

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Les pouvoirs d'investigations de l'Administration générale des Douanes et Accises : les doutes fondés et les moyens de défense dont dispose le déclarant en douane".**

**Auteur :** Boileau, Jean

**Promoteur(s) :** 20503

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2022-2023

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/17405>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

# **Les pouvoirs d'investigations de l'Administration générale des Douanes et Accises : les doutes fondés et les moyens de défense dont dispose le déclarant en douane**

**Jean BOILEAU**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2022-2023*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS

Sabine GARROY

**Promoteur :**

Philippe HEEREN



## Remerciements

*Ce travail de fin d'études constitue l'aboutissement du suivi d'un Master de spécialisation en droit fiscal et, plus largement, de mes études en droit qui prennent fin à l'heure où j'écris ces lignes. Dans ce contexte, enrichissant sur de nombreux aspects mais éprouvant, je tiens à remercier particulièrement trois personnes. Tout d'abord, je remercie Monsieur Philippe Heeren, Promoteur du présent travail, pour les conseils qu'il m'a prodigué et pour la confiance accordée en ce qui concerne la réalisation de cette contribution. Ensuite, je remercie mon supérieur hiérarchique, le Professeur Frédéric Georges, pour la flexibilité qu'il m'a octroyée en vue de la réalisation de mon Master complémentaire conjointement à mon assistanat à l'Université de Liège. Enfin, je tiens à adresser mes remerciements à ma mère, Pascale Minon, pour la relecture attentive de la présente étude et pour ses encouragements tout au long de mes études universitaires.*

## Table des matières

<b>Introduction .....</b>	<b>6</b>
<b>Partie I. Répartition des compétences, règles élémentaires relatives à la mise en libre pratique d’une marchandise importée et analyse de la notion de valeur en douane.....</b>	<b>7</b>
<b>Section 1. Répartition des compétences et règles élémentaires relatives à la mise en libre pratique d’une marchandise importée.....</b>	<b>7</b>
<b>1. Répartition des compétences.....</b>	<b>7</b>
<b>2. Placement d’une marchandise sous le régime de la mise en libre pratique .....</b>	<b>9</b>
<b>A. Régime de la représentation directe.....</b>	<b>10</b>
<b>B. Régime de la représentation indirecte .....</b>	<b>11</b>
<b>4. Droits à l’importation .....</b>	<b>11</b>
<b>Section 2. La valeur en douane.....</b>	<b>12</b>
<b>1. Importance de la valeur en douane quant au calcul des droits à l’importation .....</b>	<b>12</b>
<b>2. Contexte international et européen.....</b>	<b>12</b>
<b>A. Evolutions législatives.....</b>	<b>12</b>
<b>B. Instruments internationaux et européens applicables <i>de lege lata</i> .....</b>	<b>13</b>
<b>3. Analyse de la notion de valeur transactionnelle au sens du CDU .....</b>	<b>15</b>
<b>A. Définition et composantes .....</b>	<b>15</b>
<b>B. Liens entre l’acheteur et le vendeur.....</b>	<b>17</b>
<b>Partie II. Analyse de la problématique des doutes fondés quant à la valeur transactionnelle déclarée .....</b>	<b>18</b>
<b>Section 1. Contexte et instruments juridiques applicables .....</b>	<b>18</b>
<b>1. Contexte .....</b>	<b>18</b>
<b>2. Instruments juridiques applicables.....</b>	<b>18</b>
<b>Section 2. Les autorités ont des raisons de douter, <i>a priori</i>, quant à la valeur transactionnelle déclarée – naissance des doutes .....</b>	<b>19</b>
<b>1. Opérations risquées .....</b>	<b>20</b>
<b>2. Mise en cause de l’authenticité des documents présentés .....</b>	<b>20</b>
<b>3. Ajustements positifs non opérés par le déclarant .....</b>	<b>20</b>
<b>4. Réduction de prix.....</b>	<b>21</b>
<b>5. Ventes successives .....</b>	<b>21</b>
<b>6. Comparaison de la valeur transactionnelle déclarée à certaines données.....</b>	<b>21</b>
<b>Section 3. Les moyens d’investigations dont disposent les autorités afin de confirmer leurs doutes .....</b>	<b>22</b>
<b>1. Méthodes d’investigations opérées dans le cadre de contrôles préventifs.....</b>	<b>22</b>

A.	Moyens d'investigations portant sur la documentation présentée ou non présentée .....	22
B.	Autres moyens d'investigations .....	23
2.	Méthodes d'investigations opérées dans le cadre de contrôles <i>a posteriori</i> .....	24
A.	Moyens d'investigations portant sur la documentation présentée ou non présentée .....	25
B.	Autres moyens d'investigations .....	25
<b>Section 4. Les moyens de défense du déclarant avant toute prise de décision définitive .....</b>		<b>25</b>
1.	Fourniture d'une déclaration et de documents complets.....	26
2.	Réponse à la demande d'information .....	26
3.	Analogie avec la situation des personnes liées.....	27
4.	Rectification de la déclaration en douane.....	27
5.	Dépôt d'une déclaration simplifiée.....	28
6.	Renseignement sur la valeur contraignant et dépôt d'une garantie .....	28
<b>Partie III. Conséquences de la confirmation des doutes et moyens de défense du déclarant au stade administratif ou judiciaire.....</b>		<b>28</b>
<b>Section 1. Conséquences de la confirmation des doutes des autorités douanières .....</b>		<b>28</b>
1.	Faculté de rejeter la valeur transactionnelle déclarée.....	28
2.	Application d'une autre méthode d'évaluation en douane .....	29
3.	Possibilités de recours du déclarant .....	29
<b>Section 2. Moyens de défense du déclarant devant l'autorité de recours.....</b>		<b>30</b>
1.	Utilisation (exclusive) d'une base de données comme fondement des doutes .....	32
2.	Critiques liées à la méthode subséquente d'évaluation applicable.....	33
3.	Méconnaissance du droit d'être entendu.....	33
4.	Applicabilité (directe) des normes internationales supérieures .....	34
5.	Moyens de défense au stade de l'obligation et de la contribution à la dette.....	34
<b>Conclusion .....</b>		<b>35</b>
<b>Bibliographie.....</b>		<b>37</b>

## Introduction

La présente contribution s'inscrit dans le contexte du droit douanier et plus particulièrement celui de la sous-évaluation relative à ce domaine. Elle traite précisément de la problématique des doutes fondés émis par les autorités douanières quant à la valeur transactionnelle déclarée d'une marchandise importée, des moyens d'investigation dont disposent ces autorités et enfin, des moyens de défense qui peuvent être soulevés par le contribuable<sup>1</sup>. L'analyse vise les échanges de marchandises intervenant dans un contexte *Business to Business*<sup>2</sup> qui ne font pas l'objet d'une éventuelle exonération des droits de douane à l'importation<sup>3</sup>. Afin de répondre à la problématique visée, le travail est divisé en trois parties. Au sein de la première partie, est tout d'abord étudiée la répartition des compétences en matière douanière entre les différentes instances internationales, européennes et nationales. Ensuite, sont examinées quelques règles élémentaires applicables lors du placement d'une marchandise sous le régime de la mise en libre pratique<sup>4</sup>. Enfin la notion de valeur en douane fait l'objet d'un commentaire approfondi.

---

<sup>1</sup> Par droit douanier, nous entendons, au sens du présent travail, les différentes règles internationales, européennes ou nationales mises en œuvre dans le cadre de la mise en libre pratique d'une marchandise à destination du territoire douanier de l'Union européenne. En ce qui concerne cette notion, voy. : A. BAERT, *Fiscaal Compendium – Douane en accijnzen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023 ; J-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2023 ; K. CELIS et J. VERBEKEN, *Douane en accijnzen*, Anvers, Intersentia, 2021 ; M. GIFFONI, *Les entreprises et les procédures douanières. Analyse du code des douanes de l'Union*, Limal, Anthémis, 2021 ; M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, Pays-Bas, Wolters Kluwer, 2021 ; T. LYONS, *EU Customs Law*, Oxford, Oxford EU Law Library, 2018. Plus particulièrement, sur certaines caractéristiques procédurales propres au droit belge : W. LIETAERT et J. GEVERS, « Procédure en matière de douanes et accises », *Tibergien. Manuel de droit fiscal*, Liège, Wolters Kluwer, 2022, pp. 2402 et s. ; J-P. COLLIN et al., *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 1406 et s. ; J-C. DELEPIERRE, « Les pouvoirs d'investigation, de contrôle et de poursuite des agents de l'Administration des douanes et accises », *R.G.F.*, 1994, pp. 282 et s. Voy. encore, dans une perspective internationale : S. ROSENHOW et B. O'SHEA, *A handbook on the WTO Customs valuation agreement*, Cambridge, Cambridge University Press, 2010 ; M. MATSUSHITA, T. J. SCHOENBAUM et P. C. MAVROIDIS, *The World Trade Organization. Law, Practice and Policy*, Oxford, Oxford University Press, 2003.

<sup>2</sup> Ci-après « *B to B* ». Sont visés, au sens de la présente contribution, sous cette appellation, les échanges de marchandises qui interviennent entre entreprises personnes physiques ou morales dans un contexte professionnel, à l'exclusion de ceux s'opérant entre ou à destination de consommateurs (ci-après « *C to C* » et « *B to C* ») ; le contexte spécifique de l'*e-commerce* n'est pas visé.

<sup>3</sup> Sur la franchise relative aux envois de marchandises d'une valeur intrinsèque inférieure à 150 euros, voy. le règlement (CE) n°1186/2009 relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières, *J.O.C.E.*, L 324, du 16 novembre 2009, applicable dans un contexte *B to B* et *B to C*. Selon la Commission européenne, le texte légal traitant des doutes fondés a vocation à s'appliquer dans ce cadre (document de la Commission européenne, « Importation et exportation d'envois de faible valeur – Paquet TVA sur le commerce électronique. Orientations destinées aux États-membres et aux opérateurs économiques », spéc. p. 51, <http://taxation-customs.ec.europa.eu>). D'après nous, il n'en est toutefois pas certain. En effet, la problématique des doutes fondés s'inscrit dans l'hypothèse précise traitant de la valeur transactionnelle déclarée et non celle relative à la valeur intrinsèque telle que définie par l'article 1, 48, a), du règlement délégué (UE) n°2446/2015 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 343, du 29 décembre 2015 (ci-après « *AD/CDU* »). Si nous comprenons une potentielle application de la problématique des doutes fondés au contexte spécifique des envois sous franchise, notamment en raison des risques élevés de sous-évaluation que présentent de tels envois, il s'agirait toutefois d'adapter le texte légal en ce sens. Sur l'éventuelle suppression future de cette franchise, voy. « EU Customs Reform: A data-driven vision for a simpler, smarter and safer Customs Union », 2023, spéc. p. 2, <http://taxation-customs.ec.europa.eu>.

<sup>4</sup> L'examen des régimes particuliers ne retient pas notre attention pas plus que celui d'une mise en libre pratique directement suivie d'une livraison intracommunautaire. Sur ces premiers, voy. : M. GIFFONI, *Les entreprises et les procédures douanières. Analyse du code des douanes de l'Union*, *op.cit.*, pp. 171 et s. ainsi que T. LYONS, *EU Customs Law*, *op.cit.*, pp. 386 et s. Les règles applicables concernant ceux-ci sont visées aux articles 210 et

Dans la deuxième partie du travail, la question des doutes fondés, à laquelle essaie de répondre précisément ladite contribution, est traitée, tant les fondements légaux sous-jacents à ces doutes, que les circonstances pouvant donner lieu à leur naissance ou encore les différents moyens d'investigations dont disposent les autorités en vue de confirmer leurs doutes quant à la valeur transactionnelle déclarée<sup>5</sup>. Par ailleurs, toujours au sein de cette deuxième partie, les moyens de défense que peut faire valoir le déclarant en douane, avant toute décision définitive prise par les autorités, sont étudiés<sup>6</sup>. Enfin, la dernière partie de la contribution est consacrée aux conséquences d'une décision de rejet de la valeur transactionnelle déclarée. Dans ce cadre, les recours dont dispose le déclarant en douane et les différents moyens de défense qu'il peut faire valoir devant les autorités compétentes sont présentés, à l'exclusion de ceux relevant du droit pénal *sensu stricto*. Par ailleurs, la question du recours du déclarant envers son partenaire contractuel est évoquée<sup>7</sup>.

## **Partie I. Répartition des compétences, règles élémentaires relatives à la mise en libre pratique d'une marchandise importée et analyse de la notion de valeur en douane**

### **Section 1. Répartition des compétences et règles élémentaires relatives à la mise en libre pratique d'une marchandise importée**

#### **1. Répartition des compétences**

L'Union européenne se caractérise aujourd'hui par une union douanière. Cette dernière implique la prohibition des droits de douane entre les Etats-membres et la mise en place d'un tarif douanier commun vis-à-vis des pays tiers (article 28, §1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne)<sup>8</sup>. Ainsi, en ce qui concerne la détermination des droits à l'importation et dans le respect du cadre imposé par l'Organisation mondiale du commerce<sup>9</sup>, la compétence pour légiférer en cette matière revient, en totalité, à l'Union<sup>10</sup>. En outre, celle-ci est également

---

suivants du règlement (UE) n°952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le Code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 269, du 10 octobre 2013 (ci-après « CDU ») ainsi qu'aux articles 161 et suivants de l'AD/CDU.

<sup>5</sup> Plus particulièrement ceux à disposition de l'Administration générale des Douanes et Accises (ci-après « AGDA »).

<sup>6</sup> La notion de déclarant en douane, essentielle dans le cadre de notre propos, spécialement en ce qui concerne les moyens de défense que ce dernier peut opposer à l'administration douanière, est étudiée *infra*.

<sup>7</sup> Au sein de la présente étude, une attention particulière est portée sur la conformité de la pratique administrative, de la réglementation européenne et de la jurisprudence quant aux règles internationales supérieures relatives à la valeur en douane et, en cas de non-conformité, les éventuels droits que pourrait en retirer le contribuable.

<sup>8</sup> Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 (ci-après « TFUE »). Dès 1957, l'article 8, §6, du Traité instituant la Communauté économique européenne, signé à Rome le 25 mars 1957 impose la réalisation d'un tel objectif en vue de la consécration d'un marché commun et d'un espace sans frontières (y compris fiscales) (T. LYONS, *EU Customs Law, op.cit.*, p. 6 ; P. VAN CLEYNBREUGEL, *Droit matériel de l'Union européenne. Libertés de circulation et marché intérieur*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 30). De façon générale, sur la réalisation d'un marché intérieur, voy. L. VOGEL, *Traité de droit économique. Droit européen des affaires*, Bruxelles, Bruylant, 2020, pp. 28 et s. ; P. VAN CLEYNBREUGEL, *ibid.*, p. 27 et s. De manière plus spécifique, en ce qui concerne le domaine fiscal, voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 81 et s.

<sup>9</sup> Ci-après « OMC ».

<sup>10</sup> Sur la distinction entre droit douanier, droits de douane et droits à l'importation, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 35 et s. et comp. avec l'article 5(18) du CDU. Selon l'auteur, les droits à l'importation comprennent les droits découlant du tarif douanier commun, les droits anti-dumping et les droits compensateurs. A cet égard, l'article 31 TFUE dispose qu'il appartient au Conseil, sur proposition de la Commission, de fixer les droits du tarif douanier commun et par conséquent, les taux applicables. En pratique, la Commission fixe ces taux, sur délégation du Conseil (J-L. ALBERT, *Le droit douanier de l'Union*

compétente pour déterminer les règles relatives à la redevabilité de la dette douanière, au recouvrement de celle-ci ou encore à l'organisation de régimes alternatifs à la mise en libre pratique d'une marchandise, au sein de son territoire<sup>11</sup>. Afin de mettre en œuvre ces différentes compétences, ont été adoptés, au niveau européen, différents instruments juridiques. Dans le cadre de notre propos, l'attention est portée sur les réglementations suivantes : le CDU<sup>12</sup>, l'AD/CDU<sup>13</sup> ainsi que le règlement (UE) n°2015/2447<sup>14</sup>, spécifiquement en ce qui concerne leurs dispositions relatives à la valeur en douane. Nonobstant la compétence quasi-intégrale de l'Union pour légiférer en matière douanière, certains pans résiduels de celle-ci relèvent encore (du moins en partie) de la souveraineté des Etats-membres<sup>15</sup>. Citons, à titre d'exemple, l'adoption de sanctions en vue de réprimer les infractions à la législation douanière ou encore les règles procédurales y applicables<sup>16</sup>. En droit interne belge, il convient, sur ces domaines

---

*européenne, op.cit.*, pp. 55 et s. ; O. BLIN, *Droit institutionnel, matériel et contentieux de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2022, p. 165). Concernant les taux de droits applicables, il convient notamment de se référer aux différents Accords de libre-échange, d'association, de partenariat économique ou d'union douanière conclus par l'Union (articles 207, 216 et suivants TFUE).

<sup>11</sup> J-L. ALBERT, *ibid.*, pp. 55 et s.

<sup>12</sup> Le CDU a récemment subi quelques modifications par le Règlement (UE) n°2022/2399 du Parlement européen et du Conseil du 23 novembre 2022 établissant l'environnement du guichet unique de l'Union européenne pour les douanes et modifiant le règlement n°952/2013, *J.O.U.E.*, L 317, du 9 décembre 2022 et devrait connaître une révision des règles applicables dans un futur plus ou moins proche (« EU Customs Reform : A data-driven vision for a simpler, smarter and safer Customs Union », *op.cit.*, <http://taxation-customs.ec.europa.eu>). En ce qui concerne ses effets, le CDU, qui consiste en un règlement européen, est directement applicable et d'application immédiate dans les Etats-membres de l'Union européenne (article 288 TFUE). Sur l'effet juridique d'un tel instrument, voy. O. BLIN, *Droit institutionnel, matériel et contentieux de l'Union européenne, op.cit.*, pp. 118 et 119 ; L. VOGEL, *Traité de droit économique. Droit européen des affaires, op.cit.*, pp. 705 et 706.

<sup>13</sup> L'acte délégué constitue un acte non-législatif pris sur le fondement de l'article 290 TFUE. Il est de portée générale et à vocation à compléter ou modifier certains éléments non essentiels de l'acte législatif contraignant (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, p. 77). En ce qui concerne spécifiquement les dispositions du CDU relatives à la valeur en douane, l'article 75 du Code prévoit la possibilité, pour la Commission, d'adopter des actes délégués afin de déterminer les conditions d'octroi de l'autorisation visée à l'article 73 du CDU Voy. ainsi l'article 71 de l'AD/CDU traitant de la possibilité d'utilisation d'une valeur en douane forfaitaire.

<sup>14</sup> Règlement d'exécution (UE) n°2015/2447 du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) n°952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 343, du 29 décembre 2015 (ci-après « AI/CDU »). L'acte d'exécution, juridiquement contraignant, trouve son fondement légal à l'article 291 TFUE et a pour objet de mettre en œuvre l'acte législatif dans des conditions uniformes (M. SCHIPPERS, *ibid.*, p. 77). En ce qui concerne la compétence d'exécution des dispositions relatives à la valeur en douane, voy. l'article 76 du CDU.

<sup>15</sup> Ceci a comme conséquence l'adoption de pratiques et de réglementations non-uniformes au sein de l'Union.

<sup>16</sup> Sur les divergences qui existent en ce qui concerne l'adoption des sanctions douanières et les problèmes qui en résultent, voy. T. LYONS, « EU harmonization of customs penalties : work on the EU's foundations », *G.T.C.*, 2018, pp. 270 et s. Notons dès à présent que le législateur national, lorsqu'il adopte des sanctions en vue de réprimer les atteintes à la législation douanière, est tenu de sanctionner celles-ci de manière effective, dissuasive et proportionnée et de prendre les mesures nécessaires en vue de recouvrer les droits (prétendus) éludés sur base des articles 4 du Traité sur l'Union européenne (signé à Maastricht le 7 février 1992, ci-après « TUE »), 325 du TFUE et 3 du CDU, dans un objectif de protection des intérêts financiers de l'Union et afin de se conformer à ses obligations en matières de ressources propres. En cas contraire, si la Commission, avec appui de l'Office européenne de lutte anti-fraude (ci-après « OLAF ») estime que des droits auraient dû être perçus et ne l'ont pas été, une action en manquement peut être introduite par cette dernière. Sur ce point voy. CJUE, 8 mars 2022, arrêt *Commission c. Royaume Uni et Irlande du nord*, aff. C-213/19, <http://curia.europa.eu>. L'unique possibilité pour l'Etat, qui ne partage pas le point de vue de la Commission mais qui souhaite respecter ses obligations en matière de ressources propres, est de payer avec réserve et ensuite d'intenter une action sur base de la théorie de l'enrichissement sans cause (CJUE, 9 juillet 2020, arrêt *République Tchèque c. Commission*, aff. C-575/18, <http://curia.europa.eu>). Sur la réglementation relative aux ressources propres de l'Union, voy. la décision (UE)

particuliers, de se référer à la loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977<sup>17</sup>. L'étude du droit douanier de l'Union ne peut toutefois se limiter à l'étude des règles européennes et nationales précitées mais impose la prise en considération de différents Accords internationaux conclus par l'Union, liant cette dernière et ses Etats-membres<sup>18</sup>. Ainsi, nombre des règles établies au niveau européen ou national en matière douanière trouvent leur origine ou résultent de la transposition de normes adoptées à un niveau international. En ce qui concerne l'objet de la présente contribution, il convient de se référer principalement aux dispositions adoptées par l'OMC ou reprises au sein de celle-ci<sup>19</sup>.

## 2. Placement d'une marchandise sous le régime de la mise en libre pratique

Différents régimes douaniers sont prévus par le CDU en fonction de la finalité poursuivie par l'importateur : la mise en libre pratique, le transit, l'entrepôt douanier, le perfectionnement actif, le perfectionnement passif, l'admission temporaire et l'exportation (article 5(16) du CDU). Seul le premier retient notre attention. Par le placement effectif de la marchandise sous le régime de la mise en libre pratique, celle-ci acquiert le statut « Union » et peut ainsi circuler librement sur le territoire douanier de l'Union européenne<sup>20</sup>. Afin de placer une marchandise sous ce régime, il convient de déposer une déclaration en douane contenant toutes les énonciations nécessaires à l'application des dispositions régissant le régime douanier pour lequel la marchandise est déclarée (articles 5(12) et 162 du CDU)<sup>21</sup>. Par ailleurs, d'autres

---

n°2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, *J.O.U.E.*, L 424, du 15 décembre 2020.

<sup>17</sup> Loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977, *M.B.*, 21 septembre 1977.

<sup>18</sup> Voy. nos considérations émises *supra* en ce qui concerne la conclusion d'Accords dans le cadre de la détermination des droits à l'importation. De manière générale, concernant la politique commerciale commune de l'Union et les Accords internationaux subséquents à celle-ci, voy. les articles 207, 216 et suivants TFUE. Notons en outre que les traités auxquels l'Union n'était pas partie sont néanmoins contraignants pour cette institution si les compétences précédemment exercées par les Etats signataires ont été acceptées par celle-ci (CJUE, 14 juillet 1994, arrêt *Matteo Peralta*, aff. C-379/92, <http://curia.europa.eu>), ce qui est notamment le cas pour l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1947 (signé à Genève le 30 octobre 1947, ci-après « GATT 1947 »). Sur cette considération, voy. O. BLIN, *Droit institutionnel, matériel et contentieux de l'Union européenne*, *op.cit.*, pp. 126 et 127 ; L. VOGEL, *Traité de droit économique. Droit européen des affaires*, *op.cit.*, p. 384 ; T. LYONS, *EU Customs Law*, *op.cit.*, p. 1 et pp. 24 et s.

<sup>19</sup> L'Accord de Marrakech du 15 avril 1994 instituant l'OMC (signé à Marrakech le 15 avril 1994, ci-après « Accord de l'OMC ») comprend l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994, fondé lui-même sur le GATT 1947, tel que modifié par décision des parties contractantes à l'Accord général (voy. l'article II. 4 de l'Accord de l'OMC). Notons encore que l'Union européenne est membre de l'Organisation mondiale des douanes (ci-après « OMD »), cette dernière joue un rôle particulièrement important dans le cadre de la valeur en douane, spécifiquement au travers des instruments publiés par le Comité technique de l'OMD (ci-après « Comité technique »), bien que non juridiquement contraignants. En ce qui concerne cette dernière instance : H. JUAREZ ALLENDE, *L'organisation mondiale des douanes. Passé, présent, futur*, Bruxelles, Bruylant, 2021.

<sup>20</sup> Le territoire douanier de l'Union européenne est défini à l'article 4 du CDU. Concernant la mise en libre pratique d'une marchandise, l'article 29 TFUE dispose que « sont considérés comme étant en mise en libre pratique dans un Etat membre les produits en provenance de pays tiers pour lesquels les formalités d'importation ont été accomplies et les droits de douane (...) ont été perçus dans cet Etat membre (...) ». La mise en libre pratique se distingue de la mise à la consommation qui implique le paiement d'autres taxes en raison de l'importation de la marchandise concernée.

<sup>21</sup> La déclaration peut être déposée de façon électronique, papier ou encore être réalisée de façon orale (articles 6, §1<sup>er</sup>, 158, §2, du CDU et 143 de l'AI/CDU).

documents d'accompagnement doivent être fournis ; parmi ceux-ci, la facture qui se rapporte à la valeur transactionnelle déclarée (articles 163 du CDU et 145 de l'AI/CDU)<sup>22</sup>.

### **3. Redevable(s) de la dette douanière et régimes de représentation**

Dès lors que la déclaration contient les énonciations nécessaires à l'application du régime douanier, celle-ci est, en principe, immédiatement acceptée par les autorités douanières, ce qui a pour effet de faire naître la dette douanière (articles 77 et 172 du CDU)<sup>23</sup>. Aux fins de recouvrer celle-ci, trois éléments doivent être réunis : la dette doit être calculée, comptabilisée et communiquée au débiteur<sup>24</sup>. En ce qui concerne le redevable<sup>25</sup>, il s'agit de distinguer différentes situations, notamment celle dans laquelle l'importateur de la marchandise fait appel à un représentant en douane. Ceci nous amène à l'examen du régime de la représentation douanière tel que prévu par le CDU. Il convient de garder à l'esprit les considérations qui suivent dès lors qu'en fonction du type de représentation choisi, le déclarant est soit l'importateur soit le représentant. La contribution se limite à l'étude des moyens de défense de la personne qualifiée juridiquement de déclarant en douane.

#### **A. Régime de la représentation directe**

L'article 5(12) du CDU définit le déclarant comme la personne déposant une déclaration en son nom propre ou la personne au nom de laquelle une telle déclaration est effectuée. La représentation directe est la forme de représentation par laquelle le représentant agit au nom et pour le compte de l'importateur. Dans ce cas, l'importateur est déclarant (articles 5(12) et 18 du CDU). A propos du redevable de la dette douanière, il convient de se référer aux articles 77 et suivants du CDU. L'article 77 précise qu'une dette douanière, comme nous l'avons précisé, naît par l'acceptation de la déclaration en douane, le déclarant étant le débiteur, c'est-à-dire, *in casu*, l'importateur. Par ailleurs, l'article 77, §3, alinéa 3, élargit le nombre de débiteurs potentiels dans l'hypothèse où la déclaration est établie sur base d'informations qui conduisent à ce que les droits à l'importation ne soient pas perçus en totalité ou en partie, dès lors que la personne qui a fourni les informations savait ou devait raisonnablement savoir que les données étaient fausses. Dans le cadre d'une sous-évaluation constatée ou présumée, il convient, à notre estime, de se référer à l'article 79 du CDU qui précise qu'en cas d'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement de la marchandise sous le régime de la mise en libre pratique, le débiteur est la personne qui doit satisfaire aux conditions régissant le placement des marchandises, c'est-à-dire l'importateur déclarant. Par ailleurs, l'article précité prévoit, en son

---

<sup>22</sup> Toute personne qui intervient directement ou indirectement dans le cadre du dépôt de la déclaration en douane et des documents d'accompagnement est tenue responsable de l'authenticité de ceux-ci (article 15, §2, du CDU). Notons qu'il existe la possibilité de déposer une déclaration simplifiée sur base d'une autorisation accordée par les autorités douanières (articles 166 du CDU et 145 et suivants de l'AI/CDU). Dans ce cas, une déclaration complémentaire doit être déposée dans un délai spécifique (article 167 du CDU). Relevons encore la possibilité d'inscription dans les écritures du déclarant visée aux articles 182 du CDU et 150 de l'AD/CDU.

<sup>23</sup> L'article 5 (18) du CDU définit la dette douanière comme l'obligation incombant à une personne d'acquitter le montant des droits à l'importation, ces derniers étant précisés par l'article 5(20) du même Code comme les droits de douane exigibles à l'importation.

<sup>24</sup> T. LYONS, *EU Customs Law, op.cit.*, pp. 481 et s. Sur l'inscription en compte de la dette et les délais applicables, voy. l'article 105 du CDU. La mainlevée des marchandises importées est octroyée lorsque les droits ont été acquittés ou lorsqu'une garantie a été constituée (article 195 du CDU). Dans l'hypothèse où les droits acceptés par les autorités sont ceux proposés par le déclarant, il n'y a, à proprement parler, pas de véritable « calcul » de droits à l'importation. (T. LYONS, *ibid.*, p. 490).

<sup>25</sup> C'est-à-dire la personne tenue, à l'égard de l'Etat, au paiement de la dette douanière et à qui ce dernier peut s'adresser aux fins de recouvrer celle-ci dans le délai visé à l'article 103 du CDU.

dernier alinéa, que lorsque les informations fournies conduisent à ce que les droits ne soient pas perçus en totalité ou en partie, la personne qui a fourni les informations en sachant ou en devant raisonnablement savoir que les informations étaient fausses, est également débiteur. Le représentant direct est spécifiquement visé par cette hypothèse<sup>26</sup>. Enfin, l'article 84 du CDU précise que si plusieurs personnes sont redevables des droits à l'importation, ces dernières sont tenues de manière conjointe et solidaire.

## **B. Régime de la représentation indirecte**

La représentation indirecte est quant à elle définie comme la relation par laquelle le représentant agit en son nom propre et pour le compte de l'importateur. Dans cette situation, le représentant est déclarant (articles 5(12) et 18 du CDU). En ce qui concerne la redevabilité de la dette, nous renvoyons le lecteur à nos considérations exprimées ci-dessus, sous réserve que la responsabilité du représentant est élargie, ce dernier agissant en son nom propre. L'article 84 du CDU a également vocation à s'appliquer dans le cadre du régime de la représentation indirecte.

## **4. Droits à l'importation**

Lors de la mise en libre pratique d'une marchandise, il convient de s'acquitter des droits à l'importation. Ces derniers sont définis de façon imprécise par l'article 5 du CDU. Comme nous l'avons mentionné, selon Martijn Schippers, ces derniers comprennent les droits découlant du tarif douanier commun, les droits anti-dumping et compensateurs<sup>27</sup>. La présente contribution étudie les premiers, dans leur composante « *ad valorem* »<sup>28</sup>. Par ailleurs, lors de l'importation d'une marchandise, il convient également de s'acquitter de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>29</sup> (articles 3 et 23 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée)<sup>30</sup>. La perception de ce dernier impôt est spécialement affectée dans l'hypothèse d'une sous-évaluation dès lors que la base d'imposition de la TVA à l'importation comprend la valeur en douane et les droits de douane à l'importation ainsi sous-évalués et sous-calculés (article 34 du CTVA)<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup> Dans le cas d'une inobservation des règles relatives à la législation douanière, l'article 103, §2, du CDU porte le délai de prescription à un minimum de cinq ans et à un maximum de 10 ans. L'article 124, §7, du même Code prévoit encore que la dette née en vertu de l'article 79 est éteinte à l'égard de la personne dont le comportement n'a impliqué aucune tentative de manœuvre et qui a participé à la lutte contre la fraude.

<sup>27</sup> M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, p. 36. L'article 56 du CDU prévoit les éléments qui composent le tarif douanier commun. Parmi ceux-ci, l'on peut citer : les droits de douane conventionnels ou autonomes, les mesures tarifaires préférentielles conventionnelles ou autonomes ou encore les autres mesures tarifaires prévues par la législation agricole, commerciale ou par d'autres législations de l'Union. Sur ce point, voy. T. LYONS, *UE Customs Law*, *op.cit.*, pp. 155 et s.

<sup>28</sup> Plus précisément, les droits de douane conventionnels ou autonomes. Par convention, nous utiliserons désormais le terme de « droits à l'importation » afin de viser ces premiers.

<sup>29</sup> Ci-après « TVA ».

<sup>30</sup> Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969 (ci-après « CTVA »). Les articles précités transposent l'article 2, 1, d), de la directive (CE) n°2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, L 347, du 11 décembre 2006. Sur la TVA à l'importation, voy. Y. BERNAERTS, *TVA. Mode d'emploi et exercices*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 149 et s. ainsi que Ph. MARCHESSOU et B. TRESCHER, *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018, spéc. pp. 164 et s. Concernant le redevable de la dette TVA, voy. les articles 6 et 8 de l'arrêté royal n° 7 du 29 décembre 1992 relatif aux importations de biens pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 31 décembre 1992. L'article 8 de l'arrêté précité prévoit que le représentant en douane qui agit en son nom propre (déclarant au sens du CDU) est également redevable de la taxe à l'importation, au même titre que l'importateur. Voy. récemment en jurisprudence : CJUE, 12 mai 2022, arrêt *U.I. Srl*, aff. C-714/20, <http://curia.europa.eu>.

<sup>31</sup> Voy. l'article 86 de la directive (CE) n°2006/112.

## Section 2. La valeur en douane

### 1. Importance de la valeur en douane quant au calcul des droits à l'importation

En vue de calculer les droits de douane à l'importation et plus spécifiquement, ceux *ad valorem*, il convient de prendre en considération trois éléments relatifs à la marchandise importée : son classement tarifaire, son origine et la valeur en douane qui lui est attribuée<sup>32</sup>. A notre estime, la valeur en douane peut se définir comme la base imposable des droits à l'importation, à laquelle s'applique un taux spécifique en fonction de l'origine et du classement tarifaire de la marchandise importée<sup>33</sup>.

### 2. Contexte international et européen

#### A. Evolutions législatives

La réglementation relative à la valeur en douane a subi diverses modifications substantielles depuis les années 1950. Nous proposons brièvement de revenir sur cette évolution, indispensable pour appréhender les règles internationales et européennes applicables de *lege lata* qui font l'objet de notre étude<sup>34</sup>.

Dès 1947, l'article VII.2., a), du GATT 1947 définit la valeur en douane comme la valeur réelle d'une marchandise importée, laquelle ne peut être fondée sur des valeurs arbitraires ou fictives<sup>35</sup>. L'article précité laissait la possibilité de déterminer la valeur en douane selon deux méthodes : objective (théorique) ou subjective (positive). La conception subjective entend se fonder sur le prix convenu entre les parties à la vente tandis que la conception théorique implique quant à elle d'évaluer la marchandise en fonction d'une valeur objective de marché

---

<sup>32</sup> La valeur en douane présente aussi une importance afin de déterminer les droits antidumping, compensateurs ou encore, comme nous l'avons mentionné, la TVA due à l'importation. Par ailleurs, cette première peut également jouer un rôle dans le cadre des prix de transfert entre entreprises liées et inversement. Sur cette question, voy. notamment M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, spéc. pp. 265 et s. ; M. FRIEDHOOF et M. SCHIPPERS, « HvK Hamamatsu : een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde », *W.F.R.*, 2018, pp. 909 et s. ; D. ROVETTA, L. CAROLA BERETTA et A. SMIATACZ, « The Court of Justice of the European Union judgment in the Hamamatsu Case : defending EU Customs valuation law from the « Transfer pricing folly » in customs matters », *G.T.C.*, 2018, pp. 187 et s.

<sup>33</sup> Précisons que les droits de douane à l'importation n'ont pas forcément comme base imposable la valeur en douane mais peuvent être spécifiquement exprimés, par exemple, par kilogramme net (T. LYONS, *EU Customs Law, op.cit.*, p. 160 ; T. HESSELINK, « Eu Customs valuation : wake-up call for MNE », *G.T.C.*, 2012, pp. 80 et s. ; M. MATSUSHITA, T.J. SCHOENBAUM et P. C. MAVROIDIS, *The world trade organization. Law, Practice and Policy, op.cit.*, p. 113). Les droits à l'importation peuvent encore résulter en une combinaison de droits spécifiques et *ad valorem*.

<sup>34</sup> L'Union européenne est censée transposer les diverses règles internationales relatives à la valeur en douane adoptées au sein des instances auxquelles elle est partie ou liée (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, p. 73). Selon Martijn Schippers, toutes les dispositions internationales relatives à la valeur en douane ne sont pas transposées ou de façon incomplète dans l'arsenal législatif européen. Ceci entraîne deux conséquences. Premièrement, cela nuit à l'uniformité d'application du système d'évaluation en douane. Deuxièmement, cela constitue un manquement de la part de l'Union quant à ses obligations internationales. Sur un examen détaillé de la notion de valeur en douane, voy. M. SCHIPPERS, *ibid.*

<sup>35</sup> En ce qui concerne les différentes théories économiques (classique, de l'utilité et néoclassique) relatives au concept de valeur, voy. M. SCHIPPERS, *ibid.*, spéc. pp. 39 et s.

calquée sur un prix normal d'importation<sup>36</sup>. Lors de la Convention de Bruxelles<sup>37</sup>, les Etats signataires optent pour la conception objective d'évaluation en douane<sup>38</sup>. Cette convention est jugée inadéquate, notamment en raison de la marge d'appréciation trop importante laissée aux Etats quant à la détermination de la valeur<sup>39</sup>. Est alors adopté, au sein de la Communauté européenne et dans la continuité des principes appliqués jusqu'à lors, le règlement (CE) n° 803/1968<sup>40</sup>.

La méthode d'évaluation fondée sur le prix normal d'une marchandise importée est remplacée durant les négociations de Tokyo (1973-1979), débouchant sur l'Accord portant le même nom, auquel la Communauté européenne est partie<sup>41</sup>. Pour la première fois, il est fait référence à la notion de « valeur transactionnelle »<sup>42</sup>. Il s'agit d'un véritable changement de paradigme dès lors que le système d'évaluation est désormais fondé sur une conception subjective de la valeur en douane déterminée sur base du prix de vente payé ou à payer entre les parties nonobstant son infériorité à un prix normal de marché<sup>43</sup>. Conséquence de ceci et selon les dires de la Commission européenne, il n'appartient plus au déclarant de prouver que le prix payé est en accord avec le prix normal des marchandises ; le prix indiqué étant en principe correct et acceptable, sauf preuve contraire rapportée par l'administration<sup>44</sup>.

### **B. Instruments internationaux et européens applicables *de lege lata***

A la suite des négociations du Cycle D'Uruguay (1986-1994), un nouvel Accord est conclu et reflète le droit positif applicable. Il s'agit de l'Accord sur la valeur en douane<sup>45</sup>. Ce dernier est contraignant pour tous les Etats-membres du GATT 1947 et fait partie intégrante de l'Accord

---

<sup>36</sup> L'inconvénient majeur de l'application d'une telle méthode est le pouvoir arbitraire laissé aux autorités douanières quant à l'acceptation d'un prix normal d'importation. Au contraire, l'arbitraire est en principe évité si l'on recourt à la conception subjective fondée sur le prix convenu entre les parties. Par ailleurs, l'utilisation d'une telle conception ne nécessite pas, pour chaque opération d'importation, l'établissement d'un prix normal par les autorités douanières. Sur la distinction entre la conception théorique et positive, voy. M. SCHIPPERS, *ibid.*, pp. 42 et s.

<sup>37</sup> Convention sur la valeur en douane des marchandises du 15 décembre 1950, signée à Bruxelles le 15 décembre 1950.

<sup>38</sup> Sur les problèmes auxquels sont confrontés les importateurs bénéficiant de réductions ou faisant face à des variations de prix en conséquence de l'application de la conception objective, voy. D. ROVETTA, « Customs valuation in the european union : back to the fifties thanks to the Court of Justice of the European union », *G.T.C.*, 2022, pp. 414 et s. Sur la définition reprise dans la Convention de Bruxelles, voy. encore T. HESSELINK, « EU Customs valuation : Wake-up call for MNE », *op.cit.*, pp. 81 et s.

<sup>39</sup> T. LYONS, *UE Customs Law, op.cit.*, p. 319. Des pratiques divergentes étaient constatées entre les différentes administrations douanières des Etats signataires, notamment quant à la définition du prix normal et celle de libre concurrence. Sur ce point, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 61 et s.

<sup>40</sup> Règlement (CE) n° 803/68 du Conseil du 28 mai 1968 relatif à la valeur en douane des marchandises, *J.O.C.E.*, L 148, du 28 juin 1968.

<sup>41</sup> Appelé communément « Code de la valeur en douane ».

<sup>42</sup> Ceci est transposé au sein de la Communauté européenne, par le règlement (CE) n° 1124/80 du Conseil du 28 mai 1980 relatif à la valeur en douane des marchandises, *J.O.C.E.*, L 134, du 31 mai 1980, qui abroge le règlement 803/1968 précité.

<sup>43</sup> M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 52 et s.

<sup>44</sup> Voy. le rapport spécial de la Cour des comptes européenne, n°23/2000, [www.eca.europa.eu](http://www.eca.europa.eu). Nous analyserons que cette considération n'est pas d'application en ce qui concerne la problématique des doutes fondés.

<sup>45</sup> Ci-après « AVD ».

de l'OMC<sup>46</sup>. L'AVD contient vingt-quatre articles et trois annexes<sup>47</sup>. La première consiste en des notes interprétatives. La seconde établit le Comité technique de l'évaluation en douane et la troisième a trait aux pays en voie de développement<sup>48</sup>. L'article 1<sup>er</sup> de l'AVD définit la base première d'évaluation en douane comme la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer entre l'acheteur et le vendeur lors d'une vente pour l'exportation à destination du pays d'importation, après éventuels ajustements. Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, cette valeur transactionnelle doit refléter la valeur réelle économique de la marchandise importée sur un marché de libre concurrence<sup>49</sup>. Les articles 2 à 7 de l'Accord définissent quant à eux les méthodes *subsidiaries*<sup>50</sup> à appliquer, de façon *hiérarchique*<sup>51</sup>, lorsque la valeur transactionnelle ne peut être utilisée. Ces dernières, dans l'ordre, sont les suivantes : la valeur transactionnelle de marchandises identiques, la valeur transactionnelle de marchandises similaires, la valeur fondée sur le prix unitaire, la valeur calculée et enfin, la méthode des moyens raisonnables. Par ailleurs, il convient de prendre en considération le préambule de l'AVD, indispensable afin d'interpréter l'Accord lui-même, les transpositions européennes qui en résultent et la jurisprudence pertinente à ce sujet. Premièrement, le préambule dispose qu'il est nécessaire d'établir d'un système équitable, uniforme et neutre d'évaluation en douane, ce qui exclut l'utilisation de valeurs arbitraires ou fictives. Ensuite, comme cela est précisé à l'article 1<sup>er</sup> de l'Accord et comme nous l'avons mentionné ci-avant, la base primaire de l'évaluation est la valeur transactionnelle. Troisièmement, la valeur doit être établie selon des critères simples et équitables et compatibles avec la pratique du commerce. Enfin, les procédures d'évaluation ne doivent pas être utilisées pour combattre le dumping<sup>52</sup>.

Au niveau européen, les règles de droit positif relatives à l'évaluation en douane, censées transposer les dispositions de l'AVD, sont fixées aux articles 69 à 76 du CDU, 6 de l'AD/CDU

---

<sup>46</sup> L'AVD est repris dans l'annexe 1A de l'Accord de l'OMC. Sur la valeur juridique du premier, voy. l'article II de l'Accord de l'OMC précité.

<sup>47</sup> Les règles prévues par l'AVD sont semblables à celles prévues par l'Accord de Tokyo, excepté sur cinq points. Parmi ceux-ci, l'on relève désormais la faculté pour les autorités douanières de vérifier l'authenticité et l'exactitude des informations déclarées. A cet égard, est adoptée la décision 6.1 du Comité de l'évaluation en douane, analysée dans la suite de la présente étude.

<sup>48</sup> Le Comité technique, institué sous les auspices de l'OMD, a pour objectif d'assurer l'uniformité d'interprétation et d'application de l'AVD. Il est fondamental, lorsqu'une question quant à l'évaluation en douane se pose, de se référer aux écrits de ce Comité même si, comme nous l'avons déjà mentionné, ceux-ci n'ont pas force juridique contraignante. Sur cette considération, voy. T. LYONS, *UE Customs Law, op.cit.*, p. 320 et *supra*. L'article 18, §1<sup>er</sup>, de l'AVD prévoit quant à lui la création du Comité de l'évaluation en douane.

<sup>49</sup> Récemment, voy. CJUE, 20 juin 2019, arrêt *Oribalt*, aff. C-1/18, spéc. point 22 ; CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, aff. C-599/20, spéc. point 24, <http://curia.europa.eu>. L'AVD se réfère quant à lui implicitement à cette notion par les éventuels ajustements positifs ou négatifs imposés à l'article 1<sup>er</sup> de l'Accord.

<sup>50</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>51</sup> C'est nous qui soulignons. A l'exception de la troisième et quatrième méthode qui peuvent être inversées sur demande du déclarant. L'AVD institue un système d'évaluation en douane très détaillé. Il en résulte que la marge d'appréciation laissée aux Etats signataires, afin d'établir des règles relatives à la valeur en douane, est extrêmement réduite (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, p. 26).

<sup>52</sup> En ce qui concerne l'équité du système, celle-ci est garantie par le fait qu'il repose sur la véritable relation transactionnelle entre l'acheteur et le vendeur. Il s'agit d'un système d'évaluation uniforme dès lors qu'il se base sur l'application stricte de six méthodes, applicables à tout bien importé, dont la base primaire d'évaluation est la valeur transactionnelle. Enfin, la neutralité du système est assurée par le fait qu'il n'est pas possible d'augmenter artificiellement la valeur en tant que mesure protectionniste ou afin de combattre le dumping (M. SCHIPPERS, *ibid.*, p. 27). Selon nous, les quatre principes édictés par l'AVD ont vocation à se lire de manière combinée.

ainsi qu'aux articles 127 à 146 de l'AI/CDU<sup>53</sup>. A l'instar de ce que prévoit l'AVD, le droit européen prévoit comme première base d'évaluation la valeur transactionnelle et, de façon subsidiaire, l'application des autres méthodes d'évaluation suivant l'ordre hiérarchique établi par l'article 74 du CDU<sup>54</sup>.

### 3. Analyse de la notion de valeur transactionnelle au sens du CDU

#### A. Définition et composantes

L'article 70, §1<sup>er</sup>, du CDU définit la valeur transactionnelle comme « le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de l'Union, après ajustement le cas échéant »<sup>55</sup>. Le prix payé ou à payer correspond au paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur ou à une tierce personne au bénéfice du second (article 70, §2, du Code précité)<sup>56</sup>.

Afin d'utiliser la valeur transactionnelle comme méthode d'évaluation, il est tout d'abord nécessaire d'établir une *vente*<sup>57</sup> entre l'acheteur et le vendeur. Cette dernière n'est pas définie par la réglementation internationale et ne l'est pas plus par la législation européenne. L'AVD impose de recourir à la valeur transactionnelle dans le plus de cas possibles et suppose donc une interprétation large du concept de vente<sup>58</sup>. Selon la CJUE, ce concept est de droit européen et doit s'interpréter de manière uniforme<sup>59</sup>. Sur cette deuxième considération, nous rejoignons la position de la Cour. Cependant, à notre estime, le concept de vente doit s'interpréter à la lumière du droit international et, il est vrai, de façon uniforme, ce qui conduira, *de facto*, à une interprétation qualifiée comme telle au sein de l'Union<sup>60</sup>. Ainsi, nous proposons de se référer à la notion de vente exprimée dans la Convention de Vienne sur les contrats de vente internationale de marchandises<sup>61</sup>. En tout état de cause et nonobstant la qualification donnée au

---

<sup>53</sup> Comme nous l'avons mentionné, toutes les dispositions de l'AVD n'ont pas été transposées ou de façon incomplète au sein de l'ordre juridique européen. Notons encore qu'au-delà des règles juridiques inscrites dans le CDU, l'AD/CDU et l'AI/CDU, il convient de prendre en considération les lignes directrices établies par la Commission ainsi que les instruments adoptés par le groupe d'experts douaniers, section valeur. Voy. ainsi la dernière version du Compendium de décembre 2018, <http://commission.europa.eu>. Enfin, il va de soi que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne joue un rôle substantiel dans l'interprétation des dispositions relatives à la valeur en douane.

<sup>54</sup> CJUE, 28 février 2008, arrêt *Carboni e derivati Srl*, aff. C-263/06 ; CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, aff. C-291/15 ; CJUE, 9 mars 2017, arrêt *GE Healthcare GmbH*, aff. C-173/15 ; CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Fawkes Kft*, aff. C-187/21, <http://curia.europa.eu>. En doctrine, sur ce point, voy. M. SCHIPPERS, *Douanwaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, p. 189 ainsi que T. LYONS, *UE Customs Law*, *op.cit.*, p. 341.

<sup>55</sup> Dans nonante à nonante-cinq pour cent des cas, la valeur en douane est déterminée selon la méthode de la valeur transactionnelle (M. SCHIPPERS, *ibid.*, p. 2 ; document de travail de l'OMD : « WCO Guide to Customs valuation and Transfer pricing », 2018, p. 7, <http://wcoomd.org>).

<sup>56</sup> L'article 70, §3, du CDU énonce les conditions nécessaires pour que la valeur transactionnelle puisse être utilisée. Premièrement, il ne peut exister de restrictions concernant l'utilisation des marchandises par l'acheteur. Ensuite, la vente ou le prix ne doit pas être subordonné à des conditions ou prestations dont la valeur n'est pas déterminable pour ce qui se rapporte aux marchandises à évaluer. Troisièmement, aucune partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure des marchandises par l'acheteur ne doit revenir directement ou indirectement au vendeur, sauf ajustement approprié. Enfin, la valeur transactionnelle ne peut être appliquée entre personnes liées dans l'hypothèse où ces liens influencent le prix.

<sup>57</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>58</sup> T. LYONS, *EU Customs Law*, *op.cit.*, p. 325.

<sup>59</sup> CJUE, 12 décembre 2013, arrêt *Christodoulou*, aff. C-116/12, spéc. point 34, <http://curia.europa.eu>.

<sup>60</sup> Pour autant que les pratiques nationales ne divergent pas.

<sup>61</sup> Convention des Nations Unies du 11 avril 1980 sur les contrats de vente internationale de marchandises, signée à Vienne le 11 avril 1980.

contrat par les parties<sup>62</sup>, la vente doit satisfaire à deux conditions. Premièrement, un transfert de propriété du bien doit s'opérer entre l'acheteur et le vendeur, ce qui implique *de jure* que l'acheteur et le vendeur disposent de personnalités juridiques distinctes<sup>63</sup>. Deuxièmement, ce transfert nécessite l'échange d'une contrepartie. Outre la condition d'existence d'une vente, celle-ci doit se réaliser *pour l'exportation à destination du territoire douanier*<sup>64</sup>. Dans ce contexte, se pose la question des ventes successives pour l'exportation. L'article 128, §1<sup>er</sup>, de l'AI/CDU impose de prendre en considération la vente intervenant immédiatement avant que les marchandises aient été introduites sur le territoire douanier de l'Union. Toutefois, le deuxième paragraphe de cet article prévoit de prendre en considération la vente intervenant sur le territoire douanier de l'Union lorsque les marchandises se trouvent sous dépôt temporaire ou sous un régime particulier autre que le transit, la destination particulière ou le perfectionnement passif. Ces règles font l'objet de discussions quant à leur conformité avec le CDU ainsi qu'avec les règles internationales<sup>65</sup>. Comme nous l'avons mentionné, le *prix effectivement payé ou à payer*<sup>66</sup> constitue le paiement total opéré ou à opérer par l'acheteur au vendeur pour les marchandises importées nonobstant son infériorité ou sa supériorité à un prix marché de référence<sup>67</sup>. Le prix payé ou à payer doit intervenir comme condition de la vente à l'une des personnes suivantes : au vendeur, à un tiers au bénéfice du vendeur, à un tiers lié au vendeur ou encore à un tiers en vue que ce dernier remplisse ses obligations vis-à-vis du vendeur<sup>68</sup>. Enfin, afin de refléter la valeur économique réelle de la marchandise, les articles 70 et 71 imposent d'ajouter certains *ajustements*<sup>69</sup> au prix total payé ou à payer, pour autant que ceux-ci n'aient pas été inclus dans le prix total payé<sup>70</sup>. Ces ajustements doivent être réalisés en tenant compte

---

<sup>62</sup> Sur la relation entre un importateur et un agent, voy. CJCE, 25 juillet 1991, arrêt *Hauptzollamt Karlsruhe*, aff. C-299/90, <http://curia.europa.eu>. Voy. aussi T. LYONS, *EU Customs Law*, *op.cit.*, pp. 326 et s.

<sup>63</sup> Dans l'arrêt *Christodoulou* précité, la Cour de justice conclut qu'un transfert de propriété n'est *in fine* pas nécessaire. Nous ne partageons pas cette considération surprenante émise par la Cour.

<sup>64</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>65</sup> Selon Martijn Schippers, la Commission semble avoir outrepassé son pouvoir concernant ces règles, édictées dans l'AI/CDU, et qui ne trouvent aucun fondement dans les normes internationales supérieures ou dans le CDU (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, pp. 240 et 241). Selon l'auteur, aucune restriction ne devrait être imposée au déclarant, chacune des ventes pouvant être qualifiée de vente à l'exportation. Nous reviendrons sur cette considération dans la suite de la contribution lors de l'analyse de la naissance des doutes des autorités douanières quant à la valeur transactionnelle déclarée. Notons encore que l'article 128, §2, du CDU impose la prise en compte d'une vente purement domestique intervenant sur le territoire douanier de l'Union européenne. En ce sens, voy. CJUE, 28 février 2008, arrêt *Carboni*, précité, <http://curia.europa.eu>.

<sup>66</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>67</sup> Rejeter le prix transactionnel déclaré sur la seule circonstance que celui-ci soit inférieur à un prix normal de référence constitue, à notre estime, un retour aux principes applicables sous la Convention de Bruxelles. Un tel prix normal d'importation figure, la plupart du temps, dans des bases de données à disposition des administrations douanières. En doctrine, sur ce point, voy. T. LYONS, *EU Customs Law*, *op.cit.*, p. 329. Sur une réduction à l'achat au bénéfice de l'acquéreur, voy. S. ROSENHOW et B. O'SHEA, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*, *op.cit.*, pp. 27 et s. Voy. encore M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, p. 149 ainsi que T. HESSELINK, « EU Customs valuation : wake-up for call for MNE », *op.cit.*, p. 81. Dans l'hypothèse des ventes dites « flash », voy. l'Avis consultatif du Comité technique du 17 mai 2019, <http://wcoomd.org>.

<sup>68</sup> Outre les procédés classiques de paiement, ce dernier peut s'effectuer via le mécanisme des lettres de change ou encore par la remise de certains instruments négociables. Lorsqu'il est fait référence au paiement effectué à une tierce partie, l'on peut songer, par exemple, au paiement effectué à un organisme bancaire.

<sup>69</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>70</sup> Aucuns autres ajustements que ceux prévus par l'article 71 ne doivent être opérés. Par ailleurs, les ajustements doivent être réalisés sur base de données objectives et quantifiables (T. LYONS, *ibid.*, p. 332).

de l'*incoterm* utilisé dans le contrat de vente<sup>71</sup>. En revanche, il s'agit de retirer certains éléments du prix payé ou à payer par l'acheteur au vendeur dans la mesure où ceux-ci ont été inclus (article 72 du CDU), toujours en se référant à l'*incoterm* applicable entre les parties<sup>72</sup>.

## **B. Liens entre l'acheteur et le vendeur**

La méthode transactionnelle ne peut être utilisée dans le cas où le vendeur et l'acheteur sont liés dès lors qu'en raison de ces liens, le prix en est influencé (article 70, §3, d), du CDU). L'article 127 de l'AI/CDU définit la notion de personnes liées de façon large<sup>73</sup>. L'analyse des importations entre personnes liées et le rejet de la valeur transactionnelle *en raison de ces liens*<sup>74</sup> n'est pas retenue au sein de la présente contribution dès lors, qu'à notre estime, l'article 140 de l'AI/CDU n'a pas vocation à s'appliquer à cette hypothèse précise<sup>75</sup>. Dans le cas des personnes liées et si les douanes estiment que la valeur transactionnelle ne peut être acceptée, ceci n'a pas lieu dans le cadre d'une prétendue sous-évaluation<sup>76</sup> ; les autorités estiment que les liens ont influencé le prix déclaré mais celui-ci *correspond*<sup>77</sup> effectivement au prix payé par l'acheteur à son vendeur lié, ce prix n'étant toutefois pas acceptable au sens de l'article 70 du CDU<sup>78</sup>. Notons encore que les autorités douanières pourraient émettre, *a priori*, certains doutes quant à la valeur transactionnelle déclarée dès lors qu'elles n'ont pas connaissance des liens entre l'acheteur et le vendeur, ces liens faisant naître une suspicion de sous-évaluation<sup>79</sup>.

---

<sup>71</sup> Par exemple, si l'*incoterm* utilisé est le *FOB (free on board)*, il convient d'opérer certains ajustements positifs, la simple facture représentant le montant total payé entre l'acheteur et le vendeur ne peut suffire pour déterminer la valeur transactionnelle.

<sup>72</sup> Sur ce point, voy. T. LYONS, *EU Customs Law, op.cit.*, pp. 346 et s.

<sup>73</sup> La définition des personnes liées est plus large que celle retenue en matière de prix de transfert. Voy. ainsi l'article 9 de la convention modèle de l'Organisation pour la coopération et le développement économique, sur les entreprises associées.

<sup>74</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>75</sup> Toutefois, l'article 140 de l'AI/CDU pourrait avoir vocation à s'appliquer dans l'hypothèse où les autorités douanières présumant une sous-évaluation (ou surévaluation) des marchandises importées entre personnes liées, le prix transactionnel n'ayant pas vocation à être rejeté en raison des liens existant l'acheteur et le vendeur mais en raison d'une prétendue fraude opérée par le déclarant. En ce sens, voy. CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, spéc. point 34, précité, la Cour décide, sous l'empire de l'article 181 *bis* du Code des douanes communautaires (ci-après « CDC) que « l'article 181 bis (...) permet aux autorités d'écarter la valeur transactionnelle aux fins de la détermination de la valeur en douane, lorsque ces autorités estiment que la valeur déclarée (...) ne reflète pas la valeur réelle de celles-ci et ce indépendamment de l'existence d'un lien entre *Baltic Master* et le vendeur ». En doctrine, voy. S. GUPTA, « The arbitrary rejection of the declared value by the customs administrations », *G.T.C.*, 2020, p. 44. Dans ce contexte, il pourrait être utile pour les autorités, d'avoir accès à certaines données qui résultent des prix de transfert (pour autant que le champ d'application *ratione personae* de ceux-ci soit rencontré) afin de comparer le prix déclaré et celui retenu en matière d'impôts directs.

<sup>76</sup> Ou d'une éventuelle surévaluation.

<sup>77</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>78</sup> En ce sens : Av. gén. N. EMILIOU, concl. préc. CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, précité, <http://curia.europa.eu>.

<sup>79</sup> Qui n'en est toutefois, *in casu*, pas une. Autre chose est la question de savoir si ce prix convenu entre personnes liées est acceptable ou non aux fins d'évaluation.

## Partie II. Analyse de la problématique des doutes fondés quant à la valeur transactionnelle déclarée

### Section 1. Contexte et instruments juridiques applicables

#### 1. Contexte

Comme nous l'avons mentionné, la problématique des doutes fondés s'inscrit dans un cadre international et européen de lutte contre la sous-évaluation des marchandises<sup>80</sup>. Au niveau européen, la sous-évaluation de marchandises, consistant en une fraude des droits à l'importation, porte atteinte directement aux ressources propres traditionnelles de l'Union ainsi qu'aux recettes TVA perçues par les Etats-membres. Il a été décidé au niveau international et, par conséquent, au niveau européen, de s'attaquer à la problématique de la sous-évaluation par l'adoption de dispositions telles que l'article 140 de l'AI/CDU. Nous analyserons, à travers les lignes qui suivent, qu'il est fondamental, à notre estime, que ceci soit adéquatement pondéré avec les droits de la défense *sensu lato* du contribuable et les principes fondamentaux édictés relatifs à l'évaluation en douane.

#### 2. Instruments juridiques applicables

La question des doutes fondés est traitée, au niveau international, par la décision 6.1 du Comité de la valeur en douane de l'OMC<sup>81</sup>, qui précise les contours de l'article 17 de l'AVD<sup>82</sup>. Au niveau européen, il convient de se référer à l'article 140 de l'AI/CDU qui transpose de manière quasi-identique la décision du Comité précitée<sup>83</sup>. Cet article prévoit que lorsque les autorités

---

<sup>80</sup> L'article 140 de l'AI/CDU a, selon nous, également vocation à s'appliquer dans l'hypothèse d'une surévaluation. En effet et hors le cas des personnes liées, le déclarant pourrait être tenté de « gonfler » la valeur transactionnelle en vue de diminuer son bénéfice/profit à l'impôt sur les revenus ou encore, par exemple, en vue d'éviter des droits anti-dumping. Une question préjudicielle a récemment été posée à la CJUE dans le cadre d'une prétendue surévaluation relative à l'importation de fruits et légumes (question préjudicielle, aff. C-770/21, <http://curia.europa.eu>).

<sup>81</sup> Adoptée le 12 mai 1995. Cette dernière dispose : « Lorsqu'une déclaration a été présentée et que l'administration des douanes a des raisons de douter de la véracité ou de l'exactitude des renseignements ou des documents fournis à l'appui de cette déclaration, l'administration des douanes peut demander à l'importateur de communiquer des justificatifs complémentaires, y compris des documents ou d'autres éléments de preuve, attestant que la valeur déclarée correspond au montant total effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, ajusté conformément aux dispositions de l'article 8. Si, après avoir reçu ces justificatifs complémentaires, ou faute de réponse, l'administration des douanes a encore des doutes raisonnables au sujet de la véracité ou de l'exactitude de la valeur déclarée, il pourra être considéré, compte tenu des dispositions de l'article 11, que la valeur en douane des marchandises importées ne peut pas être déterminée conformément aux dispositions de l'article premier. Avant de prendre une décision finale, l'administration des douanes communiquera à l'importateur, par écrit si la demande lui en est faite, les raisons qui font qu'elle doute de la véracité ou de l'exactitude des renseignements ou des documents fournis et l'importateur se verra ménager une possibilité raisonnable de répondre. Lorsqu'une décision finale aura été prise, l'administration des douanes la fera connaître par écrit à l'importateur, ainsi que les raisons qui l'ont motivée ». Notons qu'à l'origine, cette décision fut adoptée en vue d'une application dans les pays en voie de développement (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, op.cit., spéc. p. 56). Ceci implique, à notre estime, qu'une telle procédure n'a pas vocation à s'appliquer de façon démesurée dans les pays développés.

<sup>82</sup> L'article 17 est rédigé de la façon suivante : « Aucune disposition du présent accord ne sera interprétée comme restreignant ou contestant les droits de l'administration des douanes de s'assurer de la véracité ou de l'exactitude de toute affirmation, pièce ou déclaration présentée aux fins de l'évaluation en douane ».

<sup>83</sup> Les versions linguistiques françaises des textes présentent une différence terminologique concernant le qualificatif des doutes. En effet, l'article 140 de l'AI/CDU fait référence à des doutes « fondés » alors que la décision 6.1 adoptée par le Comité fait quant à elle mention de doutes « raisonnables » ou de « raisons de douter ». Ceci n'a, selon nous, pas d'impact en termes de contenu matériel d'autant plus que les versions anglaises des textes font exclusivement référence à la terminologie de « *reasonable doubts* ». Il aurait toutefois été souhaitable que les

douanières émettent des doutes fondés quant au fait que la valeur déclarée représente le montant total payé ou à payer, elles *peuvent*<sup>84</sup> demander au déclarant des informations complémentaires. Si leurs doutes ne sont pas dissipés, elles *peuvent*<sup>85</sup> alors décider de rejeter la valeur transactionnelle déclarée. Notons toutefois que l'article 140 de l'AI/CDU, à la différence de la décision du Comité de l'évaluation, ne mentionne pas l'obligation de communications des motifs sur lesquels reposent les doutes au déclarant ; cette communication, ainsi que le droit d'être entendu, sont néanmoins rendus applicables par application des articles 22 et 29 du CDU ainsi que par l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>86</sup>. Tant au niveau international qu'europpéen, la charge de la preuve semble reposer sur le déclarant dès lors qu'il appartient à celui-ci de renverser les doutes fondés émis par les autorités douanières lorsqu'elles lui demandent des informations complémentaires ou lors de son entente ultérieure<sup>87</sup>. Néanmoins, comme nous le préciserons ultérieurement, il en va autrement, en ce qui concerne la charge de la preuve au stade du recours administratif ou judiciaire, le juge statuant alors souverainement sur les éléments de preuve dont il dispose pour vérifier, en premier lieu, si les doutes sont fondés et, *in fine*, nonobstant cette considération, si le prix déclaré correspond au prix payé. Enfin, au contraire de la décision 6.1, l'article 140 de l'AI/CDU fait référence au prix payé ou à payer et non aux éventuels ajustements positifs à opérer. A notre estime, la rédaction de l'article 140 est imprécise. Selon nous, il s'agit d'inclure une éventuelle possibilité de rejet de la valeur transactionnelle déclarée au sens de l'article 140 de l'AI/CDU dès lors que celle-ci ne correspond pas au prix payé ou à payer, ajustements compris<sup>88</sup>. Dans la suite de la contribution, il sera fait référence à l'article 140 AI/CDU étant entendu sa similarité, en termes de contenu matériel, avec la décision 6.1 précitée.

## **Section 2. Les autorités ont des raisons de douter, *a priori*, quant à la valeur transactionnelle déclarée – naissance des doutes**

Tant dans le cadre de contrôles préventifs qu'*a posteriori*<sup>89</sup>, les autorités douanières peuvent avoir des raisons de douter de l'exactitude du prix déclaré par rapport au prix effectivement payé<sup>90</sup>. Nous proposons ici d'examiner les éléments et circonstances pouvant s'apprécier de

---

précisions terminologiques soient identiques dans les versions françaises des textes en vue de s'assurer d'une interprétation uniforme au niveau international et européen.

<sup>84</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>85</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>86</sup> Adoptée le 7 décembre 2000 (ci-après « CDFUE »).

<sup>87</sup> Voy. Rechtbank Noord-Holland, 31 juillet 2014, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl), la Cour considère que le déclarant n'a fourni, au stade de l'application de l'article 140 de l'AI/CDU, aucune preuve pour étayer l'information selon laquelle la valeur transactionnelle s'avérait basse en raison de la faible qualité des marchandises importées.

<sup>88</sup> Une autre interprétation ne pourrait être retenue dès lors que l'article 140 de l'AI/CDU est censé respecter le prescrit de la décision adoptée au niveau international. Ainsi, la valeur déclarée peut correspondre au prix payé par l'acheteur mais être rejetée dès lors que certains ajustements positifs n'ont pas été réalisés. Notons par ailleurs que l'article 140 précité renvoie au « montant total payé ou à payer défini à l'article 70, paragraphe 1, du code », ce dernier article traitant des éventuels ajustements à opérer.

<sup>89</sup> C'est-à-dire après la mainlevée des marchandises (article 48 du CDU) ou acceptation de la déclaration en douane (article 188 du CDU).

<sup>90</sup> A notre estime, rien ne permet de déduire de la législation internationale, européenne ou de la jurisprudence qu'il ne pourrait être fait application de l'article 140 de l'AI/CDU dans le cadre de contrôles *a posteriori*. En ce sens, voy. Hoge Raad, 17 novembre 2017, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl), selon la juridiction, « il ne fait aucun doute que l'article 181 bis (...) s'applique également dans le cadre d'un contrôle *a posteriori* prévu par l'article 78 du CDC », statuant sur pourvoi de l'arrêt de la cour d'appel d'Amsterdam du 3 novembre 2015. Voy. aussi : Corr. Liège, 20 avril 2023, spéc. point 27, inédit, R.G. n° 21L001656, ainsi que, de manière implicite mais certaine : CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, précité, <http://curia.europa.eu>.

manière isolée, souvent combinée, susceptibles de faire naître des doutes dans le chef des autorités quant au prix déclaré<sup>91</sup>.

### 1. Opérations risquées

Les autorités douanières peuvent avoir, *a priori*, des raisons fondées de croire que le prix déclaré ne correspond pas au prix payé dans le cadre d'opérations considérées comme risquées sur base de différents facteurs<sup>92</sup>.

### 2. Mise en cause de l'authenticité des documents présentés

Est aussi susceptible de faire naître des doutes dans le chef des autorités douanières, la circonstance selon laquelle celles-ci estiment que les éléments remis, dont, par exemple, la facture servant de fondement à la détermination de la valeur transactionnelle, sont fictifs, c'est-à-dire que le contenu matériel des documents présentés diffère de la réalité. Ce dernier cas s'assimile à de la fraude fiscale opérée par l'acheteur, les opérations déclarées ne correspondant pas aux opérations réelles<sup>93</sup>. Dans un même contexte, les autorités douanières peuvent émettre certains doutes quant à la valeur transactionnelle déclarée dès lors qu'elles considèrent que l'*incoterm* indiqué n'est pas celui réellement convenu entre les parties<sup>94</sup>. Enfin, les autorités peuvent avoir des raisons valables, *a priori*, de douter quant au prix déclaré dès lors que l'authenticité formelle du document est remise en cause nonobstant son contenu matériel.

### 3. Ajustements positifs non opérés par le déclarant

Des doutes quant à la valeur transactionnelle déclarée peuvent encore être émis par les douanes dès lors que certains ajustements positifs n'ont, selon ces dernières, pas été opérés par le déclarant ou de façon incorrecte<sup>95</sup>. A titre d'illustration, le déclarant peut considérer que les

---

<sup>91</sup> Notons que les circonstances ici étudiées n'ont pas vocation à être exhaustives. Il en va de même pour les moyens de défense présentés *infra*.

<sup>92</sup> Voy. l'article 46, §2, du CDU, applicable dans le cadre de contrôles préventifs. Ainsi, les douanes pourraient émettre certains doutes dès lors que l'importateur est considéré comme risqué en fonction de ses antécédents administratifs ou judiciaires, selon le type de marchandises importées, des méthodes d'importation utilisées ou encore de la chaîne d'approvisionnement en cause. Sur ce point, voy. S. ROSENHOW et B. O'SHEA, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement, op.cit.*, pp. 143 et 144. Les doutes qui naissent sur base de ces différentes circonstances considérées comme risquées peuvent aussi, à notre estime, s'inscrire dans le cadre de contrôles *a posteriori*. Notons que les diverses informations pertinentes quant à ces risques peuvent provenir de différentes sources. Ainsi, outre l'utilisation de procédés informatiques, les informations peuvent émaner d'instances telles que l'OLAF, le Parquet européen ou encore d'autres administrations douanières ou fiscales (voy. *infra*).

<sup>93</sup> Dans le cadre de factures fictives et de l'utilisation de données statistiques par les autorités, voy. Rechtbank Noord-Holland, 31 juillet 2014, précité, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl). *A contrario*, notons que le caractère authentique des documents n'implique pas, *per se*, que la valeur déclarée corresponde au prix effectivement payé (CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, spéc. point 41, précité, <http://curia.europa.eu> ; Anvers, 16 décembre 2021, point 155, *CIT*, 2022, p. 155). Voy. aussi la récente question préjudicielle posée à la Cour de justice, aff. C-770/21, précitée, <http://curia.europa.eu> et *infra*.

<sup>94</sup> Sur ce point, voy. Gerechtshof Amsterdam, 22 février 2022, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl). Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt, les autorités douanières décident de rejeter la valeur transactionnelle en application de l'article 140 de l'AI/CDU dès lors qu'il est contesté que les marchandises aient été vendues réellement sous l'*incoterm DDP* (*duty delivered paid*), ces dernières estimant en conséquence que certains montants furent déduits à tort du prix indiqué.

<sup>95</sup> Ou que certains ajustements négatifs n'auraient pas dû être opérés. Sur ce point, voy. la note subpaginale n°94.

redevances et droits de licences ne sont pas en relation avec les marchandises importées, à l'inverse du sentiment partagé par les autorités douanières<sup>96</sup>.

#### 4. Réduction de prix

Dans l'hypothèse où le déclarant bénéficie d'une réduction de prix, cette circonstance est susceptible de faire naître certains doutes quant à la valeur transactionnelle déclarée dans le chef des autorités de contrôle<sup>97</sup>.

#### 5. Ventes successives

Comme nous l'avons mentionné précédemment, les dispositions adoptées par l'Union dans le cadre des ventes successives font l'objet de discussions quant à leur conformité avec les normes supérieures. Dans un tel contexte, les douanes peuvent avoir des raisons de douter quant à la valeur transactionnelle déclarée retenue par le déclarant dès lors que la vente prise en considération par celui-ci, de façon conforme au droit supérieur applicable, diffère de celle retenue par les autorités<sup>98</sup>.

#### 6. Comparaison de la valeur transactionnelle déclarée à certaines données

Enfin, de manière combinée ou non avec les circonstances exprimées ci-dessus, des raisons de douter quant à la valeur déclarée peuvent résulter d'une comparaison avec certaines données en possession des autorités douanières. La valeur ainsi déclarée est susceptible de faire l'objet d'une comparaison avec certains catalogues de prix, résultats d'audits douaniers ou encore à une base de données (nationale ou européenne)<sup>99</sup> contenant des valeurs déclarées antérieurement, des prix statistiques, ...<sup>100</sup>. Une telle base de données peut, à notre estime, avoir pour conséquence la naissance de ces doutes et permettre, *a priori*, de les fonder<sup>101</sup>. Toutefois, d'après nous, sous peine d'établir des valeurs arbitraires, ceci ne devrait pas conduire à rejeter la valeur transactionnelle en raison de cette seule considération<sup>102</sup>.

---

<sup>96</sup> Voy. les articles 71, §1<sup>er</sup>, c), du CDU et 136 de l'AI/CDU. En doctrine, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 395 et s. Sur les frais de transport facturés par un commissionnaire à l'importateur et devant être inclus dans la valeur transactionnelle déclarée, voy. CJUE, 11 mai 2017, arrêt *The Shirtmakers BV*, aff. C-59/16, <http://curia.europa.eu>.

<sup>97</sup> Les réductions sont visées à l'article 130 de l'AI/CDU. Une réduction commerciale peut se justifier par différentes circonstances : liquidation de stocks, pour paiement immédiat, en grandes quantités ou encore pour paiement anticipé. Sur ce point, voy. S. ROSENHOW et J. BRIAN O'SHEA, *A Handbook on the WTO Customs valuation agreement, op.cit.*, p. 28.

<sup>98</sup> Sur cette question, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 240 et 241.

<sup>99</sup> En ce qui concerne la détermination de la valeur, selon la Cour de justice, peu importe que la base de données soit nationale, celle-ci peut constituer une base de données disponibles dans l'Union au sens de l'ancien article 31, §1<sup>er</sup>, du CDC (actuel article 74, §3, du CDU). Par contre, ne peuvent être utilisées les bases de données statistiques de l'Union (CJUE, arrêt *Baltic Master*, 9 juin 2022, spéc. points 46 et s., précité, <http://curia.europa.eu>).

<sup>100</sup> S. ROSENHOW et J. BRIAN O'SHEA, *A handbook on the WTO Customs valuation agreement, op.cit.*, p. 145.

<sup>101</sup> Pour autant que celle-ci ne soit pas défectueuse (voy. *infra*).

<sup>102</sup> S. ROSENHOW et J. BRIAN O'SHEA, *ibid.*, pp. 144 et s. Nous reviendrons sur cette problématique dans la suite de la contribution et sur la position adoptée par la Cour de justice à cet égard. Sur le rejet de la valeur transactionnelle déclarée dès lors que celle-ci est inférieure à des prix indicatifs de référence et la condamnation de la Colombie à cet égard, voy. rapport de l'organe de résolution des conflits de l'OMC, 27 avril 2019, *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry* ; pour un commentaire de cette affaire : M. SCHIPPERS et W. DE WIT, « The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union », *J.W.T.*, 2023, pp. 253 et s. Voy. aussi *supra*. La question se pose encore de savoir dans quelle mesure l'utilisation d'une base de données est permise aux fins de déterminer la valeur en douane selon la méthode dite des moyens raisonnables (voy. *infra*).

### **Section 3. Les moyens d'investigations dont disposent les autorités afin de confirmer leurs doutes**

Les autorités douanières disposent de diverses méthodes que l'on qualifie, au sens de la présente contribution, « d'investigation » en vue de confirmer (ou d'infirmer) les doutes nés sur base des circonstances analysées *supra*. Ces différentes méthodes d'investigation sont principalement régies par le CDU et par l'AI/CDU et peuvent s'appliquer tant dans le cadre de contrôles préventifs *qu'a posteriori*<sup>103</sup>. Par ailleurs, en ce qui concerne plus précisément les pouvoirs de l'AGDA et la procédure y applicable, il convient, dans certaines hypothèses, de se référer à la LGDA, précisant certains de ces moyens autorisés par la législation européenne.

#### **1. Méthodes d'investigations opérées dans le cadre de contrôles préventifs<sup>104</sup>**

##### **A. Moyens d'investigations portant sur la documentation présentée ou non présentée**

En premier lieu, les autorités disposent de la faculté de procéder à une vérification précise des différents documents présentés et des énonciations de la déclaration en douane. Par ailleurs, il est permis pour les douanes d'examiner la comptabilité ou d'autres écritures du déclarant (article 46 du CDU)<sup>105</sup>. En outre, les autorités peuvent user de la coopération administrative avec d'autres administrations douanières d'Etats-membres ou de pays tiers en vue de récolter toute information qu'elles estiment pertinente<sup>106</sup>. Toujours en ce qui concerne l'utilisation de moyens d'investigation portant sur la documentation présentée ou non présentée, l'article 140

---

<sup>103</sup> Dans l'arrêt *Commission c. Royaume Uni* du 8 mars 2022 rendu par la Cour de justice, l'on tend à privilégier, en vue de lutter contre la sous-évaluation et de protéger les intérêts financiers de l'Union, davantage de contrôles préventifs. Comme nous l'avons mentionné, il ne peut, à notre estime, être retenu la thèse selon laquelle l'article 140 de l'AI/CDU n'aurait pas vocation à s'appliquer dans le cadre de contrôles *a posteriori*.

<sup>104</sup> Nous l'avons mentionné, l'article 46, §1<sup>er</sup>, du CDU s'inscrit dans le cadre d'une analyse de risques établie sur base de différents critères mentionnés *supra*.

<sup>105</sup> Par exemple, si les autorités douanières émettent des doutes quant à l'authenticité matérielle ou formelle de la facture présentée, ces dernières peuvent analyser celle-ci de manière approfondie en vue de confirmer leurs doutes, le cas échéant en comparant celle-ci à la comptabilité ou à d'autres écritures du déclarant.

<sup>106</sup> A titre d'illustration, l'on peut penser à la demande d'assistance adressée à l'administration douanière du pays d'exportation en vue de récolter des informations quant aux listes de prix du vendeur, à sa déclaration d'export ou encore d'autres documents relatifs à sa comptabilité. Notons que la Cour de justice de l'Union européenne considère, dans le cadre de l'application de l'article 140 de l'AI/CDU et dans le contexte de l'utilisation d'une base de données nationale, qu'une demande d'informations adressée aux autres administrations douanières des Etats-membres de l'Union ou aux institutions de celle-ci n'est pas exigée (CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Fawkes*, spéc. point 57, précité, <http://curia.europa.eu>). L'on peut déduire la coopération entre Etats-membres des articles 4 du TUE, 12 du CDU ainsi que de l'article 46, §1<sup>er</sup>, *in fine*, du même Code. Avec les pays tiers, la coopération résulte d'Accords bilatéraux ou multilatéraux. L'AVD ne mentionne pas *expressis verbis* la possibilité d'une coopération internationale. Toutefois, la décision 6.1 du Comité de l'évaluation prévoit qu'il est parfaitement approprié, en vue de l'application de l'AVD, qu'un membre assiste un autre sur base d'Accords mutuels. En matière de coopération internationale, l'on peut citer la Convention internationale d'assistance mutuelle administrative en vue de prévenir, de rechercher et de réprimer les infractions douanières, signée à Nairobi le 9 juin 1977. Sur la question de la coopération internationale, voy. S. ROSENHOW et B. O'SHEA, *A Handbook on WTO Customs Valuation agreement, op.cit.*, pp. 150 et s. En matière d'origine et de coopération dans ce domaine, voy. les articles 57 et suivants de l'AI/CDU. Relativement à la coopération européenne en matière TVA, ayant éventuellement un impact sur la matière douanière en fonction des circonstances, voy. le règlement (UE) n°2017/2454 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 348, du 29 décembre 2017 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op.cit.*, pp. 833 et s. ; J-F. BOUDET, *Manuel de droit fiscal européen et comparé, Bruxelles*, Bruylant, 2021, pp. 295 et s. Notons enfin qu'une demande d'information émise à destination de l'administration fiscale nationale ou d'un autre Etat-membre pourrait aussi s'avérer utile.

de l'AI/CDU prévoit la *possibilité*<sup>107</sup>, pour les autorités, de demander des informations supplémentaires au déclarant. Même si rien n'est précisé sur la qualité ou la quantité d'informations à fournir ou à demander, l'on peut penser à la demande de diverses informations telles que la fourniture du contrat de vente liant les parties, d'un contrat de transport, d'un document attestant une preuve de paiement, d'informations relatives à la propriété intellectuelle ou encore de tout autre document en lien avec la marchandise importée pertinent aux fins d'évaluer cette dernière<sup>108</sup>. Selon nous, il est vivement conseillé au déclarant de fournir les informations demandées voire d'autres supplémentaires en vue d'infirmer les doutes des autorités, ceci constituant un premier moyen de défense pour le premier cité<sup>109</sup>. En principe, les moyens d'investigations viseront la personne du déclarant ou celle de l'exportateur<sup>110</sup>. Notons toutefois qu'il pourrait être fait application de ces méthodes envers certains tiers, comme par exemple, la personne ayant reçu paiement pour le compte du vendeur<sup>111</sup>.

## **B. Autres moyens d'investigations**

Au-delà des diverses méthodes d'investigation ayant trait, *sensu stricto*, à la documentation présentée ou non présentée, les autorités disposent d'autres moyens d'enquête plus poussés en vue de confirmer leurs doutes. L'on relève les possibilités d'investigation suivantes : examen des marchandises, prélèvement d'échantillons, contrôle des moyens de transport ou encore de tout autre acte similaire à ces premiers (article 46 du CDU)<sup>112</sup>. D'autres méthodes, autorisées mais non expressément visées par le CDU, sont prévues par le droit interne belge comme la possibilité de procéder à des visites domiciliaires, des perquisitions<sup>113</sup> ou encore l'utilisation

---

<sup>107</sup> C'est nous qui soulignons. Voy. aussi, dans un contexte plus général, l'article 15, §1<sup>er</sup> du CDU, délaissant son application au profit de l'article 140 de l'AI/CDU en vertu de l'adage *lex specialis derogat legi generali*. Ce dernier article, à l'instar des règles internationales, ne prévoit pas d'obligation, dans le chef des autorités, de demander des informations au déclarant. Néanmoins, à notre estime, en cas d'abstention d'une telle demande, le fondement des doutes pourrait être remis en cause. En ce sens : Av. gén. N. NILS WAHL, concl. préc. CJUE, 20 juin 2019, arrêt *Oribalt*, aff. C-1/18, <http://curia.europa.eu>.

<sup>108</sup> Citons encore la demande d'informations quant au prix de revente après importation. Sur la qualité et la quantité d'informations fournies par le déclarant et à fournir en réponse à la demande des autorités, voy. la récente question préjudicielle pendante à la Cour de justice, aff. C-770/221, précitée, <http://curia.europa.eu>.

<sup>109</sup> En effet, la non-collaboration du déclarant ou une collaboration trop partielle de celui-ci pourrait être sanctionnée par les autorités douanières ainsi qu'éventuellement, par l'instance de recours compétente. Sur ce point, voy. CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, précité, <http://curia.europa.eu> ; Rechtbank Noord-Holland, 31 juillet 2014, précité, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

<sup>110</sup> Pour autant, concernant ce dernier, que la coopération administrative le permette s'il est établi dans un autre Etat-membre ou dans un Etat tiers.

<sup>111</sup> Ici aussi, en fonction du lieu d'établissement de cette personne, une coopération administrative pourrait être nécessaire. Prenons l'exemple suivant : l'acheteur B achète une marchandise, en vue de sa mise en libre pratique, au vendeur C établi au Brésil. Le paiement est effectué auprès de la Banque D, établie en Belgique. Les autorités pourraient ainsi demander la transmission d'informations quant au virement intervenu entre l'acheteur B et le vendeur C auprès de la banque D, considérée comme une tierce partie ayant reçu le prix pour le compte du vendeur au sens des articles 70, §§1<sup>er</sup> et 2, du CDU et 129 de l'AI/CDU.

<sup>112</sup> Illustrons le propos comme suit : des doutes sont émis en raison d'une réduction consentie au déclarant pour défectuosité des marchandises importées. Afin de confirmer leurs doutes, les autorités douanières décident de procéder à un examen des marchandises déclarées défectueuses. Sur les modalités précises afférentes à l'examen des marchandises et au prélèvement d'échantillons (en sus de celles déjà exprimées par la réglementation européenne), en droit interne belge, voy. les articles 70-13 et suivants de la LGDA. Notons que ces méthodes se conçoivent plus aisément dans le cadre de contrôles préventifs dès lors que les marchandises sont toujours sous statut de surveillance douanière (article 134 du CDU).

<sup>113</sup> Ces méthodes peuvent permettre, par exemple, de contrôler certains documents probants aux fins de déterminer la valeur transactionnelle, outre le contrôle de la comptabilité exprimé antérieurement. Sur ce point, voy. les

des méthodes particulières de recherche<sup>114</sup>. Par ailleurs, diverses informations, tirées d'une collaboration avec certaines instances comme le Parquet européen et l'OLAF pourraient s'avérer utiles pour les autorités douanières<sup>115</sup>. Concernant cette dernière instance, il est de pratique constante que des recommandations, parfois excessives, soient envoyées aux États-membres dans les cas suspectés de sous-évaluation<sup>116</sup>.

## 2. Méthodes d'investigations opérées dans le cadre de contrôles *a posteriori*

Les méthodes d'investigation des autorités ayant vocation à s'appliquer dans le cadre de contrôles *a posteriori* sont régies par les articles 48, 188 et suivants du CDU, 238 et suivants de l'AD/CDU et 140 de l'AI/CDU<sup>117</sup>.

---

articles 173 et suivants, 189 et 201 de la LGDA. Notons encore que l'article 189 précité octroie expressément la possibilité, pour les autorités, d'emporter lesdits documents.

<sup>114</sup> A notre estime, l'utilisation des méthodes particulières de recherches s'avère spécialement pertinente dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale grave et organisée. Notons qu'à l'heure où nous écrivons ces lignes, ces divers moyens d'investigations particulièrement étendus, conférés à l'AGDA, n'ont jamais été censurés par la Cour constitutionnelle (C.A., 14 février 2001, n°16/2001 ; C.A., 28 mars 2002, n°60/2002 ; C.C., 27 janvier 2011, n°10/2011 ; C.C., 22 septembre 2022, n°114/2022, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)). En doctrine, sur ce point, voy. O. MICHIELS, *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, Limal, Anthémis, 2015, pp. 185 à 191. Voy. encore, concernant les modalités précises de ces méthodes : W. LIETAERT et J. GEVERS, « Procédure en matière de douanes et accises », *op.cit.*, pp. 2402 et s.

<sup>115</sup> Comme nous l'avons mentionné, ces informations peuvent également avoir pour conséquence la naissance de doutes dans le chef des autorités quant à la valeur transactionnelle déclarée. A notre estime, l'utilisation de telles informations est d'autant plus pertinente dans le cadre de contrôles opérés *a posteriori*. Le Parquet européen a été instauré par le règlement (UE) n°2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *J.O.U.E.*, L 198, du 28 juillet 2017 ; l'influence de cette instance est limitée aux infractions visées par la directive (UE) n°2017/1371 du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal *J.O.U.E.*, L 198, du 28 juillet 2017. Sur ce point, voy. Y. VAN DEN BERGE, P. VANDEWEYER et J. VANDERPUTTEN, « Le parquet européen : présentation générale et place dans le système judiciaire belge », A. Masset et V. Franssen (dir.), *Le droit pénal et la procédure pénale en constante évolution*, coll. CUP, vol. 217, Limal, Anthémis, 2022, pp. 271 et s. ; C-E. CLESSE et L. KENNES, *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 31 et s. ; W. LIETAERT et J. GEVERS, *ibid.*, pp. 2412 et s. ainsi que V. FRANSSEN et al., « La mise en œuvre du Parquet européen en Belgique : quelques enjeux et propositions de solution », C. Chevallier-Govers et A. Weyembergh (dir.), *La création du Parquet européen*, Bruxelles, Bruylant, 2021 pp. 165 et s.

<sup>116</sup> Sur les enquêtes effectuées par l'OLAF, voy. le règlement (UE, Euratom), n° 883/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 septembre 2013 relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) et abrogeant le règlement (CE) n° 1073/1999 du Parlement européen et du Conseil et le règlement (Euratom) n°1074/1999 du Conseil, *J.O.U.E.*, L 248, du 18 septembre 2013. Notons que les autorités douanières ne sont pas tenues juridiquement par les rapports de l'OLAF (article 11 du règlement précité) même si la pratique tend à démontrer l'inverse en raison des obligations accrues dont sont tenus les États-membres en ce qui concerne les ressources propres de l'Union. Comme nous l'avons mentionné précédemment, si le point de vue des autorités diffère de celui de l'OLAF (et par conséquent, de la Commission qui chapeaute cet organe), la seule possibilité pour les États, afin de ne pas violer leurs obligations précitées, est alors de procéder au paiement avec réserve et d'intenter, par après, une action en enrichissement sans cause contre la Commission. Toutefois, cette possibilité ne solutionne pas la position dans laquelle se trouve le déclarant puisque les droits sont tout de même réclamés à ce dernier, même dans le cas où un recours est intenté. A notre estime, dans l'hypothèse où les autorités paient avec réserve et en vue de ne pas léser le déclarant, dont les autorités partagent par ailleurs sa position, il serait opportun qu'une garantie soit substituée au montant des droits réclamés. Concernant l'entame d'une enquête par l'administration des douanes à la suite d'un rapport de l'OLAF, voy. Corr. Liège, 20 avril 2023, spéc. point 12, précité, inédit, R.G. n° 21L001656.

<sup>117</sup> A notre estime, les articles 48 et 188 du CDU s'appliquent de manière complémentaire, l'article 188 précisant l'article 48 sur certains moyens d'investigations tels que l'examen des marchandises et le prélèvement d'échantillons. En cas de conflit entre les deux dispositions précitées, il convient d'appliquer l'adage *lex specialis derogat legi generali*.

## **A. Moyens d'investigations portant sur la documentation présentée ou non présentée**

A l'instar de ce qui est prévu dans le cadre des contrôles préventifs, l'article 48 du CDU permet aux autorités de procéder à l'examen de la comptabilité ou d'autres écritures du déclarant<sup>118</sup>. Par ailleurs, l'article 188 du même Code prévoit la possibilité de procéder à l'examen de la déclaration et des documents d'accompagnement ou encore de demander des informations au déclarant. Concernant cette dernière hypothèse, il doit, selon nous, être fait application de l'article 140 de l'AI/CDU<sup>119</sup>. Contrairement à l'article 46 du CDU, la possibilité de procéder « à tout autre acte similaire », n'est pas prévue dans le cadre des contrôles *a posteriori*. La question se pose de savoir si tout acte doit être expressément limité à ceux prévus aux articles 48, 188 du CDU et 238 et suivants de l'AI/CDU ou si le législateur national dispose d'une certaine marge d'appréciation à cet égard ; nous n'apercevons pas pourquoi une telle différence de traitement devrait être admise, sur ce point, entre les méthodes d'enquête prévues dans le cadre d'un contrôle préventif ou *a posteriori*. Par ailleurs, notons la possibilité, déjà exprimée dans le cadre des contrôles préventifs, de procéder à la coopération administrative dans l'hypothèse des contrôles s'effectuant après la mainlevée des marchandises ou de l'acceptation de la déclaration en douane<sup>120</sup>.

## **B. Autres moyens d'investigations**

De manière similaire à ce qui est applicable dans l'hypothèse des contrôles préventifs, l'article 48 du CDU prévoit la faculté de procéder à des moyens d'investigations plus poussés tels qu'un examen des marchandises ou un prélèvement d'échantillons. Ces derniers peuvent s'effectuer dans les locaux du détenteur des marchandises, de son représentant, de toute personne directement liée à titre professionnel à ces opérations ou encore de toute autre personne disposant d'informations pertinentes à des fins professionnelles<sup>121</sup>. Par ailleurs, l'utilisation des méthodes particulières de recherche, les visites domiciliaires et les perquisitions sont également permises dans le cadre de contrôles opérés *a posteriori*<sup>122</sup>. Enfin, une collaboration avec l'OLAF ou le Parquet européen peut également être envisagée.

## **Section 4. Les moyens de défense du déclarant avant toute prise de décision définitive**

Nous proposons ici d'examiner les différents moyens de défense que peut faire valoir le déclarant en vue d'éviter la naissance de doutes quant à la valeur transactionnelle ou en vue d'infirmer ceux-ci, avant toute décision des autorités douanières prise sur le fondement de l'article 140 de l'AI/CDU. Ces moyens de défense peuvent être opposés aux autorités avant la

---

<sup>118</sup> L'article 51 du CDU impose la conservation de tout document utile durant un délai de minimum trois ans à dater de la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration a été acceptée.

<sup>119</sup> Selon l'adage latin précité.

<sup>120</sup> Nous renvoyons le lecteur à nos considérations émises *supra* en ce qui concerne les différentes possibilités de coopération.

<sup>121</sup> Sur les modalités précises de ces méthodes, voy. les articles 189 et suivants du CDU. En ce qui concerne la possibilité de contrôler toute personne directement ou indirectement liée à titre professionnel aux opérations, voy. en jurisprudence : Bundesfinanzhof, 28 juillet 2010, [www.rechtsprechung-im-internet.de](http://www.rechtsprechung-im-internet.de), la Cour statuant dans le cadre de doutes émis par les autorités en raison d'ajustements positifs à opérer relatifs aux redevances et droits de licence. L'on peut encore penser au contrôle éventuel d'un commissionnaire à la vente pour autant que le pouvoir territorial des autorités le permette, sans préjudice d'une éventuelle coopération entre autorités. Sur cet acteur important du commerce international, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, pp. 23 à 25.

<sup>122</sup> En droit interne belge, sur ce point, il convient de se référer aux articles 173 et s. ainsi que 189 de la LGDA.

naissance des doutes, en réponse à une demande d'informations complémentaires ou lors de l'entente du contribuable.

### 1. Fourniture d'une déclaration et de documents complets

Avant toute chose, il est conseillé au déclarant de fournir, outre les documents requis par la législation et la fourniture d'une déclaration en douane complète, tout document ou information pertinents et authentiques aux autorités concernant la valeur transactionnelle déclarée afin d'éviter tout soupçon quant à celle-ci<sup>123</sup>. Rappelons toutefois que la fourniture de documents authentiques ne permet pas de conclure *ipso facto* que la valeur transactionnelle déclarée correspond au prix payé ou à payer<sup>124</sup>.

### 2. Réponse à la demande d'information

Tant l'article 140 de l'AI/CDU que la décision 6.1 du Comité prévoient tous deux la *faculté*<sup>125</sup> pour les autorités douanières de demander des informations supplémentaires au déclarant en cas de doutes fondés. Même si cette demande d'informations ne constitue pas une obligation dans le chef des douanes, comme nous l'avons mentionné, l'abstention d'une telle demande pourrait remettre en cause le fondement des doutes émis par les autorités douanières<sup>126</sup>. En cas de demande d'informations, il est recommandé au déclarant de transmettre tout document demandé voire tout document supplémentaire estimé pertinent aux fins d'infirmer les doutes des autorités. En effet sa non-collaboration peut être sévèrement sanctionnée à cet égard<sup>127</sup>. Si

---

<sup>123</sup> Ainsi, par exemple, si le déclarant bénéficie d'une réduction de prix consentie par le vendeur, l'on conseille au premier de présenter aux autorités tout document pertinent relatif à cette réduction et le cas échéant, la justification de celle-ci, outre la facture qui doit être obligatoirement fournie (articles 163 du CDU et 145 de l'AI/CDU). Dans un même contexte, l'on peut encore suggérer au déclarant, en fonction des circonstances, de fournir l'éventuel contrat de prestation de service de transport, des justificatifs ayant trait aux redevances et licences, des documents établissant l'existence d'un commissionnaire à la vente ou encore, même si cela semble aller de soi, le contrat de vente relatif à la marchandise importée. Voy. *supra* les éventuels documents cités en ce qui concerne la demande d'informations par les autorités dans le cadre de l'application de l'article 140 de l'AI/CDU. Dans l'hypothèse d'une convention qui prévoit le paiement différé des marchandises et les informations à fournir, voy. CJUE, 13 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, aff. jointes C-29/13 et C-30/13, <http://curia.europa.eu>. A notre estime, en cas de ventes successives, il est judicieux de mentionner, de façon précise, la vente à l'exportation prise en considération, le cas échéant, pourquoi celle-ci a été prise en considération et le raisonnement juridique sous-jacent ; ceci en vue de se prémunir contre une interprétation différente retenue par les autorités douanières, ces dernières se basant exclusivement sur la réglementation européenne (voy. *supra* nos considérations à ce propos).

<sup>124</sup> Voy. CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, précité, <http://curia.europa.eu>. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt cité, le montant déclaré correspondait à la comptabilité et aux documents bancaires authentiques présentés par le déclarant mais était inférieur de plus de cinquante pour cent aux données statistiques en possession des autorités douanières. La fourniture de tels documents authentiques devrait toutefois constituer, à notre estime, un élément de preuve pertinent en vue de démontrer que le prix déclaré correspond au prix payé même si l'hypothèse de fraude, comme le souligne la Cour, n'est pas à exclure.

<sup>125</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>126</sup> Av. gén. N. NILS WAHL, concl. préc. CJUE, 20 juin 2019, arrêt *Oribalt*, aff. C-1/18, précitées, <http://curia.europa.eu>.

<sup>127</sup> Sur une telle sanction, Voy. Rechtbank Noord-Holland, 31 juillet 2014, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl), précité. Selon certains auteurs, qui se réfèrent à la position adoptée par l'OMC, même en cas de non-collaboration du déclarant quant aux informations demandées, il appartient aux autorités douanières de jouer un rôle actif et de rechercher les informations par elles-mêmes sur base des divers moyens d'investigation (très étendus) dont elles disposent (M. SCHIPPERS et W. DE WIT, « The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union », *op.cit.*, pp. 263 et s.). Sur la fourniture d'informations consécutives en application de l'article 140 de l'AI/CDU, voy. la question préjudicielle C-770/21 pendante à la Cour de justice même si, *in casu*, aucun contrat de vente n'est fourni aux autorités. L'arrêt attendu de la Cour permettra d'y voir plus clair concernant la qualité et la quantité d'informations à fournir et dans quelle mesure ces dernières lient *de facto* et *de jure* les autorités douanières (voy. *infra*).

les autorités ne demandent pas d'informations complémentaires, obligation leur est toutefois imposée de communiquer préalablement les motifs de leurs doutes et d'entendre le déclarant (articles 22 et 29 du CDU, article 41 de la CDFUE), avant toute prise de décision<sup>128</sup>. Ainsi, ce dernier dispose d'un certain délai pour préparer sa défense et réunir toutes les informations nécessaires en vue d'essayer, une ultime fois avant la phase contentieuse administrative ou judiciaire, d'infirmer les doutes des autorités. A cette fin, les douanes communiqueront au déclarant la mention des documents et des informations sur lesquels elles se basent pour fonder leurs doutes (article 8 de l'AI/CDU)<sup>129</sup>. La question se pose de savoir si, lors de la communication des motifs reposant sur leurs doutes, les autorités douanières doivent déjà préciser quelle méthode subséquente elles entendent appliquer en cas de rejet de la valeur transactionnelle déclarée<sup>130</sup>.

### **3. Analogie avec la situation des personnes liées**

Concernant les transactions effectuées entre personnes liées, l'article 134 de l'AI/CDU prévoit la possibilité de démontrer que la valeur transactionnelle déclarée est proche d'une des valeurs suivantes : valeur transactionnelle entre un acheteur et un vendeur non liés relative à des marchandises identiques ou similaires, valeur fondée sur le prix calculé ou encore sur le prix unitaire déterminée au même moment ou à peu près au même moment que l'importation. Dans cette hypothèse, les autorités ont alors l'obligation de prendre en compte la valeur transactionnelle. Nous ne voyons pas d'objection à ce que ce moyen de défense soit également d'application dans le cadre de personnes non liées.

### **4. Rectification de la déclaration en douane**

Ce moyen de défense, qui résulte d'une volonté délibérée du déclarant, pourrait être avancé dès lors que ce dernier se rend compte que la valeur déclarée est finalement incorrecte en raison de différentes circonstances. Par exemple, le déclarant peut, de bonne foi, avoir omis un ajustement positif et souhaite ainsi rectifier sa déclaration. L'utilisation de cette possibilité est toutefois soumise aux conditions strictes prévues à l'article 173 du CDU. Il résulte notamment de ces dernières que la rectification ne peut être effectuée que durant un laps de temps très court, sous réserve de l'exception prévue au troisième paragraphe de l'article précité<sup>131</sup>.

---

<sup>128</sup> Notons par ailleurs que dans le cas des contrôles *a posteriori*, les autorités ont l'obligation d'informer le déclarant des résultats de la vérification (article 243, §2, de l'AI/CDU).

<sup>129</sup> Outre ceci, l'article 8, §1<sup>er</sup>, c), de l'AI/CDU prévoit une possibilité d'accès à ces documents et informations.

<sup>130</sup> En effet, l'article 140 de l'AI/CDU ne précise pas *expressis verbis* la teneur exacte de la décision prise sur le fondement de cet article. A notre estime, cette décision devrait comprendre le rejet de la valeur déclarée et, par conséquent, la méthode subséquente que les douanes entendent appliquer. Ainsi, le déclarant pourrait également, lors de l'exercice de son droit d'être entendu, faire valoir ses moyens de défense relatifs à l'application de cette dernière méthode. A notre estime, un tel raisonnement s'inscrit dans le respect du principe d'économie de la procédure et permet au déclarant d'exercer ses droits de la défense le plus tôt possible au sein de cette dernière.

<sup>131</sup> Par ailleurs, il s'agit pour le déclarant de demander la rectification avant que les autorités douanières ne constatent l'inexactitude des énonciations de la déclaration ou informent ce dernier de leur intention de procéder à un examen des marchandises (article 173, §2, a) et b), du CDU), ce qui réduit sensiblement les possibilités de rectification dans l'hypothèse étudiée des doutes fondés. Sur la rectification de la déclaration en douane, voy. CJUE, 15 septembre 2011, arrêt *DG grup EOOD*, aff. C-138/10 ; CJUE, 16 juillet 2020, arrêt *Pfeifer et Langen GmbH et Co KG*, aff. C-97/19 ; CJUE, 16 juillet 2020, arrêt *Antonio Capaldo SA*, aff. C-496/19, <http://curia.europa.eu>. En doctrine, voy. T. LYONS, *UE Customs Law, op.cit.*, pp. 348 et 349.

## 5. Dépôt d'une déclaration simplifiée

En vue d'éviter la naissance de doutes dans le chef des autorités douanières quant à la valeur transactionnelle déclarée, si le déclarant ne dispose pas de tous les renseignements et documents nécessaires, ce dernier pourrait faire usage de la simplification déclarative prévue à l'article 166 du CDU.

## 6. Renseignement sur la valeur contraignant et dépôt d'une garantie

Le CDU ne prévoit pas, en tant que tel, la possibilité d'obtenir un renseignement tarifaire contraignant relatif à la valeur en douane. Notons toutefois que l'Accord sur la facilitation des échanges, intégré par les membres de l'OMC, encourage ces derniers à délivrer aux importateurs des informations contraignantes visant à refléter la méthode ou les critères appropriés pour l'évaluation en douane (article 3.9 (a) (i))<sup>132</sup>. Précisons néanmoins qu'existe, en droit belge, la possibilité d'obtenir une décision des autorités sur la valeur en douane à utiliser pour la marchandise importée<sup>133</sup>. L'on peut enfin conseiller au déclarant de proposer le dépôt d'une garantie en vue de couvrir la dette potentielle dès lors qu'il estime que les doutes des autorités douanières ne sont pas fondés (article 91 du CDU et 83 de l'AD/CDU)<sup>134</sup>.

### Partie III. Conséquences de la confirmation des doutes et moyens de défense du déclarant au stade administratif ou judiciaire

#### Section 1. Conséquences de la confirmation des doutes des autorités douanières

##### 1. Faculté de rejeter la valeur transactionnelle déclarée

Si les autorités considèrent que leurs doutes restent fondés, celles-ci disposent de la *possibilité*<sup>135</sup> de rejeter la méthode d'évaluation basée sur la valeur transactionnelle. Il s'agit donc, à la lecture du texte légal, d'une faculté laissée à l'appréciation des autorités douanières. Ainsi, par exemple, en cas d'omission d'ajustement positif de la part du déclarant et qu'en conséquence, des doutes fondés existent et sont confirmés quant à la valeur transactionnelle déclarée, les autorités douanières pourraient « ajuster » la valeur transactionnelle déclarée sans pour autant rejeter cette dernière<sup>136</sup>.

---

<sup>132</sup> Accord sur la facilitation des échanges, signé à Bali le 7 décembre 2013. Sur ce point, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, *op.cit.*, pp. 59 et s. La possibilité effective d'un renseignement contraignant sur la valeur en douane pourrait se concrétiser, d'après les informations officieuses dont nous disposons, lors de la future réforme du droit douanier européen. Notons que l'article 35 du CDU prévoit déjà la possibilité d'introduire un tel renseignement contraignant, donnant délégation à la Commission sur ce point (article 36 du CDU). Sur les perspectives d'évolution future du droit douanier de l'Union européenne, voy. « EU Customs Reform : A data-driven vision for a simpler, smarter and safer Customs Union », *op.cit.*, <http://taxation-customs.ec.europa.eu>.

<sup>133</sup> Cette décision est contraignante pour les autorités et le titulaire. Voy. [www.finances.belgium.be](http://www.finances.belgium.be).

<sup>134</sup> La garantie peut prendre diverses formes telles qu'une caution ou un dépôt d'espèces. Ce dernier type de garantie porte toutefois atteinte à la trésorerie du contribuable. Après la décision prise par les autorités sur le fondement de l'article 140 de l'AI/CDU, ce moyen de défense pourrait avoir vocation à s'appliquer d'office en cas de sursis à l'exécution provisoire de ladite décision, sauf l'hypothèse selon laquelle la garantie serait de nature à causer de graves difficultés économiques ou sociales au débiteur (article 45 du CDU).

<sup>135</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>136</sup> Sur ce point, même s'il n'y est pas expressément fait référence, voy. CJUE, 11 mai 2017, arrêt *The Shirtmakers BV*, précité ; CJUE, 22 avril 2021, arrêt *Lifosa*, aff. C-75/20, spéc. point 13, <http://curia.europa.eu>. D'après nous, cette façon de procéder s'avère moins préjudiciable pour le déclarant de bonne foi. Notons, dans ce cadre, l'importance de la fourniture d'informations pertinentes par le déclarant avant toute décision des autorités. Un tel ajustement peut, à notre estime, trouver son fondement légal à l'article 173 du CDU. Si la déclaration n'a pas

## 2. Application d'une autre méthode d'évaluation en douane

En revanche, si les autorités décident de rejeter la valeur transactionnelle déclarée, une autre méthode d'évaluation doit être appliquée par celles-ci. L'article 140 de l'AI/CDU ne précise pas quelle méthode subséquente les autorités douanières doivent utiliser<sup>137</sup>, la motivation relative à l'application de cette méthode ni le rôle précis du déclarant dans cette hypothèse. Selon la Cour de justice, il convient d'appliquer les méthodes subsidiaires prévues par l'article 74 du CDU, de façon successive, diligente et en tenant compte des éventuelles observations émises par le déclarant<sup>138</sup>. Toutefois, toujours selon la Cour et dans une position adoptée si elle est très peu protectrice des droits du contribuable, il n'est pas exigé de la part des autorités qu'elles justifient pourquoi la ou les méthodes qui découlent hiérarchiquement de la méthode d'évaluation ne sont pas applicables<sup>139</sup>. A notre estime, il est regrettable qu'une telle motivation ne soit pas exigée de la part des autorités douanières, *a fortiori*, lorsqu'il est imposé à ces dernières de tenir compte des informations fournies par le déclarant et même si les autorités sont tenues, en principe, d'appliquer (ou de rejeter) dans l'ordre successif les différentes méthodes d'évaluation, de façon diligente. Le pouvoir d'appréciation souverain laissé aux autorités est, à notre estime, trop conséquent, nonobstant l'éventuel contrôle administratif ou judiciaire ultérieur.

## 3. Possibilités de recours du déclarant

La décision des autorités prise sur le fondement de l'article 140 de l'AI/CDU constitue une décision défavorable et définitive au sens des articles 5(39), 29 et 44 du CDU<sup>140</sup>. L'article 22, §7, du même Code, rendu applicable par l'article 29, prévoit que la décision adoptée par les autorités doit mentionner le droit de recours prévu à l'article 44 du CDU. Ce dernier prévoit un recours en deux temps, au minimum. Premièrement, devant les autorités douanières, une

---

encore été acceptée par les autorités, la valeur transactionnelle ainsi déclarée pourrait être modifiée sur base d'un échange de bons procédés.

<sup>137</sup> Voy. CJUE, 28 février 2008, arrêt *Carboni*, spéc. point 55, précité, <http://curia.europa.eu>, statuant sur l'ancien article 181 *bis* du CDC.

<sup>138</sup> CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, spéc. point 54, précité, <http://curia.europa.eu>. En doctrine, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 111 et s. Voy. encore Corr. Liège, 20 avril 2023, spéc. points 33 et s., précité, inédit, R.G. n° 21L001656.

<sup>139</sup> Comp. Corr. Liège, 20 avril 2023, spéc. point 34, précité, inédit, R.G., n°21L001656. La Cour de cassation française juge, dans un arrêt du 29 novembre 2014, qu'à défaut d'informations suffisantes fournies par l'importateur en vue d'établir une méthode subséquente d'évaluation, une motivation particulièrement détaillée des autorités n'est pas exigée (Cass. fr., 29 novembre 2014, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)). Cette position s'avère, à notre estime, plus protectrice du contribuable que celle adoptée par la Cour de justice. En effet, il n'est pas exigé de motivation particulière en cas de *défaut d'informations suffisantes fournies par l'importateur* (c'est nous qui soulignons). *A contrario*, en cas d'informations pertinentes fournies par ce dernier, l'on peut déduire du raisonnement de la Cour que celle-ci exige une motivation particulière de la part des autorités. Notons encore l'arrêt rendu par la cour d'appel d'Anvers en date du 16 décembre 2021. La cour décide qu'en cas de rejet de la valeur transactionnelle déclarée et d'application subséquente d'une autre méthode d'évaluation, il appartient aux autorités de motiver pourquoi les méthodes successives antérieures n'ont pu être appliquées (Anvers, 16 décembre 2021, spéc. points 75 et s., précité, *CIT*, 2022, pp. 103 et s.). Dans cet arrêt, la juridiction d'appel sanctionne l'application de la méthode dite des moyens raisonnables dès lors que ni les autorités ni le ministère public ne démontrent une enquête visant à vérifier si la méthode de valeur transactionnelle de marchandises similaires ou identiques eut pu être appliquée. Au-delà du rôle actif plaidé par certains dans le cadre de la confirmation des doutes, la cour d'appel d'Anvers semble exiger un tel rôle lors de la détermination de la méthode subséquente applicable.

<sup>140</sup> En effet, une telle décision, dans l'hypothèse d'une prétendue sous-évaluation, a pour conséquence la réclamation de droits de douanes et de TVA supplémentaires. Sur la qualification de « décision », voy. CJUE, 13 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, précité, <http://curia.europa.eu>.

autorité judiciaire ou un autre organisme désigné par le législateur national. Ensuite, devant une instance supérieure indépendante constituée par une autorité judiciaire ou un organisme spécialisé équivalent, conformément aux dispositions en vigueur dans les Etats-membres. La circonstance selon laquelle les autorités douanières n'informent pas le déclarant, préalablement à leur décision, des motifs sur lesquels elles se fondent et ne lui donnent ainsi pas une possibilité raisonnable de faire valoir son point de vue n'affecte pas, selon la Cour de justice, le caractère définitif de la décision au sens de l'article 44 du CDU<sup>141</sup>. Notons et ceci est fondamental, que le recours intenté par le déclarant n'a, en principe, pas d'effet suspensif (article 45, §2, du CDU), ce qui peut conduire à des conséquences financières dramatiques pour le déclarant<sup>142</sup>.

En ce qui concerne l'autorité administrative compétente, le droit interne belge prévoit que le recours doit être introduit auprès du Conseiller général, dans un délai de trois mois à compter du troisième jour ouvrable de la date d'expédition de la décision contestée (articles 214 et 216 de la LGDA). A propos de l'organe judiciaire compétent, il convient de distinguer deux situations. Si les autorités douanières ne poursuivent pas pour l'infraction de sous-évaluation<sup>143</sup> devant les instances correctionnelles, le contribuable dispose de la possibilité de contester la décision devant le tribunal de première instance, chambre fiscale (articles 1385 *undecies* du Code judiciaire *jo.* 280 de la LGDA) pour autant qu'un recours administratif préalable ait été introduit. En revanche, si les autorités douanières décident d'intenter des poursuites pénales, il appartient alors au déclarant de faire valoir ses droits devant le tribunal correctionnel compétent<sup>144</sup>. En effet, en droit belge, la poursuite des infractions relatives à la législation douanière appartient à l'administration sous réserve des poursuites en matière de peine d'emprisonnement<sup>145</sup>. Le tribunal correctionnel est alors compétent pour connaître de l'action publique et civile<sup>146</sup>.

## **Section 2. Moyens de défense du déclarant devant l'autorité de recours**

Tant dans le cadre d'un recours administratif que judiciaire, le déclarant peut faire valoir les différents moyens de défense examinés antérieurement. Sur ce point, nous renvoyons le lecteur à nos considérations émises *supra*. Par ailleurs, le déclarant dispose de la faculté d'invoquer d'autres moyens de défense qu'il n'eut pu faire valoir avant toute décision des autorités. Nous

---

<sup>141</sup> Voy. CJUE, 13 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, spéc. point 48, précité, <http://curia.europa.eu>. Sur la sanction applicable en cas de méconnaissance du droit d'entente du contribuable, voy. *infra*.

<sup>142</sup> Il est dérogé à ce principe dès lors qu'un dommage irréparable pourrait survenir dans le chef du contribuable, sur décision des autorités. Dans un tel cas, une garantie devra être constituée par ce dernier sauf l'hypothèse prévue à l'article 45, §3, du CDU (voy. *supra*). A titre de dommage irréparable, l'on peut citer la faillite imminente du déclarant en cas d'exécution provisoire de la décision prise sur base de l'article 140 de l'AI/CDU.

<sup>143</sup> Concernant les éléments constitutifs de cette infraction et les peines applicables, voy. les articles 211 et 212 de la LGDA.

<sup>144</sup> Selon nous, il est fréquent que des poursuites pénales soient intentées (sous réserve de la possibilité de conciliation fiscale prévue aux articles 219 *bis* et suivants de la LGDA), notamment en raison des peines d'amendes (très) sévères prévues par la législation interne. Ainsi, dans la suite de notre propos, lorsqu'il est fait référence à l'autorité judiciaire compétente de recours, le tribunal correctionnel est spécialement visé.

<sup>145</sup> Le (quasi) monopole des poursuites dont dispose l'AGDA n'a pas été modifié depuis l'instauration du Parquet européen même si certaines règles procédurales ont été adaptées en conséquence (articles 281 et 285/1 et suivants de la LGDA).

<sup>146</sup> Notons que si des poursuites pénales sont engagées par l'administration, il peut s'avérer impossible ou excessivement difficile pour le contribuable d'exercer son droit de recours administratif, ce qui pourrait être considéré comme contraire au principe d'effectivité du droit européen et avoir pour conséquence, *de facto*, de méconnaître les obligations imposées par l'article 44 du CDU. Sur l'instauration d'un recours administratif préalable, voy. CJUE, 30 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, précité, <http://curia.europa.eu>.

proposons d'examiner ceux-ci au sein de la présente section, qui ont possiblement un impact tant sur l'action publique<sup>147</sup> que civile<sup>148</sup>. Dans le cadre de la procédure judiciaire, il s'agit de distinguer trois situations dont la première est principalement analysée. Premièrement, le déclarant parvient à démontrer que les doutes des autorités douanières n'étaient finalement pas fondés, qu'elles ne pouvaient donc substituer la valeur transactionnelle déclarée et ont agi, *in fine*, en violation de l'article 140 de l'AI/CDU<sup>149</sup>. Deuxièmement, le juge peut considérer que les doutes des autorités douanières étaient fondés en fonction des diverses informations dont elles disposaient et compte tenu des éléments fournis par le déclarant. Les autorités pouvaient ainsi, à bon escient, appliquer l'article 140 de l'AI/CDU. Toutefois, même dans cette dernière hypothèse, le déclarant peut encore invoquer divers éléments devant l'autorité judiciaire pour démontrer que le prix payé ou à payer correspond au prix déclaré. Dans tel cas, à notre estime, le contribuable ne peut, *in fine*, se voir appliquer une autre méthode d'évaluation que la valeur transactionnelle déclarée<sup>150</sup>. Enfin, même en cas de fondement des doutes et d'éventuelle sous-évaluation, certains moyens de défense relatifs à l'applicabilité *sensu stricto* des méthodes subséquentes d'évaluation ou au droit d'être entendu peuvent être invoqués par le déclarant. Rappelons que si dans le cadre de l'application de l'article 140 de l'AI/CDU, la charge de la preuve incombait au déclarant, il en va autrement devant le juge judiciaire ou l'autorité administrative, en particulier devant le juge correctionnel où les autorités douanières interviennent comme parties poursuivantes<sup>151</sup>.

---

<sup>147</sup> En ce qui concerne la responsabilité pénale du déclarant, voy. l'article 135 de la LGDA.

<sup>148</sup> Les moyens de défense qui relèvent *sensu stricto* du droit pénal ne sont pas étudiés, pas plus que ceux relatifs à la prescription de l'action civile. Notons toutefois que si le juge pénal décide d'acquitter le déclarant pour l'infraction de sous-évaluation *pour un motif spécifique au droit pénal* (c'est nous qui soulignons) mais qu'il est tout de même constaté, *de facto*, une sous-évaluation, le contribuable peut alors présenter certains moyens de défense relatifs à l'action civile, le juge correctionnel étant tenu de statuer sur l'action civile même en cas d'acquiescement (J-P. COLLIN et al., *Droit pénal des affaires, op.cit.*, p. 1409 ; article 283 de la LGDA).

<sup>149</sup> A notre estime, dans une telle hypothèse, il est peu probable qu'il soit constaté, *in fine*, une sous-évaluation par le juge. Dans ce cas, l'action publique et l'action civile s'éteignent envers le déclarant. Notons le cas particulier suivant qui, selon nous, est plutôt théorique : il pourrait être estimé que les doutes des autorités, *dès le départ*, n'étaient pas fondés (voy. la naissance des doutes analysée *supra*) mais qu'il soit tout de même discuté sur la sous-évaluation devant le juge. Ainsi, il en résulte que les douanes ne pouvaient demander d'informations complémentaires sur base de l'article 140 de l'AI/CDU. Dans une telle hypothèse, il s'agit alors d'appliquer la jurisprudence Antigone et d'écarter les éventuelles preuves obtenues en violation du principe de bonne administration ou du procès équitable (aucune sanction de nullité n'étant prévue). Sur la jurisprudence Antigone, voy. récemment E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, Bruxelles, Larcier, 2023, pp. 240 et s. ainsi que C. VERSCHEURE « Preuves. Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence « Antigone Fiscal » », *Act. Fisc.*, 2022, pp. 1 et s. Même si les informations complémentaires demandées illégalement sont rejetées et ne peuvent servir en tant qu'élément de preuve devant le juge, les autorités douanières pourraient encore disposer d'autres informations, obtenues légalement, sur base des divers moyens d'investigation analysés *supra* dont elles disposent.

<sup>150</sup> Dans une telle situation, si aucune sous-évaluation n'est constatée dans les faits, ceci a pour conséquence l'extinction de l'action publique et civile.

<sup>151</sup> Avec, le cas échéant, intervention du ministère public. En effet, en matière pénale, la charge de la preuve incombe à la partie poursuivante (S. CUYKENS, D. HOLZAPFEL et L. KENNES, *La preuve en matière pénale*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 29 ; M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *Manuel de procédure pénale*, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 1137). Cette considération n'exclut pas une collaboration active du déclarant au procès en vue de démontrer que le prix déclaré correspond effectivement au prix payé. Ainsi, en vue d'établir la sous-évaluation, le juge se fondera sur les divers éléments de preuve apportés au procès, discutés par les parties, et en fondera sa conviction (S. CUYKENS, D. HOLZAPFEL et L. KENNES, *ibid.* p. 13). Notons enfin qu'en cas de doute sur une éventuelle sous-évaluation, celui-ci doit bénéficier au prévenu (M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *ibid.*, p. 1138). En ce sens : Corr. Liège, 20 avril 2023, précité, inédit, R.G. n° 21L001656.

## 1. Utilisation (exclusive) d'une base de données comme fondement des doutes

Comme nous l'avons mentionné, *a priori*, des doutes fondés peuvent naître quant à la valeur transactionnelle déclarée sur base d'une consultation, par les autorités, d'une base de données constituée de diverses énonciations (liste de prix, valeurs de marchandises antérieurement déclarées, prix statistiques, ...), nationale ou européenne. A notre estime, faut-il encore que celle-ci ne soit pas défectueuse<sup>152</sup>. La question se pose de savoir s'il est permis pour les autorités, en vue de lutter contre la sous-évaluation, de fonder exclusivement leurs doutes sur l'utilisation d'une base de données. A notre estime, il ne ressort pas *expressément*<sup>153</sup> ceci de la jurisprudence de la Cour. Cette dernière considère en effet que les informations fournies par le déclarant doivent être prises en considération<sup>154</sup>. Néanmoins, la prise en compte réelle et effective de ces informations nous laisse perplexe dès lors qu'il ressort de l'arrêt *EURO 2004* que la valeur transactionnelle peut être rejetée, en cas de présentation de documents authentiques, les douanes se fondant *in casu* (presque) exclusivement sur l'analyse de données statistiques aux fins de rejeter la valeur transactionnelle déclarée<sup>155</sup>. Notons encore que dans les arrêts *Baltic Master* et *Fawkes*, la Cour de justice admet la possibilité d'utilisation d'une base de données nationale aux fins d'évaluer<sup>156</sup> la marchandise importée, une fois la valeur transactionnelle rejetée<sup>157</sup>. Par ailleurs, en cas de non-réponse du déclarant à la demande d'informations par les autorités douanières, la Cour n'exige pas d'investigations actives de la part de ces dernières<sup>158</sup>. Relevons toutefois que dans l'arrêt *EURO 2004*, le déclarant n'a pas fourni d'informations supplémentaires conséquentes aux autorités douanières afin d'infirmer leurs doutes, dans le cadre d'une demande d'informations ou lors de son entente ultérieure. Sur cette dernière considération, une récente question préjudicielle a été posée à la Cour concernant la qualité et la quantité d'informations à fournir ; ceci permettra d'y voir plus clair concernant

---

<sup>152</sup> La Cour de justice ne s'est pas prononcée expressément sur l'impossibilité d'utilisation d'une base de données défectueuse au stade du fondement des doutes. Sur l'utilisation de données défectueuses, dans le contexte des ressources propres : CJUE, 3 mars 2022, arrêt *Commission c. Royaume Uni et Irlande du Nord*, précité, <http://curia.europa.eu>. Au stade de l'évaluation : CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, spéc. points 46 et s., précité, <http://curia.europa.eu>. Sur la méthode dite MADB, voy. Corr. Liège, 21 avril 2023, précité, inédit, R.G. n° 21L001656, le tribunal considère qu'une telle banque de données ne peut être utilisée aux fins de déterminer la valeur en douane selon la méthode dite des moyens raisonnables. Toutefois, la juridiction semble admettre une telle utilisation (toutefois corroborée par d'autres éléments) au stade du fondement des doutes. D'après nous, il serait opportun que l'utilisation d'une base de données défectueuse soit totalement exclue au stade du fondement des doutes, de la naissance de ceux-ci ou aux fins d'évaluation.

<sup>153</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>154</sup> CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, précité, <http://curia.europa.eu>.

<sup>155</sup> CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, précité, <http://curia.europa.eu>. Comme nous l'avons mentionné, il appartient, devant l'autorité de recours et nonobstant le fondement des doutes, de vérifier *in fine*, si le prix déclaré correspond au prix payé en fonction des éléments de preuve présentés.

<sup>156</sup> C'est nous qui soulignons.

<sup>157</sup> CJUE, 9 juin 2022, arrêts *Baltic Master* et *Fawkes*, précités, <http://europa.eu>. Dans l'arrêt *Fawkes*, la base de données en question contient des évaluations de marchandises similaires sur une période de nonante jours. Quant à l'arrêt *Baltic Master*, la Cour de justice de l'Union européenne admet la possibilité d'appliquer la méthode d'évaluation dite des moyens raisonnables en se fondant sur des valeurs reprises dans une base de données nationale et relatives à des importations de biens non-similaires, de même origine et code TARIC. A notre estime, si l'utilisation de telles bases de données est permise au stade de l'évaluation, il semble, de manière implicite, que celles-ci puissent également servir à fonder les doutes des autorités douanières sur base de l'article 140 de l'AI/CDU, même si la Cour ne se prononce pas expressément sur cette question dans les deux arrêts précités.

<sup>158</sup> Toutefois, à la lecture des principes internationaux relatifs à la valeur en douane, il est exigé un rôle plus actif des autorités douanières qui ne peuvent confirmer leurs doutes en raison de l'utilisation *de facto* exclusive d'une base de données (M. SCHIPPERS et W. DE WIT, « The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union », *op.cit.*, pp. 263 et s.).

la prise en compte réelle et effective de ces informations, par les autorités<sup>159</sup>. Pour conclure sur cette question importante en pratique, à l'heure actuelle et sous réserve de la future réponse de la Cour à la question préjudicielle précitée, il ressort de la jurisprudence de la Haute juridiction européenne que l'utilisation de bases de données puisse servir à fonder les doutes des autorités douanières. Même s'il est exigé que les informations fournies par le déclarant soient prises en considération, il semble, *de facto*, que la possibilité soit laissée aux autorités douanières de rejeter la valeur transactionnelle déclarée dès lors que celle-ci est inférieure aux prix repris dans la base de données nonobstant l'éventuelle fourniture de documents authentiques par le déclarant. Cette position de la Cour constitue, selon nous, un malheureux retour en arrière aux principes applicables à l'aune de la Convention de Bruxelles<sup>160</sup>.

## 2. Critiques liées à la méthode subséquente d'évaluation applicable

Même en cas sous-évaluation constatée, le déclarant peut soulever certaines critiques quant à une application non-successive et/ou non-diligente des différentes méthodes d'évaluation subséquentes prévues par l'article 74 du CDU ou encore la prise en considération insuffisante des informations fournies dans ce cadre. Par ailleurs, peuvent aussi être contestés la base de données utilisée ou le manque de souplesse dont les autorités ont fait preuve dans le cadre de la méthode d'évaluation prévue à l'article 74, §, 3, du CDU<sup>161</sup>.

## 3. Méconnaissance du droit d'être entendu

Dans le cas où les autorités douanières méconnaissent le droit d'entente du contribuable, aucune sanction n'est expressément prévue par la législation européenne ; ceci constitue toutefois la violation d'un principe général du droit de l'Union (article 41 CDFUE)<sup>162</sup>. Il s'agit alors de vérifier si une éventuelle sanction est prévue par le droit interne national. Si tel n'est pas le cas, il appartient au juge de déterminer la sanction à appliquer concernant cette violation des droits de la défense et des principes de bonne administration, en tenant compte de la jurisprudence Antigone<sup>163</sup>.

---

<sup>159</sup> Question pendante sous le numéro C-770/21, précitée, <http://curia.europa.eu>. La question se pose de savoir si le fait d'exiger un nombre d'informations trop conséquent au déclarant est conforme au préambule de l'AVD qui prévoit un système d'évaluation simple, équitable et compatible avec la pratique du commerce international (M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, p. 113).

<sup>160</sup> Avec les conséquences (négatives) que cela emporte : pouvoir arbitraire conféré aux autorités quant au rejet de la valeur transactionnelle déclarée, divergence des pratiques entre les Etats, insécurité juridique pour les importateurs, ...

<sup>161</sup> *In casu*, la critique sur l'utilisation d'une telle base de données n'intervient plus au stade du fondement des doutes mais en vue de son utilisation subséquente aux fins d'évaluer la marchandise importée. Dans un même contexte, pourrait être critiqué le rejet, par les autorités, de valeurs transactionnelles antérieurement acceptées concernant le même importateur, en vue de déterminer la valeur selon la méthode des moyens raisonnables. Sur ces considérations, voy. Corr. Liège, 20 avril 2013, inédit, R.G. n° 21L001656.

<sup>162</sup> CJUE, 18 décembre 2008, arrêt *Sopropre*, aff. C-349/07, spéc. point 36 ; CJUE, 13 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, spéc. point 57, précité, <http://curia.europa.eu>. Notons toutefois qu'une sanction spécifique, hypothétique à notre estime, pourrait être tirée de l'article 23, §3, du CDU. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, la violation du droit d'être entendu n'entraîne l'annulation de la décision que si, en l'absence de cette irrégularité, la procédure eut pu aboutir à un résultat différent (CJUE, 4 avril 2019, arrêt *OZ*, aff. C-558/17 ; CJUE, 25 juin 2020, arrêt *HF*, aff. C-570/18, spéc. point 72, <http://curia.europa.eu>). Sur l'exigence de motivation, voy. E. CHEVALIER, « Principes de bonne administration », J-B. Auby et J. Dutheil de la Rochère (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 611 et s. ; du même auteur : *Bonne administration de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2014, pp. 236 et s.

<sup>163</sup> Pour une illustration jurisprudentielle, voy. Cass. fr., 24 novembre 2021, [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr), constatant une violation des articles 41 de la CDFUE et 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Sur la

#### 4. Applicabilité (directe) des normes internationales supérieures

Nous l'avons mentionné, il est difficile pour le déclarant, compte tenu de la jurisprudence actuelle de la Cour de justice, de critiquer le fondement des doutes en raison de l'utilisation (presque exclusive) d'une base de données par l'administration<sup>164</sup>. Toutefois, cette position adoptée par la Cour est, à notre estime, critiquable au regard de certains principes internationaux édictés par l'AVD comme, par exemple, l'interdiction d'utilisation de valeurs arbitraires par les autorités<sup>165</sup>. Deux solutions sont envisageables pour remédier à ceci, l'une concernant directement le contribuable. Premièrement, il pourrait être fait appel au système de règlement des différends prévu par l'Accord de l'OMC sur plainte d'un membre de l'Organisation. Concernant directement le déclarant, ce dernier pourrait tenter d'invoquer les normes internationales devant l'autorité judiciaire pour autant que l'exception dite *Fediol* puisse s'appliquer<sup>166</sup>. Notons encore que même si le contribuable ne peut invoquer directement ces normes supérieures, conséquence de l'absence d'effet direct de celles-ci, l'autorité de recours est toutefois censée en tenir compte lorsqu'elle statue<sup>167</sup>.

#### 5. Moyens de défense au stade de l'obligation et de la contribution à la dette

En cas de sous-évaluation, l'article 79, §1<sup>er</sup>, c), du CDU traite du redevable de la dette douanière. Le déclarant, représentant dans le cadre du régime de la représentation indirecte ou importateur dans le cadre d'une représentation directe est visé comme débiteur de la dette douanière. L'article 79, 1<sup>er</sup>, c), du CDU ne prévoit, selon nous, pas de possibilité pour le déclarant d'échapper à la dette douanière ; une telle possibilité n'existe que pour le représentant en douane agissant dans le cadre de la représentation directe pour autant qu'il n'ait pas fourni les informations erronées en connaissance de cause. Toutefois, notons la possibilité exprimée à l'article 124, §7, du CDU qui prévoit l'extinction de la dette douanière envers le déclarant si le comportement n'a impliqué aucune tentative de manœuvre et que ce dernier a participé à la lutte contre la fraude. Si la responsabilité civile concernant la dette douanière est retenue par le juge, le déclarant, agissant comme représentant et qui a payé conformément aux règles de solidarité prévues par le CDU, peut encore faire valoir certains moyens de défense vis-à-vis de

---

jurisprudence Antigone applicable en matière fiscale, voy. E. CECI, P. MAUFORT et S. SCARNA, *Droit pénal fiscal en (r)évolution, op.cit.*, p. 255, et *supra*. Ainsi, il pourrait être décidé par le juge d'annuler la décision si, en l'absence de cette irrégularité, la procédure eut pu aboutir à un autre résultat et, en conséquence d'une violation des droits de la défense ou des principes de bonne administration, d'écarter les preuves recueillies dans ce cadre. Comme nous l'avons mentionné, même en cas d'écartement de celles-ci, en vertu des autres pouvoirs d'investigation dont disposent les douanes, ces dernières pourraient présenter d'autres éléments de preuve, obtenus de façon légale.

<sup>164</sup> L'on pourrait toutefois envisager, si la base de données est défectueuse, de poser une question préjudicielle à la Haute juridiction européenne quant à l'utilisation de cette première aux fins de fonder les doutes des autorités.

<sup>165</sup> Voy l'article VII.2, a), du GATT 1947 et le préambule de l'AVD. Cette jurisprudence de la Cour peut ainsi porter atteinte, *de facto*, à l'équité, à l'uniformité ou encore à la neutralité du système d'évaluation en douane. Sur ce dernier point, voy. M. SCHIPPERS, *Douanewaarde in een globaliserende wereld, op.cit.*, pp. 57 et s.

<sup>166</sup> Voy. ainsi l'article 74, §3, du CDU. Dans ce contexte, le contribuable peut directement se prévaloir des normes internationales supérieures, ceci n'intervenant plus au stade du fondement des doutes des autorités mais quant à la détermination de la valeur selon la méthode dite des moyens raisonnables. Voy. en jurisprudence : Corr. Liège, 20 avril 2023, précité, inédit, R.G. n° 21L001656.

<sup>167</sup> Sur un litige international favorable au déclarant, voy. le différend du 27 avril 2019, *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry*, précité.

son client importateur selon les règles classiques de la solidarité prévue par le droit interne ou en raison de certains aménagements contractuels qu'il se serait réservé<sup>168</sup>.

## Conclusion

En vue de contextualiser la problématique attachée au présent travail, ont, dans une première partie, été examinées la répartition des compétences en droit douanier, les règles élémentaires relatives à la mise en libre pratique d'une marchandise et la notion de valeur en douane. Ensuite, dans une seconde partie, la question spécifique des doutes fondés émis par les autorités douanières a été étudiée. Dans ce cadre, nous nous sommes tout d'abord intéressés aux circonstances susceptibles de faire naître ces doutes, aux divers moyens d'investigation à disposition des autorités afin de confirmer ces premiers et enfin, aux moyens de défense du déclarant, avant toute décision définitive prise sur le fondement de l'article 140 de l'AI/CDU. Enfin, la dernière partie de la contribution a traité des conséquences d'une décision de rejet de la valeur transactionnelle déclarée et des moyens de défense envisageables devant l'autorité de recours. Pour conclure, le constat suivant, assez défavorable au contribuable, peut être tiré. A l'heure où nous écrivons ces lignes, il ressort de la pratique des autorités, de la réglementation et de la jurisprudence que la valeur transactionnelle déclarée puisse, dans un objectif prétendu de lutte contre la sous-évaluation, être rejetée dès lors que le prix déclaré est inférieur à un prix normal d'importation, spécialement sur base d'une comparaison avec différentes bases de données et nonobstant la fourniture de documents authentiques par le déclarant<sup>169</sup>. Ceci constitue, à notre estime, un malheureux retour en arrière aux règles applicables sous la Convention de Bruxelles et est difficilement conciliable avec les principes internationaux édictés dans l'AVD. Même s'il appartient aux autorités de prouver, *in fine*, devant l'autorité de recours, que le prix déclaré ne correspond pas au prix payé, il n'en reste pas moins que le rejet de ce premier, sur base de considérations que l'on peut être tenté de qualifier d'arbitraires, peut conduire à des conséquences financières dramatiques pour le déclarant en douane, par ailleurs contraint à une insécurité juridique permanente lorsqu'il évalue une marchandise selon la méthode transactionnelle<sup>170</sup>. Si l'objectif poursuivi de lutte contre la sous-évaluation est légitime, un équilibre subtil doit cependant être trouvé au regard des principes internationaux relatifs à la valeur en douane et avec les droits de la défense du contribuable de bonne foi, sanctionné, à l'heure actuelle, lorsque la valeur qu'il déclare est inférieure aux prix confinés dans certaines bases de données, défectueuses ou non.

---

<sup>168</sup> Sur la solidarité en droit belge et le recours au stade de la contribution à la dette, voy. l'article 5. 164 du Code civil. Notons encore que dans le cadre d'un contrat de représentation directe, l'importateur déclarant ayant payé vis-à-vis de l'Etat pourrait aussi faire valoir les différents moyens précités ainsi qu'éventuellement, certaines règles relatives au mandat de droit civil contre le représentant mandataire. Sur ce dernier point, voy. P. JOISTEN et P. WERY, « Le contrat de mandat : généralités et questions particulières en rapport avec la pratique notariale », B. Kohl (dir.), *Le mandat dans la pratique*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 11 et s.

<sup>169</sup> Sous réserve de la réponse de la Cour à la question préjudicielle, C-770/21, précitée, <http://curia.europa.eu>.

<sup>170</sup> Le constat ne diffère pas malgré la jurisprudence nationale récente sur l'impossibilité d'utilisation de la méthode MADB au stade de l'évaluation dès lors qu'il est permis de se fonder sur de telles données statistiques, dans une première étape, aux fins de rejeter la valeur transactionnelle déclarée. Voy. Corr. Liège, 20 avril 2023, inédit, R.G. n° 21L001656.



## Bibliographie

### 1. Doctrine

#### A. Ouvrages

- ALBERT, J-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2023.
- BAERT, A., *Fiscaal Compendium – Douane en accijnzen*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2023.
- BERNAERTS, Y., *TVA. Mode d'emploi et exercices*, Bruxelles, Larcier, 2021.
- BLIN, O., *Droit institutionnel, matériel et contentieux de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2022.
- BOUDET, J-F., *Manuel de droit fiscal européen et comparé*, Bruxelles, Bruylant, 2021.
- CECI E., MAUFORT, P. et SCARNA S., *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, Bruxelles, Larcier, 2023.
- CELIS, K. et VERBEKEN, J., *Douane en accijnzen*, Anvers, Intersentia, 2021.
- CHEVALIER, E., *Bonne administration de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2014.
- CLESSE, C-E. et KENNES, L., *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2022.
- COLLIN J-P., SPREUTELS, J., ROGGEN F. et ROGER FRANCE E., *Droit pénal des affaires*, Bruxelles, Larcier, 2021.
- CUYKENS, S., HOLZAPFEL D. et KENNES, L., *La preuve en matière pénale*, Bruxelles, Larcier, 2015.
- FRANCHIMONT, M., JACOBS, A. et MASSET, A., *Manuel de procédure pénale*, Bruxelles, Larcier, 2012.
- GIFFONI, M., *Les entreprises et les procédures douanières. Analyse du code des douanes de l'Union*, Limal, Anthémis, 2021.
- JUAREZ ALLENDE, H., *L'organisation mondiale des douanes. Passé, présent, futur*, Bruxelles, Bruylant, 2021.
- LYONS, T., *UE Customs Law*, Oxford, Oxford EU Law Library, 2018.
- MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2022.
- MARCHESSOU, Ph. Et TRESCHER B., *Droit fiscal international et européen*, Bruxelles, Bruylant, 2018.
- MATSUSHITA, M., SCHOENBAUM, T.J. et MAVROIDIS, P.C., *The World Trade Organization. Law, Practice and Policy*, Oxford, Oxford University Press, 2003.
- MICHIELS, O., *La jurisprudence de la Cour constitutionnelle en procédure pénale : le Code d'instruction criminelle remodelé par le procès équitable ?*, Limal, Anthémis, 2015.
- ROSENHOW S. et O'SHEA, B., *A handbook on the WTO Customs valuation agreement*, Cambridge, Cambridge University Press, 2010.
- SCHIPPERS, M., *Douanewaarde in een globaliserende wereld*, Pays-Bas, Wolters Kluwer, 2021.
- VAN CLEYNBREGEL, P., *Droit matériel de l'Union européenne. Libertés de circulation et marché intérieur*, Bruxelles, Larcier, 2017.
- VOGEL, L., *Traité de droit économique. Droit européen des affaires*, Bruxelles, Bruylant, 2020.

## B. Revues et contributions à un ouvrage collectif

- CHEVALIER, E., « Principes de bonne administration », J-B. Auby et J. Dutheil de la Rochère (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 611 à 630.
- DELPIERRE, J-C., « Les pouvoirs d’investigation, de contrôle et de poursuite des agents de l’Administration des douanes et accises », *R.G.F.*, 1994, pp. 282 à 290.
- FRANSSSEN, V., WERDING, A., CLAES, A-L. et VERBRUGGEN, F., « La mise en œuvre du Parquet européen en Belgique : quelques enjeux et propositions de solution », C. Chevallier-Govers et A. Weyembergh (dir.), *La création du Parquet européen*, Bruxelles, Bruylant, 2021 pp 151 à 189.
- FRIEDHOOF, M. et SCHIPPERS M., « Hvk Hamamatsu : een abrupt einde aan de wisselwerking tussen verrekenprijzen en douanewaarde », *W.F.R.*, 2018, pp. 909 à 921.
- GUPTA, S., « The arbitrary rejection of the declared value by the customs administrations », *G.T.C.*, 2020, p. 42 à 49.
- HESSELINK, T., « Eu customs valuation : wake-up call for MNE », *G.T.C.*, 2012, pp. 80 à 91.
- JOISTEN P. et WERY P., « Le contrat de mandat : généralités et questions particulières en rapport avec la pratique notariale », B. Kohl (dir.), *Le mandat dans la pratique*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 7 à 98.
- LIETAERT W. et GEVERS J., « Procédure en matière de douanes et accises », *Tiberghien. Manuel de droit fiscal*, Liège, Wolters Kluwer, 2022, pp. 2402 à 2423.
- LYONS, T., « EU harmonization of customs penalties : work on the EU’s foundations », *G.T.C.*, 2018, pp. 270 à 271.
- ROVETTA, D., « Customs valuation in the european union : back to the fifties thanks to the Court of Justice of the European union » , *G.T.C.*, 2022, pp. 414 à 416.
- ROVETTA D., CAROLA BERETTA, L. et SMIATACZ, A., « The Court of Justice of the European Union judgment in the Hamamatsu Case : defending EU Customs valuation law from the « Transfer pricing folly » in customs matters », *G.T.C.*, 2018, pp. 187 à 190.
- SCHIPPERS M. et DE WIT W., « The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union », *J.W.T.*, 2023, pp. 253 à 276.
- VAN DEN BERGE, Y., VANDEWEYER P. et VANDERPUTTEN J., « Le parquet européen : présentation générale et place dans le système judiciaire belge », A. Masset et V. Franssen (dir.), *Le droit pénal et la procédure pénale en constante évolution*, Limal, Anthémis, 2022, pp. 271 à 313.
- VERSCHEURE, C., « Preuves. Proposition de loi visant à contrer les effets de la jurisprudence « Antigone Fiscal » », *Act. Fisc.*, 2022, pp. 1 à 5.

## 2. Jurisprudence

### A. Jurisprudence nationale

- Bundesfinanzhof, 28 juillet 2010
- Hoge Raad, 17 novembre 2017.
- Gerechtshof Amsterdam, 22 février 2022.
- Rechtbank Noord-Holland, 31 juillet 2014.
- Cass. fr., 29 novembre 2014.
- Cass. fr., 24 novembre 2021.
- C.A., 14 février 2001, n°16/2001.
- C.A., 28 mars 2022, n°60/2002.
- C.C., 27 janvier 2011, n°10/2011.
- C.C., 22 septembre 2022, n°114/2022.
- Anvers, 16 décembre 2021.
- Corr. Liège, 20 avril 2023.

### B. Jurisprudence européenne et internationale

- CJCE, 25 juillet 1991, arrêt *Hauptzollamt Karlsruhe*, aff. C-299/90.
- CJCE, 14 juillet 1994, arrêt *Matteo Peralta*, aff. C-379/92.
- CJUE, 28 février 2008, arrêt *Carboni e derivati Srl*, aff. C-263/06.
- CJUE, 18 décembre 2008, arrêt *Sopropré*, aff. C-349/07.
- CJUE, 15 septembre 2011, arrêt *DG Grup EOOD*, aff. C-138/10.
- CJUE, 12 décembre 2013, arrêt *Christodoulou*, aff. C-116/12.
- CJUE, 13 mars 2014, arrêt *GTL OOD*, aff. jointes C-29/13 et C-30/13.
- CJUE, 16 juin 2016, arrêt *EURO 2004*, aff. C-291/15.
- CJUE, 9 mars 2017, arrêt *GE Healthcare GmbH*, aff. C-173/15.
- CJUE, 11 mai 2017, arrêt *The Shirtmakers BV*, aff. C-59/16.
- Organe de règlement des différends de l'OMC, 27 avril 2019, *Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry*.
- CJUE, 4 avril 2019, arrêt *OZ*, aff. C-558/17.
- CJUE, 20 juin 2019, arrêt *Oribalt*, aff. C-1/18.
- CJUE, 25 juin 2020, arrêt *HF*, aff. C-570/18.
- CJUE, 9 juillet 2020, arrêt *République Tchèque c. Commission*, aff. C-575/18.
- CJUE, 16 juillet 2020, arrêt *Pfeifer et Langen GmbH et Co KG*, aff. C-97/19.
- CJUE, 16 juillet 2020, arrêt *Antonio Capaldo SA*, aff. C-496/19.
- CJUE, 22 avril 2021, arrêt *Lifosa*, aff. C-75/20.
- CJUE, 8 mars 2022, arrêt *Commission c. Royaume Uni et Irlande du nord*, aff. C-213/19.
- CJUE, 12 mai 2022, arrêt *U.I. Srl*, aff. C-714/20.
- CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Baltic Master*, aff. C-599/20.
- CJUE, 9 juin 2022, arrêt *Fawkes Kft*, aff. C-187/21.
- CJUE, question préjudicielle, aff. C-770-21.

### 3. Législation

#### A. Législation interne

- Loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969.
- Loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977, *M.B.*, 21 septembre 1977.

#### B. Législation européenne et internationale

- Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1947, signé à Genève le 30 octobre 1947.
- Traité instituant la Communauté économique européenne, signé à Rome le 25 mars 1957.
- Règlement (CE) n°803/68 du Conseil du 28 mai 1968 relatif à la valeur en douane des marchandises, *J.O.C.E.*, L 148, du 28 juin 1968.
- Convention internationale d'assistance mutuelle administrative en vue de prévenir, de rechercher et de réprimer les infractions douanières, signée à Nairobi le 9 juin 1977.
- Convention des Nations Unies du 11 avril 1980 sur les contrats de vente internationale de marchandises, signée à Vienne le 11 avril 1980.
- Règlement (CE) n° 1124/80 du Conseil du 28 mai 1980 relatif à la valeur en douane des marchandises, *J.O.C.E.*, L 134, du 31 mai 1980.
- Accord de Marrakech du 15 avril 1994 instituant l'OMC, signé à Marrakech le 15 avril 1994.
- Décision 6.1. du Comité de l'évaluation en douane sur les cas où l'administration des douanes a des raisons de douter de la véracité ou de l'exactitude de la valeur déclarée, adoptée le 12 mai 1995.
- Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, adoptée le 7 décembre 2000.
- Directive (CE) n°2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, L 347, du 11 décembre 2006.
- Traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007.
- Règlement (CE) n°1186/2009 relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières, *J.O.C.E.*, L 324, du 16 novembre 2009.
- Règlement (UE, Euratom), n°883/2013 du Parlement européen et du Conseil du 11 septembre 2013 relatif aux enquêtes effectuées par l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) et abrogeant le règlement (CE) n°1073/1999 du Parlement européen et du Conseil et le règlement (Euratom) n°1074/1999 du Conseil, *J.O.U.E.*, L 248, du 18 septembre 2013.
- Règlement (UE) n°952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le Code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 269, du 10 octobre 2013.
- Accord sur la facilitation des échanges, signé à Bali le 7 décembre 2013.
- Règlement délégué (UE) n°2446/2015 de la Commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) n°952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 343, du 29 décembre 2015.
- Règlement d'exécution (UE) n°2447/2015 de la Commission du 24 novembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union, *J.O.U.E.*, L 343, du 29 décembre 2015.

- Directive (UE) n°2017/1371 du Parlement européen et du Conseil relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal *J.O.U.E.*, L 198, du 28 juillet 2017.
- Règlement (UE) n°2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, *J.O.U.E.*, L 198, du 28 juillet 2017.
- Règlement (UE) n°2017/2454 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 348, du 29 décembre 2017.
- Décision (UE) n°2020/2053 du Conseil du 14 décembre 2020 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, *J.O.U.E.*, L 424, du 15 décembre 2020.
- Règlement (UE) n°2022/2399 du Parlement européen et du Conseil du 23 novembre 2022 établissant l'environnement du guichet unique de l'Union européenne pour les douanes et modifiant le règlement n°952/2013, *J.O.U.E.*, L 317, du 9 décembre 2022.