en doute, des PME-PMI) des conseils personnalisés leur permettant, non seulement de mettre en œuvre dans les conditions les meilleures une réglementation douanière souvent difficile à maîtriser, mais également de tirer parti des possibilités des choix que celle-ci leur offre dans de nombreux domaines. Doit s'engager pour cela un dialogue approfondi, portant aussi bien sur les aspects financiers que logistiques, informatiques et commerciaux de l'activité envisagée, ce qui suppose l'existence d'une confiance réciproque entre les intéressés, l'administration s'efforçant de « s'afficher davantage en conseiller économique de l'entreprise qu'en gendarme »<sup>3</sup>.

2. Cf. article de P. SARTINI.

3. C. SEGRETAIN, Cellules-conseil aux PME, Industries, septembre 2004, p. 18.

L'expertise ainsi fournie laisse, bien entendu, l'entreprise entièrement maîtresse de la suite qu'elle entend lui donner. C'est bien à elle qu'appartient la décision à prendre. On peut donc affirmer que, sous cette forme, l'action de l'administration est principalement pédagogique et préventive. La situation est bien différente lorsqu'il s'agit, pour l'administration, non de conseiller, mais de procéder à certains aménagements de la réglementation douanière.

## B. Les aménagements de la réglementation douanière

Contrairement au sentiment largement répandu dans le public, le droit douanier est loin de reposer exclusivement sur la contrainte et la répression de la fraude. L'évolution profonde qui s'est produite depuis la fin de la seconde Guerre Mondiale et surtout depuis la création de la Communauté économique européenne a fait prévaloir sur les impératifs classiques de rendement fiscal et de protection de l'économie nationale de nouveaux objectifs d'intérêt commun axés sur la nécessité de renforcer la compétitivité des entreprises exportatrices affrontées à une concurrence internationale de plus en plus acharnée. Sous l'impulsion des principales organisations internationales impliquées dans le développement du commerce international ont été entreprises d'importantes simplifications en matière de procédures douanières visant à améliorer la fluidité des échanges de marchandises. Mais c'est surtout dans le domaine des régimes économiques qu'ont été réalisés les plus grands progrès. Longtemps considérés comme de simples dérogations aux règles normales de taxation (régimes suspensifs), ils constituent aujourd'hui le cœur du « droit économique douanier » et exigent, pour leur mise en œuvre, une nouvelle forme de relations entre l'administration des douanes et les entreprises.

Qu'il s'agisse de bénéficier d'une des nombreuses formes de procédures simplifiées, qui permettent de déposer des déclarations provisoires ultérieurement complétées, de dédouaner à domicile, de centraliser l'ensemble des formalités auprès d'un seul bureau de douane, ou encore d'obtenir un régime économique, tout passe par l'établissement d'une convention spéciale conclue entre l'administration et l'entreprise. Il va de soi que, si l'idée de partenariat correspond assez bien à celle de convention, les conditions auxquelles elle doit répondre sont étroitement encadrées par les réglementations communautaire et nationale et qu'elles excluent le risque d'arbitraire. Ainsi, par exemple, l'octroi de la procédure de dédouanement à domicile est-il soumis à un « audit-agrément » mis en œuvre par le receveur de bureau de domiciliation douanière géographiquement compétent et doit être suivi tous les cinq ans par un nouvel audit. Quant à l'autorisation des régimes économiques, elle est pour les plus importants d'entre eux soumise à l'exigence que soient remplies certaines « conditions économiques ». A titre d'illustration, on citera l'article 117-c du Code des douanes communautaire, qui prévoit que l'octroi du régime de perfectionnement actif n'est accordé que « *dans le cas où le régime de perfectionnement actif peut contribuer à créer les conditions les plus favorables à l'exportation ou à la réexportation des produits compensateurs pour autant que les intérêts essentiels des producteurs de la Communauté ne soient pas atteints* ».

C'est donc au plan de l'aménagement « technique » du régime, et non à celui de l'opportunité de l'accorder, que peut se nouer un dialogue constructif entre l'entreprise et l'administration, celle-ci ne pouvant, en toute hypothèse, se priver des possibilités d'en surveiller la bonne exécution. Sur ce plan il importe de souligner combien le développement de la gestion informatique a contribué à améliorer les techniques de contrôle de l'administration sur la gestion des stocks, la comptabilité et les mouvements de marchandises.

Il est évident que les conventions peuvent aller dans ce domaine au maximum de la personnalisation.

La prise en considération des spécificités de l'entreprise est d'ailleurs certainement appelée à se développer avec l'apparition prochaine des « opérateurs agréés », notion privilégiée par la réforme du volet sécuritaire du Code des douanes communautaire. On sait, en effet, qu'en vue d'assurer une protection efficace de l'espace communautaire face aux menaces de terrorisme, de nouvelles obligations déclaratives ont été mises à la charge des opérateurs du commerce international afin de permettre aux agents des douanes une meilleure détection des risques. C'est précisément pour rendre le système supportable que les opérateurs agréés bénéficieront d'un allègement des contrôles. Mais l'octroi de ce statut avantageux sera soumis à des conditions particulièrement strictes, en particulier à l'engagement par ceux qui y aspirent de garantir eux-mêmes la sécurité de leurs opérations.

On observe là que, si le partenariat entre l'administration et l'entreprise demeure à la base du système, il n'est plus question qu'indirectement de favoriser cette dernière dans ses opérations internationales. En fait, en lui imposant des mesures sécuritaires, c'est à un glissement des missions traditionnelles de l'administration que l'on assiste. On est donc conduit naturellement à s'interroger sur les enjeux du partenariat.

## II. Les enjeux du partenariat

Il ne fait aucun doute que, de manière générale, les relations entre l'administration et ce qu'il est désormais convenu d'appeler ses usagers/clients ont profondément évolué ; la plupart du temps au bénéfice de tous. Simplification, égalité de traitement et transparence sont les maîtres mots de cette évolution.

Il n'est pas moins certain que la douane a fait, et continue de faire, montre d'une grande ambiguïté dans sa relation avec les entreprises. En effet, s'il n'est pas contestable qu'elle a parfois été pionnière dans sa recherche d'adaptation aux besoins des entreprises (régimes économiques, procédures simplifiées,...cf. supra), cette attitude d'ouverture laisse place au maintien de procédés autoritaires dans la conduite de sa mission de contrôle et, surtout, de répression.

Dans ces conditions, le partenariat ne peut qu'être empreint d'un zeste de méfiance. Les entreprises comme l'administration des douanes ont pourtant un indéniable intérêt mutuel à progresser vers la recherche de relations apaisées et plus confiantes (A), même si demeure un déséquilibre inévitable (B).

### A. D'indéniables intérêts mutuels

Au-delà du rôle d'intérêt général, difficilement quantifiable, que peut jouer l'administration des douanes en tant qu'acteur du dynamisme économique d'une région (une administration tatillonne et paperassière n'est jamais un encouragement à l'implantation et au maintien d'entreprises, qui, en outre, ont désormais toute latitude pour dédouaner leurs marchandises dans n'importe quel point d'entrée dans l'Union européenne) c'est une qualité même du partenariat que de servir les intérêts de chacun des contractants.

S'agissant des entreprises, on doit admettre que, pour nombre d'entre elles, et notamment pour les petites et moyennes qui ne disposent pas toujours d'un service spécialisé et où la fonction douane est parfois sous-estimée, un rapprochement avec le CRD dont elles dépendent et avec lequel elles doivent travailler ne peut que leur être profitable. Elles ont en effet tout intérêt à disposer d'une information complète et actualisée, adaptée à leurs besoins. Certes, cette information est disponible (cf. supra) de façon somme toute assez simple. Ce qui l'est moins, c'est l'exploitation de cette information pour l'entreprise et c'est la traduction de cette information en pratiques administratives, nationales ou locales, que seule une meilleure connaissance réciproque par des contacts personnalisés est susceptible de fournir. Faut-il rappeler le rôle majeur de l'information dans la définition de la stratégie d'une entreprise ? La matière douanière n'échappe pas à la règle, et l'administration douanière devrait être un partenaire dans l'élaboration et l'adaptation de cette stratégie.

De même, les entreprises ont-elles tout intérêt à évaluer leurs propres pratiques de gestion des questions douanières. Le dialogue avec la douane, à l'occasion de l'octroi d'une procédure simplifiée par exemple, peut être une opportunité de repenser la fonction douane dans l'entreprise. L'administration des douanes peut alors être un interlocuteur précieux par sa connaissance des marchés étrangers. Seule administration à vivre au rythme des mutations concrètes du commerce international, elle sait se montrer sensible aux exigences de rapidité et de sécurité dans l'acheminement des marchandises. Elle dispose par ailleurs d'un réseau particulièrement étoffé avec ses homologues étrangers, réseau qui lui permet d'apprécier des éléments aussi divers que le risque/pays ou encore la confiance que l'exportateur peut accorder à certaines administrations étrangères... Autant de facteurs qui peuvent conditionner la réussite d'une opération commerciale et que les relations individuelles tissées avec « son » receveur peuvent faciliter. Le partenariat est aussi une stratégie que l'entreprise doit exploiter pour son compte !

Il ne faut pas négliger enfin le fait que, depuis la suppression des contrôles systématiques aux frontières intracommunautaires, l'action des services douaniers s'exerce pour une large part par un ciblage des contrôles fondé sur l'analyse des risques. Dans ce contexte, la connaissance des systèmes internes de fonctionnement des entreprises est devenue un enjeu. La personnalisation d'une « offre » douanière intégrant les stratégies économiques, logistiques et fiscales est, certes, profitable à l'entreprise en ce qu'elle renforce sa maîtrise de la chaîne logistique et démontre sa crédibilité ; elle l'est tout autant pour la douane, dont elle est un des éléments de la politique des contrôles, désormais liée à la détermination du risque-entreprise. Cette transparence accrue lui permet en outre de se déployer vers d'autres missions, d'accroître son efficacité et de rationaliser son action. Une concurrence certaine s'est en effet instaurée entre les services douaniers nationaux, d'une part, entre les différents CRD, d'autre part, générée par la liberté reconnue aux opérateurs économiques de procéder aux opérations de dédouanement au lieu de leur choix. La douane soigne désormais son image. Ainsi s'efforce-t-elle parfois d'apparaître comme un prestataire de service d'assistance à l'investissement et de conseil (cf. supra).

Sur ce volet « offensif » se greffe un aspect plus défensif : celui de la prévention et de l'accompagnement des litiges. Là encore, il est indéniable que, lorsque le problème survient, il se règle plus facilement s'il prend place dans une relation saine, éprouvée, fondée sur la confiance mutuelle qui rend notamment plus aisée la preuve de la bonne foi. Devant la rigueur et la sévérité du droit douanier répressif, qui institue la moindre erreur ou irrégularité en infraction pénalement sanctionnée, il est indéniable que les services décentralisés de la douane jouent un rôle déterminant dans

la poursuite des infractions et la « gestion » du contentieux, compensant quelque peu l'absence de débat contradictoire et la faiblesse des garanties octroyées au redevable en matière douanière. À moins que l'on ne touche ici une des limites du partenariat...

## **B. L'inévitable persistance d'un déséquilibre**

Admettre qu'un certain degré de coopération et de partenariat est utile, voire indispensable, à une meilleure gestion des questions douanières dans l'entreprise ne doit occulter ni les difficultés qui continuent d'entraver le développement de ce partenariat, ni les limites de ce dernier.

Au titre des difficultés, on se contentera de rappeler que les entreprises n'ont cessé de plaider pour l'instauration d'une « Charte de l'entreprise contrôlée par la douane », à l'instar de ce qui existe en matière fiscale. De même, peut-on ressentir une certaine contradiction entre la volonté affichée d'établir des relations contractuelles et le maintien du caractère exclusivement pénal de la sanction aux manquements. L'avancée dans ce domaine serait gage d'une volonté véritable de partenariat.

Quoi qu'il en soit, l'administration des douanes est, et restera, avant tout une administration régaliennne, de contrôle, dont la mission consiste à empêcher la pénétration sur le territoire de marchandises prohibées et à collecter les droits dus. Sa mission économique de facilitation des activités exportatrices n'est en quelque sorte que subsidiaire par rapport à son objectif premier. C'est pourquoi il ne peut se déployer que dans les marges de manœuvre autorisées par l'exercice de son pouvoir discrétionnaire.

D'où certaines limites au partenariat. Celui-ci s'avère en effet à la fois précaire et source potentielle d'une certaine insécurité juridique. En effet, l'octroi d'un avantage ou d'une simplification peut toujours être retiré si l'administration estime que les conditions ne sont plus réunies ou que son « partenaire » n'est plus digne de confiance. Ce d'autant que, de son côté, la douane n'est aucunement liée par les conseils qu'elle donne aux entreprises. Sa responsabilité n'est pas engagée.

Il en résulte un partenariat singulier dans lequel un des partenaires reste seul véritable maître du jeu. Si l'on ne peut que se réjouir de voir douane et entreprises chercher à travailler ensemble, il faut par ailleurs se garder que cette personnalisation n'entraîne une rupture d'égalité de traitement et une atteinte au principe de l'équité fiscale. N'oublions pas enfin que la marge de manœuvre de la douane, dans sa coopération avec les opérateurs économiques, est également enserrée dans les limites posées par le droit communautaire, lequel pourrait en particulier, au-delà d'un certain seuil, y voir une forme d'aide nationale disproportionnée et illicite, incompatible avec les principes du droit de la concurrence. Dans l'état actuel des choses, la relation douane/entreprises repose quasi exclusivement sur des liens personnalisés lesquels, pour bénéfiques qu'ils soient, ne suffisent pas. La personnalisation des relations ne doit pas jouer le rôle qu'a eue la transaction dans le traitement du contentieux, elle ne doit pas empêcher le droit douanier d'évoluer et d'être plus conforme au droit commun.

# 3

## Les contrôles fiscaux, modèles d'équilibre entre le rôle du fisc et les intérêts des contribuables

---

Les relations entre la Douane et les entreprises ne peuvent être examinées en profondeur qu'en recherchant et en comparant avec les pratiques existant dans des domaines voisins.

A cet égard on est conduit à penser immédiatement à cette administration sœur, dépendant du même Ministère, que constitue la Direction Générale des Impôts, dont les fonctions sont, pour partie, très proches de celles de la Direction Générale des Douanes.

On examinera donc, d'abord, le contexte dans lequel s'exerce le contrôle fiscal puis on rappellera ensuite les principales orientations de ces garanties.

Le système fiscal français repose sur le principe de la « déclaration contrôlée ». Selon ce principe, c'est le contribuable lui-même qui établit, en appliquant la législation en cours, l'acte ou la déclaration qui servira de base à son imposition. Les actes ou déclarations déposés par les contribuables bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité et les insuffisances ou omissions relevées dans ces documents sont présumées êtres commises de bonne foi (cf. sur ce point la Documentation Administrative 13 J, 10 août 1998).

Corrélativement, l'administration détient le pouvoir de contrôler l'exactitude des actes ou des déclarations déposés de même qu'elle est en droit de vérifier la situation fiscale des contribuables qui à tort ou à raison, se sont dispensés du dépôt de ces actes ou déclarations.

Elle peut ainsi apporter les rectifications ou redressements qui conduisent à une imposition en parfaite conformité avec les exigences de la loi, sous réserve du droit de réclamation contentieuse dont il sera question plus loin.

Sa mission de contrôle s'étend très loin puisqu'elle va jusqu'à la possibilité d'accorder au contribuable un dégrèvement d'office lorsqu'une surtaxation est constatée à l'occasion d'un contrôle.

Ce contrôle peut s'exercer sur pièces, c'est-à-dire dans les bureaux de l'administration. Dans ce cas, s'il en est besoin, les Services Fiscaux complètent les informations dont ils ont besoin en adressant au contribuable une demande d'information ou une demande d'éclaircissement ou de justification.

Il peut aussi s'exercer sur place, c'est-à-dire au siège de l'entreprise, dans les bureaux où est tenue la comptabilité. On est alors en présence d'une vérification de comptabilité qui peut s'exercer en matière de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices non commerciaux, de bénéfices agricoles réels, d'impôts sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires.

Bien qu'un certain nombre des pouvoirs dont dispose l'administration et des contraintes qu'elle supporte s'appliquent à l'ensemble des contrôles (sur pièces ou sur place) nous nous bornerons à envisager ci-dessous les garanties accordées aux contribuables seulement sous l'angle des vérifications de comptabilité.

## I. Les garanties accordées au contribuable

Le contrôle fiscal, pas plus que le contrôle douanier, n'a jamais été une opération bien vue par les contribuables.

Il suffit pour s'en convaincre de se rappeler les opérations poujadistes des années 1950.

Il faut dire qu'à l'époque, si les vérifications fiscales étaient moins nombreuses et moins approfondies qu'aujourd'hui, les garanties qui les entouraient étaient, elles aussi, peu nombreuses.

Les garanties se sont développées progressivement, essentiellement au fil des quarante dernières années, sous la pression des contribuables d'abord, des tribunaux ensuite, qui ont souhaité adoucir et réguler les pratiques quelque fois un peu abruptes des Services fiscaux, et enfin, de l'administration elle-même soucieuse d'améliorer les rapports avec les contribuables.

C'est ce qui explique que les garanties se présentent sous la forme d'un certain nombre de règles dont l'énoncé peut, en apparence, donner l'impression d'un inventaire à la Prévert.

La première des contraintes qui s'impose à l'administration est de respecter les délais de prescription.

Dans le domaine qui nous intéresse, l'administration dispose d'un délai de reprise qui va jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due, ou, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de la réalisation des opérations.

On observera toutefois que l'administration fiscale est en droit de contrôler les années prescrites lorsque, par le jeu des reports déficitaires, les rectifications affectent une année non prescrite. On observera également que les notifications de redressement sont interruptives de la prescription.

La seconde garantie dont bénéficient les contribuables consiste à les mettre à l'abri d'une intervention intempestive du fisc. C'est ainsi que l'administration ne peut procéder à une vérification de comptabilité qu'après avoir adressé au contribuable un avis de vérification.

Cet avis de vérification doit, à peine de nullité de contrôle, comporter un certain nombre de précisions.

On citera, en particulier, la nécessité d'aviser le contribuable qu'il peut se faire assister d'un Conseil de son choix pour suivre avec lui les opérations de contrôle. Cette contrainte imposée à

l'administration par les tribunaux était un obstacle à la pratique des contrôles inopinés auxquels elle entendait pouvoir recourir. Finalement, un compromis législatif a été trouvé : l'administration a obtenu le droit de pratiquer des contrôles inopinés, mais l'examen au fond, des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable que l'administration a fixé à 15 jours et qui donne au contribuable le temps de se mettre en rapport avec un conseil.

L'avis de vérification doit également indiquer les années vérifiées, mentionner les noms et adresses de l'interlocuteur départemental et de l'inspecteur principal, et enfin préciser les impôts vérifiés, cette dernière information étant seulement recommandée, mais non obligatoire.

Dans certaines circonstances graves de présomption de fraude importante, l'administration est en droit d'utiliser la procédure d'enquête et de perquisition (procédure de visite et de saisie). Mais, même dans cette circonstance grave, l'administration ne peut agir qu'après avoir saisi l'autorité judiciaire dûment informée des griefs retenus à l'encontre du contribuable et avoir communiqué au juge tous les éléments d'information en sa possession (art.L 16b).

Dans la liste des garanties dont bénéficie le contribuable vérifié, se trouve également, au moment de l'ouverture de la vérification, la nécessité de lui remettre la charte du contribuable vérifié qui doit lui permettre de savoir comment se déroulera le contrôle et qui résume les conditions générales de celui-ci.

La remise de ce document n'était, autrefois, pas prévue. Dans le but d'améliorer les rapports avec les contribuables, l'administration en a élaboré le contenu et prévu son dépôt. Celui-ci est maintenant devenu obligatoire et les dispositions contenues dans cette charte sont opposables à l'administration. Leur inobservation entraînerait la nullité de l'imposition découlant du contrôle.

Cet objectif constant depuis plus de trente ans de multiplier les contrôles mais aussi de mieux garantir les contribuables a également conduit à prévoir que tous les documents (doctrine, documentation administrative, notes, lettres, instructions, réponses ministérielles) par lesquelles l'administration donne une interprétation du texte fiscal, lui sont opposables avec une force équivalente à la loi. L'administration ne peut donc se soustraire à leur application.

Cette disposition, à l'origine, limitée et interprétée encore plus restrictivement par l'administration, a été considérablement élargie par la jurisprudence de sorte que le législateur, emboîtant le pas, a, à son tour, progressivement élargi le texte jusqu'à en faire ce qu'il est aujourd'hui c'est-à-dire un ensemble de règles assurant le contribuable de la stabilité des positions prises, soit individuellement, soit collectivement par l'administration fiscale.

Il peut se produire qu'un rehaussement d'un impôt conduise à constater une surtaxe d'un autre impôt. Il en est ainsi en particulier lorsque l'impôt rehaussé est déductible d'un autre impôt. Dans cette hypothèse fréquente, l'administration ne peut opérer une rectification positive sans en tirer la conséquence sous la forme d'une réduction de l'autre impôt.

Dans la liste des garanties offertes au contribuable vérifié il convient de signaler également que l'administration fiscale ne peut, à sa guise, revenir sur un contrôle terminé.

C'est pourquoi il lui est interdit de procéder à une nouvelle vérification des mêmes écritures de la période et pour les mêmes impôts.

De même, il est apparu nécessaire de ne pas gêner d'une manière excessive les entreprises vérifiées par des contrôles d'une durée trop longue. C'est pourquoi pour les entreprises de petite ou moyenne importance, les vérifications doivent s'effectuer dans un intervalle de temps limité à trois mois.

Cette disposition concerne :

Les entreprises industrielles ou commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou les recettes n'excèdent pas :

- 763 000 € s'il s'agit d'entreprises industrielles ou commerciales dont le commerce principal est de vendre des marchandises ;
- 230 000 € lorsqu'il s'agit de prestations de services ;
- 350 000 € pour les entreprises agricoles.

## II. Les Possibilités de recours

On signalera également la mise en place d'un « interlocuteur départemental » auquel le contribuable peut s'adresser en cas de difficulté survenant à l'occasion du contrôle et, d'origine jurisprudentielle, la nécessité d'un « débat oral ».

En effet, trop souvent s'était instaurée une pratique administrative consistant, pour l'administration, à emporter, avec l'accord du contribuable, la comptabilité. Celle-ci étant restituée en même temps que la notification de rehaussement faisant de ce fait, échec à toute possibilité de dialogue.

Le Conseil d'Etat a sanctionné cette pratique et, désormais, contribuable et administration doivent avoir un débat oral qui permet au premier de répondre aux questions et de faire valoir ses arguments. L'absence de dialogue, si elle est établie par le contribuable entraîne la nullité de la procédure.

A l'issue de la vérification les garanties subsistent. C'est ainsi que, la vérification terminée, l'administration doit informer le contribuable des résultats de celle-ci par l'envoi d'une notification de rectification.

Cette notification doit être motivée. Elle permet, notamment, au contribuable de formuler ses observations dans un délai de 30 jours et, pour donner à cette possibilité une portée réelle, l'imposition ne peut être mise en recouvrement avant l'expiration de ce délai.

L'administration doit également aviser le contribuable des conséquences financières des vérifications. Le contribuable sera ainsi à même de savoir combien lui coûtera le contrôle (pénalités comprises).

Si l'administration envisage d'appliquer les sanctions de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses, elle doit aviser le contribuable par une notification motivée, signée par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire.

Il n'est pas sans intérêt de signaler que même lorsqu'il s'est mis dans son tort en ne souscrivant pas de déclaration par exemple et que, de ce fait, il est en situation d'être taxé d'office, l'administration ne peut procéder à l'imposition qu'après avoir procédé à une mise en demeure préalable et à une notification des bases de l'imposition retenue.

Enfin, lorsque le contrôle est terminé, le contribuable dispose encore d'un certain nombre de garanties :

- il peut saisir la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la Commission de conciliation (compétente sur les questions de fait uniquement) ;
- il peut également invoquer le droit de compensation qui lui permet, même si le délai de réclamation est expiré, d'invoquer une taxation excessive qu'il aurait supportée par ailleurs (sur le même impôt).

Il peut enfin utiliser son droit de réclamation ; il dispose d'un délai normal qui expire le 31 décembre de la deuxième année qui suit :

- la mise en recouvrement du rôle ;
- la notification de l'A.M.R. ;
- le paiement de l'impôt ;
- la réalisation de l'événement motivant la réclamation.

Mais en cas de contrôle fiscal, il dispose d'un délai spécial qui expire le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la prescription a été interrompue par la notification de rectification.

Il est clair que le contrôle fiscal est toujours une opération délicate. Délicate à mener par l'administration, délicate à supporter par le contribuable. Mais force est de constater que si depuis trente ans, les contrôles se sont multipliés et sont devenus plus agressifs, les garanties qui les entourent se sont elles aussi multipliées, ce qui oblige l'administration à une grande vigilance pour éviter les vices de procédure, mais qui aboutit également à un équilibre du rapport de force entre les deux parties en présence.



**N.B. Dans ce qui suit, on utilisera les abréviations suivantes :**

CD = le code des douanes national français,

CDC = le code des douanes communautaire établi par règlement du Conseil (actuellement le règlement n° 2913/92 du 12 Octobre 1992, modifié)

DAC = les dispositions d'application du code des douanes communautaire fixées par règlement de la Commission (actuellement le règlement n° 2454/93 du 2 Juillet 1993, modifié)

-----

**A**u sens des textes douaniers, une *vérification* est l'examen en la forme et au fond d'une déclaration en douane lors de son enregistrement au bureau d'administration (CD art 101 et s. ; CDC art 68 et s. ; DAC, art 239 et s.).

Le déroulement de la vérification des marchandises est détaillé par le DAC et le CD de manière à assurer :

- la présence ou la représentation du déclarant ;
- le caractère contradictoire de la prise d'échantillons et des constatations opérées ;
- le résultat des analyses ;
- un recours contre les conclusions de l'Administration lorsqu'elle conteste les énonciations de la déclaration quant à l'espèce, l'origine ou la valeur des marchandises.

L'article 250 CDC confère aux constatations faites lors des contrôles effectués par les autorités douanières d'un Etat Membre la même force probante que celle des constatations faites par les autorités douanières de chacun des Etats Membres, disposition dont le sens et la portée auraient mérité d'être explicités en raison des différences profondes entre les systèmes des Etats Membres quant à la preuve.

Le projet de modernisation du Code des douanes communautaire en cours d'examen par les institutions communautaires, prévoit sous l'article 97-§ 2 : les constatations établies par les autorités douanières ont la même force probante sur tout le territoire douanier de la Communauté,

ce qui appellera une définition de cette force probante, définition qu'il appartiendra au DAC qui suivra le CDC « modernisé » de donner.

En effet, toute méconnaissance d'une disposition *des lois et règlements que l'administration des douanes est chargée d'appliquer* constitue une infraction (art 410 à 429 CD) que le code qualifie de contraventions ou de délits et réprime de pénalités financières (confiscation et amende) et, en outre, pénales pour les délits (emprisonnement).

Il est significatif que la condamnation au paiement des droits éludés ne soit pas, pour le CD, l'objet principal des poursuites douanières. Ce n'est que depuis la loi du 29 décembre 1977 et l'article 377 bis de ce code que la juridiction répressive a reçu compétence *pour ordonner en sus des pénalités fiscales... le paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues*, et, depuis la loi du 30 décembre 1991, pour ordonner ce paiement *même lorsqu'elle ne prononce aucune condamnation*.

Avec la loi du 30 décembre 2002, modifiant les articles 345 à 349bis CD, le recouvrement des créances douanières de toute nature constatées par l'administration, représente, conformément aux exigences du droit communautaire, un objectif essentiel des procédures douanières; il s'effectue par un avis de mise en recouvrement (AMR) sous réserve, le cas échéant, de la saisine du juge judiciaire.

La circonstance que tout manquement à une disposition douanière est une infraction dont la constitution n'exige pas une intention coupable mais seulement une négligence, la compétence des tribunaux répressifs pour connaître de ces manquements et les peines douanières et éventuellement pénales, font que l'enquête douanière revêt essentiellement un caractère pénal.

## I. Caractéristiques

Le CD n'organise de **vérification** que pour les déclarations lors de leur souscription. Il ne prévoit pas spécifiquement de **contrôle a posteriori** des déclarations et ne connaît qu'une constatation des infractions douanières (titre XII, ch. 1<sup>er</sup>), constatation résultant d'une enquête représentée par des procès-verbaux.

C'est que toute méconnaissance d'une disposition *des lois et règlements que l'administration des douanes est chargée d'appliquer* constitue une infraction que le code (art. 410 à 429) qualifie de contraventions ou de délits et réprime de pénalités financières et en outre pénales pour les délits.

Le code soumet ainsi à la même procédure des situations différentes :

- contrôle *a posteriori* des déclarations,
- recherche et constatation de situations constitutives d'infractions :
  - flagrantes
  - commises antérieurement.

Dans un tel système :

- A) les procès-verbaux de douane sont dotés d'une force probante particulière ;
- B) les agents des douanes sont investis de pouvoirs étendus ;
- C) le rétablissement des droits éludés n'est pas l'objet principal des poursuites.

## A. Force probante des procès-verbaux

Les PV de douane sont dotés d'une force probante particulière.

- Rédigés par deux agents au moins, ils font foi :
  - jusqu'à inscription de faux des constatations matérielles qu'ils relatent ;
  - et jusqu'à preuve contraire de l'exactitude et de la sincérité des aveux et déclarations qu'ils rapportent (art. 336 CD).
- Rédigés par un seul agent, ils font foi jusqu'à preuve contraire (art. 337).

Le caractère pénal prépondérant des opérations d'une enquête douanière entraîne l'application des règles générales du code de procédure pénale à défaut de dispositions spéciales de la loi douanière. En particulier :

- aucun délai autre que la prescription ne limite la durée de l'enquête, le délai de prescription étant de trois ans, que l'infraction soit un délit ou une contravention ;
- chacun des actes de cette procédure est interruptif de la prescription tant à l'égard des personnes physiques ou morales auprès de qui l'acte intervient, qu'à l'égard de tous ceux qui pourraient par la suite être impliqués ;
- la nullité d'un procès-verbal ne peut être prononcée que si la méconnaissance de l'obligation qui l'entache est prévue à peine de nullité et si elle a causé un préjudice ou a porté atteinte aux droits de la défense (CPP, art. 802).

## B. Pouvoirs des agents des douanes

Pour l'application (de ses dispositions) et en vue de la recherche de la fraude le CD confère aux agents des douanes des pouvoirs de visite des personnes, des locaux et des biens ainsi que des droits de communication auprès de personnes physiques ou morales, publiques ou privées.

Ces droits, que prévoit le CDC (art. 13 et s., 78), s'exercent sur l'ensemble du territoire national. Ils font l'objet des articles 60 à 66 CD, qui les distinguent en :

- droit de visite des marchandises, des moyens de transport et des personnes (art. 60 à 63 bis) ;
- droit d'accès aux locaux et lieux à usage professionnel et visites domiciliaires (art. 63 ter et 64) ;

- droit de communication (art. 64 A à 65 C) ;
- contrôle des envois par la poste (art. 66).

Ils s'appliquent à des situations de flagrance comme à des enquêtes a posteriori et certains d'entre eux ne peuvent être exercés que par des agents ayant au moins un certain grade, ou spécialement habilités.

## 1. Droits de visite

### a) Personnes, marchandises et moyens de transport

Ces droits peuvent être exercés par tout agent des douanes.

Art. 60 : visite des marchandises et des moyens de transport ainsi que des personnes; ce droit entraîne la garde des moyens de transport et des personnes le temps nécessaire aux visites, sans que les personnes ne puissent être retenues contre leur gré ni faire l'objet d'aucune mesure coercitive (jurisprudence).

Art. 60 bis : En cas d'indices sérieux (laissant) présumer qu'une personne transporte des produits stupéfiants dissimulés dans son organisme, cette personne peut, avec son consentement, être soumise à des examens médicaux de dépistage qu'en cas de refus peut ordonner le président du tribunal de grande instance.

### b) Navires

Droit de visite par tout agent des douanes :

Art. 62 : de tout navire se trouvant dans la zone maritime du rayon des douanes ou dans la zone contiguë visée à l'art. 44 bis du code.

Art. 63 : de tous les bâtiments, y compris les navires de guerre, qui se trouvent dans les ports ou les rades ou qui montent ou qui descendent les rivières et canaux.

Art. 63 bis : des installations et dispositifs du plateau continental et de la zone économique.

### c) Locaux professionnels

Art. 63 ter : droit pour les agents des douanes ayant au moins le grade de contrôleur d'accéder aux locaux et lieux à usage professionnel ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts où les marchandises et documents se rapportant à des infractions au code des douanes sont susceptibles d'être détenus; aux mêmes fins, ils ont accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

Le procureur de la République est préalablement informé et peut s'opposer aux opérations projetées. Dans les cinq jours, un procès-verbal relatant le déroulement des opérations de contrôle est transmis au procureur de la République avec copie à l'intéressé.

Au cours du contrôle, les agents des douanes peuvent prélever des échantillons et retenir des documents ou en prendre copie.

Ces dispositions peuvent être utilisées pour le contrôle des opérations douanières ou agricoles réalisées dans les autres Etats Membres de la Communauté européenne.

#### d) visites et perquisitions en tous lieux

Art. 64 : droit de perquisition et de saisie suivant des modalités analogues à celles prévues par le livre des procédures fiscales et le droit de la concurrence.

Les agents des douanes spécialement habilités par le directeur général des douanes et droits indirects peuvent être autorisés par une ordonnance du juge des libertés et de la détention à *procéder à des visites en tous lieux, même privés, où des marchandises ou des documents se rapportant à* (des délits douaniers ou des infractions à la législation sur les relations financières avec l'étranger) *sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie.*

*Le juge doit vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation (...) est bien fondée ; cette demande doit comporter tous les éléments d'information en possession de l'administration de nature à justifier la visite.*

L'ordonnance doit énoncer les éléments de fait et de droit retenus et laissant présumer les infractions dont la preuve est recherchée. Elle énonce la qualité du fonctionnaire qui a sollicité et obtenu l'autorisation, précise l'adresse des lieux à visiter et désigne un officier de police judiciaire chargé d'assister aux opérations et de tenir le magistrat informé. Le juge a le contrôle de la visite et peut se rendre dans les locaux. A tout moment, il peut suspendre la visite.

L'ordonnance autorisant la visite peut être frappée d'un recours en cassation.

L'art. 64 énumère précisément les formalités assurant le respect des droits de la défense et du secret professionnel.

En cas de flagrant délit, les visites et perquisitions peuvent être pratiquées sans autorisation judiciaire.

#### e) Envois par la poste

Art. 66 : Les fonctionnaires des douanes peuvent accéder dans les locaux des postes pour y rechercher en présence des agents des postes les envois, clos ou non d'origine intérieure ou extérieure renfermant ou paraissant renfermer des objets frappés de prohibition, passibles droits ou taxes ou soumis à des restrictions ou formalités à l'entrée.

## 2. Droits de communication

### a) Opérations douanières effectuées en France

L'art. 65 CD organise un droit de communication particulier à l'administration des douanes qu'exercent les agents ayant au moins le grade d'inspecteur ou d'officier et ceux chargés des fonctions de receveur. Ces fonctionnaires peuvent *exiger la communication des papiers et documents de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service* : dans les entreprises de transport, chez les transitaires ou commissionnaires, chez les concessionnaires d'entrepôts, docks, magasins généraux, chez les destinataires ou les expéditeurs réels des marchandises déclarées en douane.

La remise des documents dont les agents des douanes demandent la communication doit être volontaire. Le refus de l'intéressé constitue une contravention douanière (art. 413 bis CD).

Les documents communiqués peuvent être saisis par les agents.

### b) Avantages accordés par le FEOGA

Art. 65 A : Droit de contrôle, dans le cadre de l'article 35, des bénéficiaires *d'avantages alloués en régime intérieur par le FEOGA section garantie, ainsi que des redevables de sommes dues en régime intérieur à cet organisme*.

Art. 65 A bis : contrôle de la quantité, la qualité, les marquages, les emballages, la destination ou l'utilisation des marchandises ayant le statut national ou communautaire, pour lesquelles un avantage quelconque alloué par le FEOGA section garantie est sollicité.

### C) Objet des poursuites

La condamnation au paiement des droits éludés n'est pas l'objet principale des poursuites organisés par le CD. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 30 décembre 2002, le recouvrement des droits relevait soit de l'émission par l'administration d'une « contrainte » que la personne visée pouvait contester par une « opposition » formée devant le tribunal d'instance, soit d'une action en paiement devant cette juridiction.

Ce n'est que depuis la loi du 29 décembre 1977 et l'article 377 bis CD que la juridiction répressive a reçu compétence pour *ordonner en sus des pénalités fiscales ... le paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues* et depuis la loi du 30 décembre 1991 pour ordonner ce paiement *même lorsqu'elle ne prononce aucune condamnation*.

Avec la loi du 30 décembre 2002 modifiant les articles 345 à 349 bis du code, le recouvrement *des créances de toute nature constatées par l'administration* représente, conformément aux exigences du droit communautaire, un objectif essentiel des procédures douanières. Ce recouvrement s'effectue par un « avis de mise en recouvrement » (AMR), remplaçant la « contrainte », soumise, le cas échéant à un recours devant le tribunal d'instance.

## II. Garanties

### A. Situation actuelle

#### 1. Contrôles lors du dépôt d'une déclaration

Le dépôt d'une déclaration signée engage le déclarant ou son représentant en ce qui concerne l'exactitude des indications qui y figurent, l'authenticité des documents qui l'accompagnent et le respect de l'ensemble des obligations qu'entraîne le placement des marchandises sous le régime énoncé (DAC, art. 199).

Les services douaniers peuvent procéder à un contrôle de la déclaration et des documents joints et à l'examen des marchandises avec éventuellement prise d'échantillons en vue d'analyses et de contrôles approfondis (CDC, art. 68 ; CD, art. 101 et s.).

Une *vérification* au sens douanier s'entend ainsi de l'examen en la forme et au fond de la déclaration, des documents d'accompagnement et des marchandises qui en font l'objet.

Le déroulement de la vérification de la déclaration et des marchandises est détaillé par le CD et le DAC de manière à assurer :

- la présence ou la représentation du déclarant ;
- le caractère contradictoire de la prise d'échantillons et des constatations opérées, des résultats des analyses ;
- un recours contre les conclusions de l'administration lorsqu'elle conteste les énonciations de la déclaration quant à l'espèce, l'origine ou la valeur des marchandises; ce recours s'exerce devant la commission de conciliation de d'expertise douanière (CD, titre XIII, art. 441 à 450), organisme d'expertise dont les décisions peuvent être soumises au tribunal d'instance.

### B. Recherche d'infractions en flagrance ou *a posteriori*

Un certain nombre de garanties importantes, sont donc reconnues par le CD lorsqu' il s'agit du contrôle des déclarations lors de leur dépôt. Il n'en est pas de même pour les opérations d'enquêtes.

Si les textes ayant, depuis la loi du 29 décembre 1977 complété les dispositions sur les pouvoirs des agents des douanes (CD art. 63 ter, 64 323 ) prévoient un contrôle plus ou moins étendu des autorités judiciaires, dans son ensemble le déroulement d'une enquête douanière ne connaît pas de garanties procédurales particulières en faveur des personnes contrôlées.

Ni le CDC ni le DAC ne comportent à cet égard de prescriptions particulières. Si l'art. 250 CDC confère aux constatations faites lors des contrôles effectués par les autorités douanières d'un Etat Membre la même force probante que celle des constatations faites par les autorités douanières de chacun des Etats Membres, le sens et la portée n'en sont pas explicités, en sorte que les dispositions nationales n'en ont pas été affectées.

Que chacune des diligences des enquêteurs soit relatée, au fur et à mesure de leurs interventions, par des procès-verbaux détaillés est du plus grand intérêt pour les parties en cause comme pour les tribunaux, mais la remise d'une copie des procès-verbaux n'est prévue que pour ceux de saisie (flagrant délit) par les articles 327 et 331 CD et non pour les procès-verbaux de constat (enquêtes *a posteriori*), alors qu'une telle mesure assurerait une information immédiate utile pour les intéressés.

## 2. Évolution

La spécialité et l'autonomie du CD conduisent à souligner l'insuffisance de garanties si l'on considère comment des situations identiques, à tout le moins très voisines, sont traitées suivant le régime procédural applicable. Il en est ainsi, en particulier :

- de la visite des personnes par les agents des douanes ou par les services de police ;
- de la recherche d'infractions portant sur des stupéfiants ;
- des contrôles de TVA à l'importation (CD) et en régime intérieur (livre des procédures fiscales).

Sur ce dernier point, s'il est vrai que les infractions à la TVA à l'importation et celles en régime intérieur se distinguent par différentes circonstances qui concernent aussi bien les éléments constitutifs de l'infraction que la plus ou moins grande facilité à la découvrir (cf. CJCE 24 fév. 1988, Drxl - Rec. P. 1213 - Rec. I p. 4413), ces différences semblent insuffisantes à justifier qu'aucune des garanties exigées par le livre des procédures fiscales n'aient d'équivalent dans le code des douanes.

On note une évolution et l'annonce de changements.

Une réponse du Ministre du Budget et de la Réforme de l'Etat ( JORF 6 septembre 2005, p. 8347) précise : bien entendu, les entreprises peuvent, en tant que de besoin, s'entourer de tous les conseils qu'elles souhaitent et se doter de l'assistance d'un avocat au cours de procédures douanières et annonce en vue d'une meilleure lisibilité des procédures de contrôle douanier dans le cadre des relations avec les opérateurs, la préparation d'un mémento des droits et obligations des entreprises contrôlées par le service des douanes.

S'il est bon que le droit à l'assistance d'un avocat soit ainsi reconnue, on pourra s'interroger sur l'effectivité de son rôle dans un système qui ne comporte pratiquement aucune garantie au profit des personnes contrôlées. On pourra, en outre, se demander si l'assistance de l'avocat s'étend à la retenue douanière ?

Dans le courant de 2005 l'administration a décidé d'appliquer le système du « rescrit fiscal » qui permet au redevable d'opposer à l'administration ses propres décisions et ses interprétations des textes.

Le projet de modernisation du CDC, actuellement examiné par les instances communautaires, prévoit, sous l'article 97 § 2 : les constatations établies par les autorités douanières ont la même force probante sur tout le territoire douanier de la Communauté, ce qui appellera une définition de cette force probante,

*par son article 59, limite l'effet de l'interruption de la prescription : lorsque la dette douanière résulte d'un acte qui, à l'époque où il a été accompli, était passible de poursuites judiciaires répressives, le délai de notification d'une décision déterminant le montant des droits au(x) débiteur(s) est prorogé d'une durée de dix ans à compter de la date de la naissance de la dette douanière.*

La Direction Générale des Douanes et droits indirects a présenté un « livre blanc » proposant diverses orientations pour une modernisation des textes douaniers compte tenu de l'évolution des données du commerce international.

Cette étude prospective se fonde notamment sur :

- une croissance exponentielle des échanges internationaux, la nécessité d'une personnalisation de l'offre douanière pour améliorer la sécurité juridique des opérations et simplifier les procédures ;
- une évolution fiscale axée davantage vers les accises et la TVA que vers les ressources propres de l'Union ;
- une informatisation et une dématérialisation complète du processus global de dédouanement, de la prise en charge à la mise à la consommation des marchandises ;
- une clarification de la notion de contrôle à travers l'identification de nouveaux « pôles de contrôle », implantés à proximité des installations industrielles et commerciales des opérateurs.

L'accent est mis sur la nécessité de faciliter les opérations commerciales des PME et le gouvernement a, récemment, souligné cet impératif. Comme le relève le livre blanc, la facilitation passe par une « offre douanière » qui ne soit pas plus contraignante que celle des autres Etats de l'Union.

Toutes ces considérations militent pour l'introduction rapide dans les procédures douanières de garanties pour les opérateurs.



# 5

## L'inadaptation du contentieux douanier français au monde contemporain

---

Lorsqu'on évoque le contentieux douanier, on pense avant tout au contentieux répressif, avec les règles exorbitantes du droit commun qu'il présente notamment en ce qui concerne le montant très élevé des pénalités, les limitations faites au pouvoir des juges pour en apprécier le montant, et certains renversements de la charge de la preuve, notamment sur la bonne foi.

D'autres types de contentieux ont pourtant leur importance en matière douanière.

Nous examinerons donc successivement le contentieux du contrôle, le contentieux des droits et taxes et le contentieux des pénalités.

Auparavant, nous nous bornerons à rappeler que si, en France le contentieux douanier est susceptible de relever des deux ordres de juridiction (l'ordre administratif et l'ordre judiciaire) et, à l'intérieur de l'ordre judiciaire, de plusieurs juridictions distinctes (principalement le tribunal d'instance, le tribunal de police et le tribunal correctionnel), le caractère communautaire du droit douanier fait qu'il peut aussi relever des juridictions communautaires.

Cependant, les cas dans lesquels un justiciable peut saisir directement une juridiction communautaire sont limités, puisque c'est seulement lorsqu'il est en droit d'attaquer une décision des autorités communautaires.

C'est le cas notamment lorsqu'une autorité nationale a transmis à la commission une demande de remise (article 239) ou de non recouvrement *a posteriori* (article 220-2-b) mais si seulement cette demande a ensuite fait l'objet d'une décision de rejet.

Dans la très grande majorité des cas, le rôle de la Cour de Justice des Communautés s'exerce par le biais des réponses données aux questions préjudicielles posées par les juridictions nationales.

Il faut souligner que les juridictions françaises se révèlent étrangement réticentes à poser de telles questions préjudicielles dont le rôle est pourtant déterminant pour assurer une application uniforme du droit communautaire dans l'Union, et donc l'égalité de traitement des opérateurs des différents pays.

Cette réticence est souvent défavorable aux opérateurs, les juridictions communautaires ayant une vision généralement moins répressive et plus ouverte aux aspects d'équité que les juridictions nationales.

## I. Le contentieux du contrôle

Dans le cadre des opérations de contrôle, les autorités douanières sont susceptibles de prendre des décisions dont les effets peuvent être considérables pour les entreprises.

Lorsque l'administration exerce un contrôle au moment du dédouanement, elle peut être conduite à différer ou à refuser l'octroi de la mainlevée des marchandises <sup>4</sup>.

De même, notamment en cas de contrôle *a posteriori* « ceux qui constatent une infraction douanière ont le droit de saisir tous objets passibles de confiscation » <sup>5</sup>, c'est à dire, les marchandises faisant l'objet d'un litige et les moyens de transports lorsque les faits peuvent être qualifiés de délit douanier.

Or, les recours judiciaires contre de telles mesures se révèlent aléatoires. C'est ici le contentieux de l'urgence. Or, la seule détermination de la compétence entre le juge judiciaire et le juge administratif (en principe le juge administratif est compétent tant qu'il n'y a pas de droits de douane en jeu, et le tribunal d'instance juge judiciaire devient compétent lorsque le litige porte sur des droits de douane) est déjà difficile. D'autre part, il est difficile d'obtenir d'un juge statuant généralement en référé qu'il contredise avant jugement sur le fond les affirmations faites en cours d'enquête par les agents des douanes. En particulier, lorsqu'un importateur voit sa marchandise retenue ou saisie en raison de non conformité à des normes de sécurité, il se retrouve pratiquement entre les mains de la douane, sur la base de rapport d'expertise techniques difficiles à contredire utilement notamment au nom du sacro-saint principe de précaution.

Il serait indiscutablement souhaitable d'unifier les règles de compétence en ce domaine et de préciser les pouvoirs de contrôle des juges, notamment en référé.

## II. Le contentieux des droits et taxes

### A) La pénalisation du contentieux des droits

Le contentieux des droits devrait être par nature un simple contentieux de nature civile.

Cependant, la loi de finances rectificative du 30 décembre 1991 en modifiant l'article 377 bis du Code des Douanes a décidé que « même quand elle ne prononce aucune condamnation, la juridiction répressive est compétente pour se prononcer sur les dispositions du 4 de l'article 369 » c'est-à-dire sur « le paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues, ainsi que sur la confiscation des marchandises dangereuses pour la santé ou la morale et la sécurité publique, des marchandises contrefaites ainsi que de celles qui sont soumises à des restrictions quantitatives ».

4. L'article 248-3 du Code des Douanes Communautaire dispose que « lorsque les autorités douanières ont des doutes quant à l'applicabilité des mesures de prohibition ou de restriction et qu'il ne peut être répondu à cette question qu'après l'obtention du résultat des contrôles que les dites autorités ont entrepris, les marchandises en question ne peuvent faire l'objet de la mainlevée ».

5. Article 323-2 du Code des Douanes National.

Concrètement, lorsque l'administration saisit le juge répressif, mais que celui-ci, notamment en raison de la bonne foi de l'opérateur, constate que l'infraction n'est pas constituée, il reste cependant compétent pour le condamner le cas échéant au paiement des droits compromis.

L'administration des douanes n'a donc aucun inconvénient à saisir le juge répressif même lorsqu'il n'existe aucun élément de mauvaise foi contre l'auteur présumé, ou que sa bonne foi est établie, puisque, si elle n'obtient pas la condamnation de celui-ci au paiement des pénalités, cela ne l'empêche pas pour autant d'obtenir sa condamnation au paiement des droits sans avoir à engager une autre instance devant une juridiction différente <sup>6</sup>.

Ces dispositions ont eu pour effet, que jusqu'à l'intervention de la loi de finances, 2004 et la création de l'avis de mise en recouvrement, l'administration des douanes avait pris l'habitude de porter la quasi totalité des contentieux devant le juge répressif.

Il en est résulté que des chefs d'entreprises contre qui aucun élément de mauvaise foi n'était allégué se sont trouvés cités en correctionnelle, avec le risque au moins théorique de condamnation à des pénalités douanières importantes.

La création de l'avis de mise en recouvrement semble avoir renversé cette tendance à la pénalisation du droit douanier.

Aujourd'hui, dès qu'une procédure douanière aboutit à la constatation de l'existence d'une dette douanière, le receveur compétent émet un avis de mise en recouvrement contre lequel le redevable, s'il ne l'accepte pas, doit engager une contestation tout en constituant éventuellement des garanties.

Si sa contestation est rejetée, il dispose d'un délai de deux mois pour saisir le juge compétent, en l'occurrence le juge d'instance.

De ce fait, de très nombreux contentieux douaniers sont directement conduits devant le tribunal d'instance à l'initiative des opérateurs, et le nombre de contentieux engagés devant les tribunaux répressifs est en baisse très significative.

Bien entendu, la saisine du juge d'instance n'est pas pour autant exclusive de l'engagement par l'administration d'une instance répressive si elle l'estime nécessaire, notamment dans le cas où l'intéressé ayant succombé devant le juge civil estime ne pas devoir accepter de transaction en ce qui concerne les pénalités.

Il faudra attendre quelques années pour se rendre compte si de telles poursuites seront ou non fréquemment engagées par les douanes à l'issue des contentieux civils faisant suite aux avis de mise de recouvrement.

Notons que cette dépénalisation de fait n'existe pas dans le cas des contentieux qui ne portent pas sur les droits et taxes : contentieux des prohibitions, des normes etc..., ceux-ci ne pouvant par

---

<sup>6</sup>. On ajoutera que la Douane n'étant pas une partie civile, le prévenu relaxé ne peut pas demander sa condamnation à des dommages et intérêts devant le juge répressif.

définition relever que des juridictions répressives puisqu'ils ne peuvent donner lieu qu'à des confiscations et pénalités.

## **B) Le problème de la spécialisation des juges**

En dépit de la création de juridictions spécialisées dans les délits financiers, le faible nombre des contentieux douaniers est tel que, même devant ces juridictions, les magistrats ont rarement une compétence approfondie en droit douanier.

Cette situation conduit certaines personnes à recommander la création de juridictions spécialisées.

En ce qui nous concerne, nous pensons que la question relève bien davantage d'un problème de disponibilité effective des magistrats.

En effet, s'il a le temps d'étudier le problème et qu'on lui soumet les éléments nécessaires, n'importe quel magistrat même non spécialisé est capable de statuer sur une question douanière.

En revanche, la vraie difficulté vient de ce que, du fait de l'encombrement des tribunaux, les magistrats sont parfois peu disponibles pour s'intéresser à des contentieux complexes. Pour un magistrat débordé, il est généralement plus simple de suivre l'administration...

Par ailleurs, il existe indiscutablement à l'heure actuelle au niveau des magistrats de la Cour de Cassation, particulièrement des magistrats de la Chambre Criminelle, un conservatisme et une ignorance des réalités économiques qui les conduit à maintenir certains aspects exorbitants du droit commun, en dépit de modifications législatives qui auraient pu ouvrir la porte à des évolutions.

## **C) La Commission de Conciliation et d'Expertise Douanière**

Présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire, généralement un conseiller référendaire à la Cour de Cassation, lequel est assisté de deux assesseurs choisis en principe dans les domaines professionnels en cause, la Commission de Conciliation et d'Expertise Douanière (CCED) a un double rôle.

La CCED est appelée à donner des avis préalables aux contentieux sur les désaccords opposant l'administration et les opérateurs.

L'utilité de ces avis est tout à fait incertaine. Ils n'ont d'autorité impérative qu'en ce qui concerne les « constatations matérielles et techniques » retenues par la CCED à l'appui de ses décisions.

Mais la CCED se trouve donc très souvent appelée à statuer sur des problèmes de droit sur lesquels ses décisions n'ont pas de valeur impérative, d'autant plus que n'étant pas une juridiction, elle ne peut pas poser de question préjudicielle aux juridictions communautaires.

Force est de constater que dès qu'un contentieux présente une certaine importance, en cas d'avis défavorable à la Douane, celle-ci n'en poursuit pas moins le contentieux.

D'autre part, aux termes de l'article 450-2 du Code des Douanes National « dans tous les cas où une procédure est engagée devant les tribunaux, qu'il y ait ou non consultation préalable de la Commission de Conciliation et d'Expertise Douanière, l'expertise judiciaire, si elle est prescrite par la juridiction compétente pour statuer sur les litiges douaniers, est confiée à la dite commission ».

En d'autres termes, lorsque dans un litige ordinaire, un tribunal pourrait être amené à désigner un expert judiciaire pour l'éclairer, le tribunal est, en matière douanière, contraint de désigner comme expert la CCED.

Or, l'expérience montre que la CCED n'est absolument pas organisée pour réaliser des expertises judiciaires. Elle fonctionne comme un quasi tribunal, généralement en une seule séance relativement rapide. Elle n'a donc pas la liberté matérielle d'un expert pour organiser des investigations sur des points techniques. En outre, lorsqu'elle a déjà été appelée à statuer avant le contentieux, la CCED, même si elle est composée différemment, ne peut manquer d'être influencée par les avis qu'elle a déjà rendus.

Il serait certainement opportun de rendre aux tribunaux une plus grande liberté de choisir les experts judiciaires.

### III. Le contentieux des pénalités et les transactions

Les articles 410 et suivants du Code des Douanes prévoient trois classes de contraventions douanières et trois types de délits douaniers.

Même si « l'irrégularité n'a aucune influence sur l'application des droits ou des prohibitions <sup>7</sup> », son auteur a commis une contravention.

Dès la troisième classe des contraventions douanières, c'est à dire dès qu'il ne s'agit pas de manquements purement formels, les sanctions prévoient la confiscation des marchandises litigieuses (en pratique, la plupart du temps, une amende égale à la valeur des marchandises litigieuses) et les délits douaniers donnent lieu en outre à la confiscation des moyens de transport et à une amende comprise entre une ou deux fois la valeur de l'objet de fraude.

Les sanctions sont donc fondamentalement fonction de la valeur des marchandises litigieuses.

Lorsque les faits litigieux sont effectivement constitués, le juge a la possibilité de ne prononcer aucune sanction s'il constate la bonne foi du prévenu. Cependant, selon la jurisprudence actuelle de la Cour de Cassation, maintenue en contradiction avec les règles du Nouveau Code Pénal, il faut pour cela, contrairement aux règles habituelles du droit commun, que le prévenu lui-même fasse la preuve de sa bonne foi. La mauvaise foi est donc, au moins sur le plan des principes, présumée jusqu'à preuve du contraire.

---

7. Article 410 du Code des Douanes.

Si par contre la bonne foi n'est pas établie, le juge ne peut réduire le montant des pénalités théoriques que jusqu'au tiers de leur montant<sup>8</sup> (donc les 2/3 de la valeur des marchandises dans le cas d'un délit douanier).

A l'exception des marchandises dangereuses pour l'ordre public ou la santé dont la confiscation paraît assez normale, ces pénalités se révèlent extrêmement élevées notamment lorsqu'on les compare aux pénalités existantes en matière fiscale.

A l'heure actuelle, une marchandise faisant l'objet de droits de douane à un taux de 10 % est déjà une marchandise taxée de façon relativement significative. Si l'on imagine donc une fraude qui aurait visé à éluder le paiement de droits égaux à 10 % de la valeur de la marchandise, une pénalité égale à deux fois la valeur de la marchandise revient à un taux de 2 000 % des droits compromis. Le juge ne peut réduire ce taux qu'à son tiers, c'est à dire à 666 %. Par comparaison, en matière fiscale, les pénalités sont égales à 40 % du montant des droits compromis en cas de mauvaise foi, et à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses.

Cette situation explique que la très grande majorité des contentieux douaniers se termine par des transactions accordées par l'administration des douanes, les sanctions que les tribunaux se trouvent contraints de prononcer se révélant le plus souvent sans rapport avec la gravité réelle des faits.

Cependant, la fixation de ces transactions ne s'accompagne d'aucune garantie. Même si, dans certains cas, l'avis d'un comité du contentieux peut être nécessaire, la décision de transaction et la fixation du montant de la pénalité transactionnelle relèvent exclusivement de l'autorité administrative, sans la moindre procédure du contradictoire et sans aucun recours judiciaire.

Les justiciables dont la bonne foi n'a pas été admise par les tribunaux se trouvent donc, en pratique, soumis à une décision sans appel de l'administration en ce qui concerne la réalité des sanctions.

Il ne fait guère de doute que la France est à cet égard en contradiction avec la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

## IV. Améliorations possibles

De nombreuses améliorations seraient possibles ; nous suggérerions notamment les suivantes :

- Ouvrir au prévenu la possibilité de demander directement devant la juridiction répressive le remboursement de ses frais de justice et de son préjudice en cas de relaxe dans le cas de poursuites engagées par la Douane.
- Enlever au juge répressif la possibilité de statuer sur le montant des droits compromis en cas de relaxe.

---

8. Article 369 I c et d du Code des Douanes.

- Modifier la CCED, soit en en faisant une véritable juridiction de premier degré autorisée à poser des questions préjudicielles, soit plus simplement en la supprimant.
- Rendre au juge le droit de choisir un éventuel expert judiciaire.
- Décider qu'il appartient à la partie poursuivante d'établir le cas échéant la mauvaise foi du prévenu, la bonne foi étant présumée.
- Organiser un recours judiciaire en cas de désaccord entre la Douane et les opérateurs sur le principe et l'existence d'une transaction.



**A** l'heure où les incertitudes s'accumulent sur l'avenir de l'économie mondiale, il peut sembler singulier de s'interroger sur un de ses aspects *a priori* mineurs, à savoir les relations de la Douane et des entreprises. Pourtant il ne fait pas doute que c'est bien à ce niveau très concret que l'on ressent déjà les conséquences des débats que suscitent les bouleversements survenus dans les données du commerce international. Ecartelée entre l'obligation de se plier aux objectifs de la « mondialisation » et d'assurer néanmoins un contrôle attentif sur les mouvements de marchandises, l'administration voit ses missions traditionnelles remises en question face à des entreprises soucieuses de rapidité et de sécurité et sans handicap par rapport aux administrations douanières des autres Etats. D'où des attentes répétées et impatientes, auxquelles il serait urgent de remédier.

Les auteurs de la présente étude n'ont pas eu d'autre prétention que celle de contribuer à la réflexion sur un sujet rarement abordé dans son ensemble et dont ils mesurent la complexité. Ils se sont, pour des raisons évidentes, essentiellement intéressés à la situation française, sans s'interdire de jeter parfois un coup d'œil sur ce qui se passe dans d'autres Etats membres de l'Union européenne.

Les conclusions auxquelles ils sont parvenus peuvent se résumer à trois constatations relatives à l'état actuel des relations entre la Douane et les entreprises. Celles-ci comportent en effet des éléments encourageants (I), mais elles révèlent des insatisfactions réelles (II) et font naître des inquiétudes fortes pour l'avenir (III).

### I. Les éléments encourageants

On saluera avec satisfaction les efforts accomplis par l'administration douanière française pour s'ouvrir à un dialogue direct avec les milieux économiques liés aux opérations de commerce international. Elle a désormais une connaissance approfondie des attentes des entreprises, lesquelles ont mis sur la table l'essentiel de leurs revendications.

De même, peut-on lui reconnaître une volonté d'assurer dans des conditions d'accessibilité convenables une information satisfaisante sur la réglementation douanière, même si certaines améliorations pourraient être apportées dans ce domaine, ne serait-ce, par exemple, qu'en illustrant la réglementation par des exemples concrets, ce qui en faciliterait la compréhension notamment pour les PME.

Quant à la modernisation des procédures, et notamment à la dématérialisation totale des déclarations en douane, si la nécessité de s'adapter est inéluctable, elle doit se plier au problème récurrent

de l'harmonisation des systèmes au plan européen, sans laquelle subsisteront des obstacles dirimants à la fluidité de la coopération entre les diverses administrations.

Mais c'est surtout en recherchant la personnalisation de ses relations avec les entreprises prises individuellement que la Douane a voulu instaurer un climat de confiance avec ceux qu'elle qualifie, peut-être exagérément, de « partenaires ». Il faut admettre toutefois que cette personnalisation a des limites. On peut difficilement imaginer, cela va de soi, que toute entreprise quelle qu'elle soit puisse bénéficier d'un véritable traitement sur mesure. Il semble que l'instauration de la catégorie des opérateurs économiques agréés, prévue par le Code des douanes communautaire, renforcera encore le mouvement et contribuera à apaiser certaines des insatisfactions réelles actuellement ressenties.

## II. Les insatisfactions réelles

Au-delà des critiques inévitables que suscite la politique douanière de l'Union européenne dans son ensemble, les insatisfactions des opérateurs économiques tiennent tout d'abord à l'existence d'une réglementation trop complexe et trop mouvante, souvent inadaptée aux pratiques des entreprises, génératrice de coûts administratifs et dont l'interprétation est source d'incertitudes. Aussi bien peut-on souhaiter que soit mise en chantier une réforme en profondeur du Code des douanes national, encore encombré de dispositions d'un autre âge, qui s'articule mal avec le Code des douanes communautaire.

Mais c'est surtout dans le domaine des prérogatives de la Douane lors de l'exercice des contrôles, dont la légitimité n'est nullement contestée en elle-même, que s'expriment la plupart des revendications. Les entreprises ressentent douloureusement le déséquilibre qu'elles constatent entre les pouvoirs exorbitants de l'administration et la modestie des garanties qui leur sont accordées. Les pratiques dont elles souhaiteraient bénéficier pourraient effectivement s'inspirer largement de celles qui ont cours en matière de fiscalité.

De même, enfin, les règles qui gouvernent le contentieux douanier font l'objet de vives critiques de la part des entreprises : comment admettre que la moindre irrégularité formelle relevée par l'administration, lors d'un contrôle effectué parfois plusieurs années après les faits, entraîne des conséquences pénales disproportionnées ? Comment justifier que pèse systématiquement sur les personnes contrôlées une présomption de mauvaise foi dont il est fort difficile de se dégager ?

On ajoutera enfin, même si cela relève davantage d'un changement de culture que de l'adoption de textes réglementaires, que l'administration des Douanes devrait faire l'effort de s'approprier l'idée selon laquelle son rôle doit évoluer en privilégiant l'accompagnement des entreprises dans leurs activités internationales plutôt que l'application tatillonne de la réglementation. Ainsi devrait être favorisée chez les agents une recherche de performance axée davantage sur le soutien actif à apporter aux opérateurs que sur l'activité répressive.

C'est au prix de telles actions que pourront s'éloigner les menaces pesant actuellement sur l'avenir avec des délocalisations massives prévisibles.

### III. Les inquiétudes pour l'avenir

Sans vouloir pousser le tableau au noir, il est néanmoins nécessaire de prendre conscience des dangers qu'il y aurait à tarder de prendre des mesures aptes à redresser la situation actuelle.

A l'heure où les entreprises françaises font face à une concurrence exacerbée, il n'est pas admissible qu'elles soient artificiellement placées en position d'infériorité par rapport à leurs homologues des autres Etats de l'Union européenne. Or plusieurs « verrous », comme celui qui touche, par exemple, aux règles de paiement de la TVA à l'importation, sont de nature à inciter certaines d'entre elles à dédouaner leurs marchandises hors de France, là où elles trouvent, en outre, un climat plus accueillant. La mise en place à moyen terme d'un « guichet unique européen » sera, si l'on n'y prend garde, un facteur supplémentaire de délocalisation.

D'un strict point de vue financier, il est non moins clair que la désaffection qui se manifeste chez de nombreux opérateurs à l'égard du dédouanement en France se traduit inévitablement par une perte de recettes fiscales (sans oublier la rétrocession communautaire sur les droits de douane eux-mêmes) et par une baisse d'activité des services logistiques liés au commerce international, notamment dans les ports.

On ne peut, en conclusion, que se féliciter de voir que la Douane, dans son récent « Livre blanc » paraît déterminée à « favoriser l'attractivité du territoire en développant sa capacité à retenir et à attirer les investissements et les activités » et à « assurer la compétitivité des prestations logistiques et douanières pour réduire au maximum le coût du passage en frontière ».

Les conditions de l'action sont donc réunies si les intentions affichées se concrétisent réellement. À l'administration et aux entreprises de la mener à bien.



# L'Observatoire des Réglementations Douanières et Fiscales

L'Observatoire des Réglementations Douanières et Fiscales est une association créée en 2001 par des responsables expérimentés des sphères publiques et privées riches d'une expérience, les uns en matière douanière, les autres en matière fiscale souhaitant confronter les principes régissant ces deux disciplines et rechercher une plus grande cohérence favorable à l'efficacité des entreprises. Cette observation porte sur les réglementations existantes et leurs évolutions tant au plan national qu'au plan communautaire avec pour objectif prioritaire : celui de la simplification de la vie quotidienne des entreprises en France tant en matière de formalités administratives que de contrôles. L'ORDF réunit des représentants venant du monde de la fonction publique, du monde juridique et des entreprises.



# Composition de l'ORDF

## **Claude J. Berr**

Claude J. Berr est agrégé des Facultés de droit, Professeur émérite de l'Université Pierre Mendès France de Grenoble, où il a enseigné notamment le droit communautaire

S'intéressant depuis près de quarante ans au droit douanier, il en a suivi l'évolution directement influencée par la construction européenne.

Son principal ouvrage en la matière, *Le droit douanier national et communautaire*, rédigé en collaboration avec Henri Trémeau, dont la première édition remonte à 1975, a été constamment réédité jusqu'à présent (la 6<sup>e</sup> édition est datée de 2004, aux éditions Economica).

Auteur de nombreuses études et chroniques sur le sujet, il est actuellement consultant privé.

## **Jacques Claude**

Jacques Claude, ancien directeur divisionnaire des Impôts, a été, de 1978 à 1985, chef adjoint des services fiscaux de la régie Renault, puis directeur du service de la fiscalité nationale et internationale de Total.

## **Fabrice Goguel**

Fabrice Goguel a une double formation en droit et en sciences économiques. Il est avocat depuis 1969, et spécialisé en droit douanier et en droit fiscal depuis 1972.

Il exerce ses activités dans le domaine du conseil et dans le domaine du contentieux, aussi bien pour des entreprises et des groupes multinationaux (douane et fiscalité des échanges internationaux, TVA intracommunautaire) que pour des personnes physiques (gestion de fortune internationale).

Il est membre de l'Association Collin de Sussy et de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux, ainsi que de la Commission douanière de la Ficime.

### **Elisabeth Natarel**

Elisabeth NATAREL, titulaire d'un diplôme de Sciences politiques et d'un DEA de science administrative, a choisi comme titre de sa thèse de doctorat : « *Construction communautaire et mutations du droit national : le Code des douanes français en question* » (publiée aux Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Centre d'études fiscales, 2004).

Attachée à « l'Espace Europe » de l'Université Pierre Mendès France de Grenoble, elle participe activement aux diverses activités de recherche qui y sont conduites et apporte aux études consacrées aux questions douanières un éclairage théorique alimenté par sa connaissance pratique de l'administration.

### **Régis Paranque**

Régis Paranque, inspecteur général des Finances honoraire, a été durant six ans chargé de suivre, en tant qu'inspecteur général, les activités de la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects. Il a notamment été, aussi, directeur de cabinet du président du Conseil Economique et Social, conseiller du président de l'Assemblée Nationale Jacques Chaban-Delmas pour les affaires économiques et sociales, puis chargé de mission auprès du Premier ministre, Pierre Bérégovoy. Il est actuellement conseiller au cabinet du président du Conseil Economique et Social. Diplômé de l'Institut d'Etudes Politiques, il est licencié en droit et diplômé d'études supérieures d'économie politique.

### **Pierre Sartini**

Pierre Sartini (Faculté de droit d'Aix-en-Provence, Institut du commerce international, Institut du contrôle de gestion), après une carrière de 35 ans dans un groupe mondial dans des fonctions opérationnelles allant des transactions internationales de matières premières au transport sous tous ses modes et sous toutes les latitudes et à leur encadrement dans des contrats comprenant les aspects logistiques, douaniers et fiscaux, est devenu consultant en commerce international ; il apporte son expertise d'homme de terrain comme partenaire, administrateur ou conseiller à plusieurs associations professionnelles et organisations publiques ou privées telles que l'AUTF , l'ODASCE, la COSIFORM. Il a à ce titre rempli des missions pour le compte de l'Etat, en particulier pour la modernisation des principes régissant la facture en France.

### **François Urbino-Soulier**

Diplômé de la Faculté de droit de Paris et de l'Institut d'Etudes Politiques de Paris, François Urbino-Soulier a été avocat inscrit au Barreau de Paris de 1948 à 2002. Il a également été chargé d'enseignements en droit communautaire des échanges internationaux et en droit douanier à la faculté de droit de Paris Dauphine, puis à Rouen et enfin en Martinique. Il a publié en 1992 *L'Entreprise et la douane face au grand marché européen*.