

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 : "L'abus de droit en matière douanière. Etude de jurisprudence et de l'article 33 du Règlement délégué du code des douanes".

Auteur : Bode, Maxime

Promoteur(s) : Melin, Yves

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/2268.2/17416>

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.

**L'abus de droit en matière douanière. Étude de
jurisprudence et de l'article 33 du Règlement délégué du
code des douanes.**

Maxime BODE

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2022-2023

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Yves MELIN

Remerciements

Mes remerciements s'adressent tout d'abord à mon promoteur, Monsieur Yves Melin pour son aide, ses précieux conseils et commentaires. Son expertise, son écoute et sa disponibilité ont été essentiels dans la réalisation de mon mémoire.

Je souhaite également remercier Monsieur Timothy Lyons qui a accepté de m'accorder son temps afin de me fournir de nombreux conseils, de me faire part de son expérience et de m'aider dans mes recherches.

Finalement, je souhaite remercier mes parents Sandrine Hanquet et Frédéric Bode pour leur soutien inébranlable ainsi que leurs encouragements au cours de la rédaction de ce mémoire.

Résumé

Dans ce mémoire, nous aurons l'opportunité d'analyser deux sujets distincts mais présentant un certain nombre de similarités. L'abus de droit en matière douanière et l'article 33 Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la commission du 28 juillet 2015 complétant le Règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, ci-après désigné « AD-CDU ».

L'abus de droit en matière douanière est une matière qui n'est pas régulée dans la législation. Cependant, elle a pu bénéficier d'un développement jurisprudentiel au travers de diverses affaires auxquelles les juridictions européennes ont dû faire face. Ces divers développements jurisprudentiels ont permis à la matière de se développer fortement au cours des dernières années.

Concernant l'abus de droit en matière douanière, l'objectif de ce mémoire sera d'analyser les diverses évolutions jurisprudentielles survenues à propos de cette matière. Comme nous aurons l'occasion de le constater, l'abus de droit en matière douanière peut toucher des sujets divers et variés, tels que les questions de quotas, de restitution à l'importation, de valeur en douane ou encore d'abus commis par les autorités européennes elles-mêmes.

À propos de l'article 33 AD-CDU, l'objet sera d'analyser l'évolution de cet article dans le temps mais également d'analyser les précisions qui y ont récemment été apportées par la jurisprudence dans le cadre de l'arrêt T-324/21, Harley-Davidson.

Abstract

In this thesis, we will have the opportunity to analyse two distinct subjects but with a number of similarities. Abuse of rights in customs matters and article 33 delegated Regulation (EU) 2015/2446 of the commission of 28 July 2015 supplementing Regulation (EU) no 952/2013 of the European parliament and of the council as regards detailed rules concerning certain provisions of the customs code of the union, hereinafter referred to as "AD-CDU".

The abuse of rights in customs matters is not regulated by legislation. However, it has benefited from the development of case law through various cases that the European courts have had to deal with. These various developments in case law have enabled this area to develop considerably in recent years.

With regard to abuse of rights in customs matters, the objective of this dissertation will be to analyse the various case law developments in this area. As we shall see, abuse of rights in customs matters can affect a wide range of subjects, such as quotas, import refunds, customs valuation and abuse by the European authorities themselves.

With regard to article 33 ad-cdu, the aim will be to analyse the development of this article over time and also to analyse the clarifications recently made to it by the case law in the context of the t-324/21 Harley-Davidson judgment.

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	3
RÉSUMÉ	4
ABSTRACT	4
INTRODUCTION	7
PARTIE I : L'ABUS DE DROIT EN MATIÈRE DOUANIÈRE	7
CHAPITRE 1 : LE CONCEPT D'ABUS DE DROIT	8
<i>Section 1 : Définition.....</i>	8
<i>Section 2 : Conséquence de l'abus de droit.....</i>	9
CHAPITRE 2 : ANALYSE JURISPRUDENTIELLE	9
<i>Section 1 : L'abus de droit commis par les importateurs.....</i>	10
Sous-section 1 : L'arrêt <i>Cremer</i> (C-125/76), les débuts de l'abus de droit	10
Sous-section 2 : Le test d'abus, les arrêts <i>Emland-Stärke</i> (C-110/99) et <i>Halifax</i> (C-255/02)	11
A. <i>L'élément objectif</i>	11
B. <i>L'élément subjectif.....</i>	11
C. <i>Controverse.....</i>	11
Sous-section 3 : L'arrêt <i>Christodoulou</i> (C-116/12), l'analyse de l'abus de droit en matière de valeur en douane ...	12
Sous-section 4 : L'arrêt <i>SICES</i> (C-155/13).....	13
Sous-section 5 : L'arrêt <i>Cervati et Malvi</i> (C-131/14), les suites de l'arrêt <i>SICES</i>	15
<i>Section 2 : L'abus de droit commis par les autorités</i>	17
Sous-section 1 : L'arrêt <i>Citymo</i> (T-271/04)	17
CHAPITRE 3 : ENSEIGNEMENTS DE LA JURISPRUDENCE	19
<i>Section 1 : Evolution chronologique.....</i>	19
<i>Section 2 : Confusion des notions d'abus de droit et de fraude.....</i>	20
PARTIE II : L'ARTICLE 33 DU RÈGLEMENT DÉLÉGUÉ DU CODE DES DOUANES.....	22
CHAPITRE 1 : UNE OUVRAISON ÉCONOMIQUEMENT JUSTIFIÉE	23
<i>Section 1 : L'article 25 C.D.C., précurseur de l'article 33 AD-CDU.....</i>	23
<i>Section 2 : L'article 33 du Règlement délégué du code des douanes.....</i>	24
<i>Section 3 : Comparaison entre l'article 25 CDC et l'article 33 AD-CDU.....</i>	26
CHAPITRE 3 : ANALYSE JURISPRUDENTIELLE	27
<i>Section 1 : L'arrêt Brother International (C-26/88).....</i>	27
<i>Section 2 : L'arrêt Harley-Davidson (T-324/21)</i>	28
Sous-section 1 : Les faits à l'origine du litige	28
Sous-section 2 : Les moyens invoqués par les requérants.....	29
A. <i>Troisième moyen.....</i>	29
a) Arguments d'Harley-Davidson et Neovia	29
b) Raisonement du Tribunal	30
B. <i>Quatrième moyen</i>	32
a) Raisonement des demandeurs.....	32
b) Raisonement du Tribunal	32
C. <i>Commentaire</i>	33

CONCLUSION	36
BIBLIOGRAPHIE	37
DOCTRINE.....	37
<i>Articles</i>	37
JURISPRUDENCE	37
<i>Arrêts de la Cour de justice</i>	37
<i>Arrêts du Tribunal</i>	38
LÉGISLATION EUROPÉENNE	38
<i>Règlements</i>	38
SITES INTERNET	39
CIRCULAIRES.....	39

Introduction

Les abus de droit en matière douanière ont été développés au travers de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Pour parvenir à détecter et analyser ces abus, les juridictions européennes ont précisé, au travers de la jurisprudence, ce que représentait la notion d'abus de droit en matière douanière, mais aussi comment les détecter à l'aide d'un test d'abus et enfin comment déterminer s'il existe des justifications permettant de conclure à l'absence d'existence d'un abus. Ces précisions sont, par ailleurs, indispensables aux autorités douanières nationales qui seront bien souvent les premières à faire face à de possibles cas d'abus de droit en matière douanière.

Concernant l'article 33 AD-CDU, successeur de l'article 25 du code des douanes communautaires, cet article permet de développer la notion d'ouvroison économiquement justifiée dans le cadre de la détermination de l'origine non-préférentielle d'une marchandise. L'objectif de cet article est d'empêcher certains abus qui pourraient survenir dans le cadre de la détermination de ladite origine non-préférentielle. Il existe peu de jurisprudence concernant cet article. Cependant, le Tribunal de l'Union européenne a eu l'occasion de se pencher sur la matière dans le récent arrêt T-324/21, *Harley-Davidson*.

Dans la première partie de ce mémoire nous allons aborder le sujet de l'abus de droit en matière douanière, présenter une définition de ce concept et les conséquences qu'entraîne la constatation de l'existence d'un abus de droit. Dans un second chapitre, nous analyserons les diverses affaires qui ont permis à la Cour de se prononcer sur cette notion et d'y apporter des précisions. Nous terminerons cette partie par un troisième chapitre dans lequel nous aborderons les principaux enseignements apportés par la jurisprudence.

Dans la seconde partie, nous nous attarderons sur la question de l'origine non-préférentielle des marchandises et plus précisément sur la notion d'ouvroison économiquement justifiée. Dans ce cadre, nous analyserons les évolutions de ce concept. Tout d'abord son évolution législative et ensuite, son évolution jurisprudentielle.

Partie I : L'abus de droit en matière douanière

La notion d'abus de droit en droit communautaire est une notion qui fut peu claire pendant de nombreuses années. Ceci s'explique notamment car certains Etats membres n'ont pas connaissance de cette notion dans leur droit national. Dans certains, ce principe trouve un champ d'application large tandis que dans d'autres, celui-ci est plus restrictif¹.

Par ce terme, développé dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, cette dernière considère qu'il s'agit d'opérations qui n'ont pas été effectuées dans le cadre de transactions commerciales normales mais qui ont uniquement pour but d'obtenir des avantages

¹ R., DE LA FERIA, EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (Again) Under Review (January 1, 2007). (2007) EC Tax Review 16/2, p. 1, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3489277> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3489277>, consulté le 25 avril 2023.

indus au travers du droit de l'Union². L'interdiction de l'abus a pour objectif d'assurer l'efficacité du droit communautaire et répond à ses propres conditions³.

Chapitre 1 : Le concept d'abus de droit

Dans le cadre de ce chapitre, nous commencerons par définir l'abus de droit avant d'envisager les conséquences qui s'attachent au constat de l'existence d'un abus de droit.

Section 1 : Définition

Le contribuable jouit de la possibilité de choisir la voie la moins imposée, ce principe a été reconnu dans l'arrêt *Halifax* au niveau du droit européen. En effet, cet arrêt nous enseigne que « l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale. »⁴.

Cependant, cette liberté de choisir la voie la moins taxée peut entrer en conflit avec l'interdiction de l'abus de droit, celle-ci étant devenue un principe général de droit communautaire en 2007 dans l'arrêt *C-321/05, Kofoed*⁵. Il s'agit donc de trouver un équilibre entre ce qu'il est permis de faire et ce qui sera considéré comme une construction artificielle ou anormale et relèvera, de ce fait, de l'abus de droit⁶.

Il est nécessaire de relever que le concept d'abus de droit en matière communautaire est composé de deux formes. La première intervient lorsque le droit communautaire est utilisé abusivement afin de contourner le droit national. Il s'agira dès lors « d'une fraude au droit national greffée sur une invocation abusive du droit communautaire »⁷. Cette forme intervient lorsque l'harmonisation européenne du droit communautaire n'est pas complète⁸. Dans ce premier cas, l'élément subjectif sera prédominant dans l'analyse de la Cour de justice⁹.

La seconde forme apparaît lorsqu'il est abusivement fait usage des dispositions de droit communautaire. Cette fois-ci dans le but de tirer des avantages contraires au but desdites dispositions de droit communautaire. Il s'agit ici d'un abus de droit communautaire qui apparaît

² L., BONNEZ, S., BERGHMAN, «Tussen uti en abuti inzake douane Nieuwigheden betreffende de toepassing van rechtsmisbruik naar aanleiding van het arrest *SICES*», *T.F.R.*, 2015/11, nr. 483, p. 506.

³ R.-N., IONESCU, « Introduction » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 21.

⁴ CJCE, arrêt de la cour, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, aff.C-255/02, EU:C:2006:121, point 73.

⁵ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 506.

⁶ *Ibid*, p. 507.

⁷ R.-N., IONESCU, *op. Cit.*, p. 21.

⁸ *Ibid*

⁹ Pour un approfondissement de la question, voir D., BERLIN, F., MARTUCCI ET F., PICOD, *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 29.

lorsque l'harmonisation européenne est avancée¹⁰. Dans ce second cas, ce sera l'élément objectif auquel la Cour accordera une plus grande importance¹¹.

L'abus de droit en matière douanière peut donc survenir lorsqu'un ou plusieurs opérateurs économiques créent une situation artificielle afin d'entrer dans le champ d'application de la législation européenne et ainsi obtenir des avantages financiers¹².

De plus, la jurisprudence a déjà eu l'occasion d'admettre que certaines institutions européennes pouvaient également abuser de leurs droits, en ce sens nous parlerons de l'arrêt *T-271/04 (Citymo SA contre Commission des Communautés européennes)*.

Section 2 : Conséquence de l'abus de droit

Dans l'éventualité où il serait fait état d'un abus de droit, il sera nécessaire de rétablir la situation telle qu'elle aurait été sans la survenance de l'abus. Dès lors, l'avantage recherché ne sera pas accordé et s'il l'avait été préalablement, il devra être rendu et les droits évités, s'il y en a eu, devront être payés. Cette conséquence n'est pas perçue comme une sanction par la doctrine ou la jurisprudence mais bel et bien comme une constatation que les conditions pour bénéficier des avantages ont été créées artificiellement et que, dès lors, les avantages ne sauraient être accordés¹³.

En effet, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne nous enseigne que « nul ne saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits prévus par le système juridique de l'Union »¹⁴. De ce fait, les justiciables ne peuvent pas invoquer le droit de l'Union en cas d'abus de celui-ci, c'est-à-dire, lorsque le seul but était d'obtenir des avantages indus¹⁵.

Chapitre 2 : Analyse jurisprudentielle

Une grande partie de la jurisprudence européenne à propos de l'abus de droit en matière douanière concerne les abus commis par les importateurs que ce soit, à titre principal, dans le cadre des mesures de politique commerciale ou dans d'autres situations, telles que les cas de valeur en douane¹⁶. Cependant, des abus de droit peuvent également être commis par les institutions de l'Union européenne et même si il n'existe pas vraiment de jurisprudence en matière douanière à ce sujet, il nous paraît important de nous y attarder.

¹⁰ R.-N., IONESCU, *op. Cit.*, p. 21.

¹¹ D., BERLIN, F., MARTUCCI ET F., PICOD, *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 34.

¹² Ibid.

¹³ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, « Tussen uti en abuti inzake douane Nieuwigheden betreffende de toepassing van rechtsmisbruik naar aanleiding van het arrest *SICES* », *T.F.R.*, 2015/11, nr. 483, p. 508.

¹⁴ D., BERLIN, F., MARTUCCI ET F., PICOD, *op. Cit.*, p. 19.

¹⁵ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 506.

¹⁶ Ibid, p. 506.

Section 1 : L'abus de droit commis par les importateurs

Afin d'analyser les abus de droit commis par les importateurs à travers la jurisprudence, il nous paraît important d'évoluer chronologiquement afin de pouvoir avoir un aperçu des diverses évolutions jurisprudentielles survenues au fil des années.

Sous-section 1 : L'arrêt *Cremer* (C-125/76), les débuts de l'abus de droit

L'affaire *Cremer* est une des premières affaires dans laquelle la Cour de justice de l'Union européenne a eu l'occasion d'être confrontée à des abus douaniers et plus particulièrement ici dans le cadre de restitutions à l'exportation¹⁷.

Dans les faits, il s'agissait de savoir si la société *Cremer*, qui exportait des aliments contenant de l'amidon en faible quantité dans des pays tiers, avait droit à des restitutions à l'exportation. La possibilité de l'existence d'un abus se trouvait dans le fait que la quantité d'amidon dans les aliments était très faible, moins de 2% une fois les opérations de transformations réalisées dans le pays de destination¹⁸.

En l'espèce, la Cour a estimé que « que l'application du règlement en cause, [...], ne saurait en aucun cas être étendue jusqu'à couvrir des pratiques abusives d'opérateurs économiques, à la faveur des appréciations forfaitaires dont il est fait usage pour le calcul des restitutions »¹⁹. Dès lors, le fait de ne contenir qu'une quantité négligeable d'un seul produit éligible aux restitutions à l'exportation ne permet pas d'en bénéficier²⁰.

Cependant, aucun test d'abus n'avait été mis en place à l'époque afin de déterminer plus objectivement ce qui doit être considéré comme un abus de droit ou non. Tout au plus, la jurisprudence se référait, soit à l'interdiction d'invoquer le droit communautaire, soit à l'article 4, paragraphe 3, du Règlement n° 2988/95 du 18 décembre 1995 relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes. Cet article contient une disposition générale anti-abus étant énoncée comme suit : « Lorsque des opérations ont pour objet d'obtenir, en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention, un avantage contraire aux objectifs du droit communautaire applicable, cet avantage n'est pas accordé ou est retiré, selon le cas »²¹.

Il faudra attendre les arrêts *Halifax* et *Emland-Stärke* avant de voir se développer un réel test d'abus. Ce sont ces deux arrêts qui ont permis de démontrer le large champ d'application de l'abus de droit communautaire et de clarifier cette notion²².

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ CJCE, arrêt de la Cour, *Entreprise Peter Cremer contre Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, 11 octobre 1977, aff. C-125/76, EU:C:1977:148, point 21.

²⁰ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 506.

²¹ Ibid.

²² R., DE LA FERIA, *EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (Again) Under Review* (January 1, 2007). (2007) EC Tax Review 16/2, p. 3,

SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3489277> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3489277>, consulté le 25 avril 2023.

Sous-section 2 : Le test d'abus, les arrêts *Emland-Stärke* (C-110/99) et *Halifax* (C-255/02)

L'arrêt *Emland-Stärke*, concerne l'exportations de produits composés de féculés de pomme de terre vers la Suisse. Dans ce cadre, des restitutions à l'exportation ont été accordées à l'exportateur. Cependant, dès la mise en libre pratique en Suisse, lesdites marchandises ont été placées sous le régime de la TVA. C'est dans ce cadre que la cour a eu l'occasion de faire usage de son test d'abus en énonçant que, pour constater l'existence d'un abus, deux éléments devaient être rencontrés. Tout d'abord, un élément objectif et ensuite un élément subjectif.

Plus tard, ces deux conditions ont également été suivie dans l'arrêt *Halifax* qui, même si il s'agit d'un arrêt en matière de TVA, apporte tout de même certains enseignements intéressant quant à la notion d'abus de droit. Depuis lors, ce test est toujours appliqué par la jurisprudence afin de vérifier l'existence d'un abus de droit²³.

A. L'élément objectif

L'élément objectif consiste à analyser si, au-delà du respect formel des conditions imposées dans la réglementation européenne, l'objectif poursuivi par la Règlement est lui aussi atteint ou non²⁴. Dans le cas où les conditions sont respectées mais que l'objectif poursuivi n'est pas atteint, l'élément objectif sera rempli.

B. L'élément subjectif

Cet élément s'attache à l'analyse de l'intention des personnes ayant potentiellement commis un abus de droit. L'arrêt *Emland-Stärke* nous enseigne en effet qu'ils doivent avoir l'intention d'obtenir un avantage tout en créant artificiellement les conditions pour en bénéficier²⁵.

Néanmoins, pour que l'élément subjectif soit rempli il faut que le but essentiel soit d'obtenir cet avantage. En effet, selon la jurisprudence *Halifax*, si le bénéficiaire parvient à démontrer l'existence d'une autre raison que celle d'obtenir l'avantage, l'élément subjectif ne saurait être retenu²⁶.

Selon l'arrêt *Emland-Stärke*, l'existence de l'élément subjectif peut être prouvée à l'aide de la démonstration de l'existence de liens entre les partenaires commerciaux ainsi que de la présence d'une collusion²⁷.

C. Controverse

Même si il est vrai que des références implicites au test d'abus préexistaient ces deux arrêts, l'arrêt *Emland-Stärke* est le premier à propos duquel la Cour a explicitement réalisé un tel test. Pour cette raison, cet arrêt fut relativement controversé.

²³ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 507.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ É., COULON, « Chapitre 3. - Acte administratif frauduleux » in L., FEILHÈS, (dir.), in *Un droit "administratif" européen*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2022, p. 73.

²⁷ CJCE, arrêt de la Cour, *Emsland-Stärke GmbH contre Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 14 décembre 2000, aff. C-110/99, EU:C:2000:695, point 53 ainsi que Ionescu, R.-N., « Chapitre II - L'étape déductive » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 400.

Le premier point de controverse fut l'utilisation d'un élément subjectif dans le test d'abus. En effet, certains auteurs et avocats généraux avaient exprimé des réserves quant à l'utilité d'un tel élément²⁸.

Un second point de controverse portait sur la question de savoir si les enseignements de cet arrêt pouvaient être étendus à d'autres matières du droit communautaire. La conclusion à cette question dépendait des raisons pour lesquelles la Cour avait mis un place un tel test²⁹. Comme nous pouvons le constater aujourd'hui, ce test a bel et bien été étendu à de multiples matières, notamment à celle de la TVA dans l'arrêt *Halifax*.

Il est important de noter que la charge de la preuve de ces deux éléments incombe à la juridiction nationale, selon les règles de preuve nationales, du moment que ces règles ne portent pas atteinte à l'efficacité du droit de l'Union³⁰.

Sous-section 3 : L'arrêt *Christodoulou* (C-116/12), l'analyse de l'abus de droit en matière de valeur en douane

L'arrêt *Christodoulou* concerne l'existence d'un abus dans le cadre de la valeur en douane de marchandises.

La société grecque Christodoulou prépare des fruits afin de produire du jus de fruit. Elle possède un département de vente proche d'Athènes et une usine également située en Grèce. Suite à un premier contrôle des autorités douanières grecques, il est constaté que Christodoulou exportait, via des déclarations d'exportation définitive, du sucre à destination d'une société dénommée Agrima SA, située en Bulgarie. Comme le relève la Cour, l'exportation de sucre blanc était subventionnée et son prix d'exportation était donc plus avantageux que le prix de vente dans le marché intérieur³¹.

Un second contrôle douanier révèle que Christodoulou exportait également via des déclarations d'exportation définitive le jus d'orange qu'elle produisait. Cependant, Agrima récupérait les deux marchandises via une déclaration d'admission temporaire et sous le régime de perfectionnement actif. Elle mélangeait les deux produits et y ajoutait de l'eau, déclarait comme pays d'origine la Bulgarie et réexportait le produit sans versement des droits de douane³².

De plus, Agrima, lors de la réexportation, surfacturait le jus d'orange réexporté afin qu'il entre dans une sous-position tarifaire différente et se voit ainsi appliqué un droit de douane inférieur à celui qui aurait normalement dû être appliqué dans le cas où le jus n'aurait pas été surfacturé.

²⁸ R., DE LA FERIA, EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (Again) Under Review (January 1, 2007). (2007) EC Tax Review 16/2, p. 16, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3489277> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3489277>, consulté le 25 avril 2023.

²⁹ Ibid.

³⁰ CJCE, arrêt de la Cour, *Emsland-Stärke GmbH contre Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 14 décembre 2000, aff. C-110/99, EU:C:2000:695, point 54.

³¹ CJUE, arrêt de la Cour, *Ioannis Christodoulou e.a. contre Elliniko Dimosio*, 12 décembre 2013, aff. C-116/12, EU:C:2013:825, points 13 à 15.

³² Ibid, points 15 à 18.

Sur base de ces deux constatations, les autorités douanières grecques ont établi un procès-verbal d'infraction afin de récupérer les droits de douanes évités, tout en y apposant des droits majorés et une amende. S'en est suivi un recours de la part de Christodoulou devant les tribunaux grecs à la suite duquel le juge pose une question préjudicielle à la Cour quant à la manière de calculer la valeur en douane³³. Dans ce cadre, la Cour a eu l'opportunité d'analyser une situation dans laquelle une société va exploiter abusivement des dispositions communautaires afin d'en tirer profit³⁴.

Quant à la question de l'abus de droit, la Cour répète tout d'abord qu'« il est constant que les requérants ont, sous couvert d'une exportation définitive et d'une prétendue transformation substantielle, entendu dissimuler le fait que les marchandises faisaient en réalité l'objet d'un perfectionnement passif. Par cette pratique, ils ont contourné l'application de l'article 146, paragraphe 1, du code des douanes, en vertu duquel les marchandises donnant lieu à restitution à l'exportation ne peuvent être placées sous le régime du perfectionnement passif. »³⁵.

Par la suite, la Cour rappelle les enseignements de l'arrêt *Emsland-Stärke* concernant les éléments constitutifs de l'abus de droit³⁶. La Cour rappelle également que la charge de la preuve incombe à l'autorité nationale et qu'en cas de pratique abusive avérée, les avantages indus devront être restitués.

La Cour ajoute également que la législation nationale peut également prévoir des sanctions administratives, civiles ou pénales qui s'ajouteront à l'obligation de restitution de l'avantage³⁷. Cependant, les autorités nationales disposent toujours de peu d'indications sur les éléments à prendre en compte dans leur analyse de l'abus de droit et pour cela, il faudra attendre l'arrêt *SICES*.

Sous-section 4 : L'arrêt *SICES* (C-155/13)

Cet arrêt est particulièrement intéressant dans la mesure où il apporte un certain nombre de précisions quant à l'application de l'élément subjectif dans le cadre du test d'abus³⁸.

Dans cette affaire, la société *SICES* importait de l'ail chinois aux côtés d'autres importateurs. Lors de l'importation, ces derniers étaient en possession de certificats d'importation leur permettant d'être exonérés des droits spécifiques à l'importation de l'ail chinois. Cependant, la douane italienne est intervenue et a remis en cause les transactions commerciales liées aux importations d'ail en raison du montage mis en place.

Deux grossistes italiens, *Duoccio SRL* et *Tico SRL* achetaient l'ail au fournisseur chinois pour ensuite le revendre à certains importateurs du marché européen bénéficiant de certificats à l'importation et donc de droits d'importations réduits. Une fois la marchandise importée à

³³ Ibid, points 18 à 30.

³⁴ Ibid, points 30.

³⁵ Ibid, point 62.

³⁶ Ibid, point 64.

³⁷ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 508.

³⁸ Ibid, p. 508.

moindre coût, ces importateurs revendaient la marchandise à Duoccio qui avait épuisé ses certificats d'importation et ne pouvait dès lors plus importer l'ail lui-même tout en bénéficiant des droits d'importation réduits³⁹.

Les douanes italiennes ont considéré que ce montage de ventes avait pour objectif de contourner l'interdiction de transférer les droits d'importation réduits et qu'au vu de la situation, Duoccio devait être considéré comme l'importateur réel des marchandises.

S'ensuit une procédure devant la justice italienne au cours de laquelle le tribunal va poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

La Cour a tout d'abord constaté qu'il n'existait aucune interdiction à ce que les opérateurs économiques agissent de la sorte dans le règlement. Elle s'est ensuite penchée sur la possible existence d'un abus de droit. De ce fait, la Cour a analysé la question de savoir si la réalité économique des transactions doit être prise en compte ou si seul le caractère juridique des opérations doit être examiné⁴⁰. Un point notable de l'arrêt est que la Cour va rentrer dans le détail du test d'abus, chose qu'elle ne faisait que rarement en matière douanière⁴¹.

Concernant l'élément objectif, la Cour va constater que l'objectif du Règlement n'est pas rempli. L'idée étant d'empêcher qu'un opérateur ne contrôle tout le marché et ainsi de sauver la concurrence. Or dans le cas d'espèce, Duoccio continue d'importer de l'ail en bénéficiant d'un tarif préférentiel alors même que ses certificats d'importation sont épuisés⁴².

Concernant l'élément subjectif, la Cour se base sur la même méthode que dans l'arrêt *Halifax* analysé précédemment en énonçant « qu'il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage indu. En effet, l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'un avantage »⁴³.

Selon la Cour, il est nécessaire de respecter deux conditions afin de considérer que l'élément subjectif est rempli. En premier lieu, il est nécessaire de prouver que l'intention est de conférer un avantage indu à l'acheteur. En second lieu, il faut prouver que les opérations n'ont aucune justification, qu'elle soit économique ou commerciale, pour les importateurs⁴⁴. Cette seconde condition doit s'analyser de manière restrictive⁴⁵.

Dans le cas d'espèce, la Cour va considérer que de telles justifications économiques et commerciales, parallèles à la volonté de l'acheteur de bénéficier du tarif préférentiel, sont à

³⁹ Ibid et CJUE, arrêt de la cour, *Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145.

⁴⁰ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 512.

⁴¹ Ibid.

⁴² CJUE, arrêt de la cour, *Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145, points 35 et 36.

⁴³ Ibid, point 33.

⁴⁴ Ibid, point 37.

⁴⁵ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 512.

priori présente. De ce fait, l'opération dont il est question ne doit pas nécessairement être considérée comme étant constitutif d'un abus de droit⁴⁶.

Afin d'aider les autorités douanières dans leur analyse du caractère artificiel, la Cour va énoncer quelques éléments permettant d'établir une telle conception artificielle dans le but essentiel d'obtenir un tarif préférentiel. À ce titre, elle cite « la circonstance que l'importateur titulaire des certificats « A » n'a assumé aucun risque commercial, celui-ci ayant en réalité été couvert par son acheteur qui est également importateur traditionnel.⁴⁷ » ou encore « la circonstance que la marge bénéficiaire des importateurs est insignifiante ou que les prix de la vente de l'ail par les importateurs à l'acheteur dans l'Union sont inférieurs aux prix du marché »⁴⁸. Les douanes peuvent également se référer aux pénalités existantes pour les importateurs ne faisant pas usage de leurs certificats, au risque commercial pour les titulaires de certificats et aux relations économiques entre les parties⁴⁹.

La Cour précise également qu'il est nécessaire de prendre en compte tous les faits et circonstances de l'espèce afin de conclure qu'il existe une pratique abusive. Ceci inclut également « les opérations commerciales précédant et suivant l'importation en cause. »⁵⁰. Cette analyse doit être faite par les douanes nationales.

Cet arrêt est particulièrement intéressant car la Cour approfondi et reprecise la manière d'utiliser le test d'abus. Elle y précise notamment que l'élément subjectif possède deux composantes, à savoir l'intention de conférer un avantage indu et l'absence de justification économique et commerciale⁵¹.

De plus, pour considérer qu'il existe un abus il n'est pas suffisant de prouver la volonté de bénéficier d'un tarif préférentiel. Encore faut-il prouver le caractère essentiel de cet objectif et l'existence d'opération créées artificiellement dans ce but précis⁵². Cet arrêt fournit également des informations plus précises quant à la question de l'évaluation de l'existence ou non d'un abus de droit. Cependant, l'analyse du caractère essentiel de l'objectif reste relativement complexe⁵³.

Sous-section 5 : L'arrêt *Cervati et Malvi* (C-131/14), les suites de l'arrêt *SICES*

Dans la même lignée que l'arrêt *SICES*, interviennent l'affaire *Cervati et Malvi*, concernant des abus de droit en matière de certificats à l'importation. Cette affaire concerne également une question d'importation d'ail, mais désormais en provenance d'Argentine. Les faits sont les mêmes que dans l'affaire *SICES*, à l'exception près qu'il est précisé ici que l'importation se fait

⁴⁶ CJUE, *arrêt de la cour, Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145, points 38 à 40.

⁴⁷ Ibid, point 39.

⁴⁸ Ibid, points 39.

⁴⁹ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, nr. 483, p. 513.

⁵⁰ CJUE, *arrêt de la cour, Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145, point 40.

⁵¹ Ibid, p. 514.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid, page 515.

contre une rémunération appropriée qui reste toutefois inférieure au montant du droit spécifique pour les opérations hors contingent⁵⁴.

Les autorités douanières de Livourne reprochent à Cervati et Malvi d'avoir mis en place un système frauduleux. En effet, les autorités douanières estiment que Cervati et Malvi ont obtenu des droits d'importation réduits par l'intermédiaire de sociétés façades. Lesdites autorités ont ainsi émis un avis de rectification et de recouvrement⁵⁵.

Or, selon Cervati et Malvi, un importateur peut se prévaloir de licences délivrées par un autre opérateur européen et qui dispose des papiers nécessaires afin d'obtenir des droits préférentiels à l'importation. Ils énoncent avoir le droit de structurer leurs activités d'une manière leur permettant de choisir la voie la moins taxée et nient tout abus de droit⁵⁶.

Suite à un premier recours en justice, Malvi a obtenu gain de cause. Cependant, les autorités douanières ont interjeté appel et en sont sortie victorieuse. S'en est suivi un recours en cassation qui a donné lieu à une question préjudicielle adressée à la Cour de justice de l'Union européenne⁵⁷.

Après avoir rappelé les précédents enseignements des arrêts analysés ci-dessus, la Cour relève une différence fondamentale avec l'arrêt *SICES*. En effet, le mécanisme utilisé par les importateurs n'est, selon la Cour, pas contraire aux objectifs mis en place par le Règlement applicable à l'arrêt en question⁵⁸. Selon la Cour, l'élément objectif n'est pas rempli étant donné que « le règlement n° 565/2002 ne réserve pas, de manière absolue, une quantité du contingent GATT aux nouveaux importateurs. »⁵⁹.

Concernant l'élément subjectif, la Cour relève tout d'abord qu'il n'est pas utile de l'analyser, les deux éléments devant être cumulativement présents afin de pouvoir conclure à un abus. Cependant, elle fournit des clés permettant aux autorités douanières d'évaluer la présence de l'élément subjectif ou non à l'avenir.

Tout d'abord, en déclarant, comme dans l'arrêt *SICES*, que les autorités peuvent tenir compte de l'existence d'une obligation pour les importateurs d'utiliser les certificats sous peine de sanction. Cela pourrait révéler un intérêt à procéder aux importations. De plus, elle précise que : « La constatation, par la juridiction de renvoi, qu'un tel mécanisme n'est pas dénué de toute justification économique et commerciale pourrait, par exemple, se fonder sur la circonstance que le prix de vente de la marchandise était fixé à un niveau tel qu'il a permis à l'importateur et aux autres opérateurs intervenant dans ledit mécanisme de tirer un profit considéré comme

⁵⁴Ibid, p. 513 ainsi que CJUE, arrêt de la Cour, *Malvino Cervati et Società Malvi Sas di Cervati Malvino contre Agenzia delle Dogane et Agenzia delle Dogane – Bureau des douanes de Livourne*, 14 avril 2016, aff. C-131/14, EU:C:2016:255, point 25.

⁵⁵ Ibid, points 16 à 23.

⁵⁶ L., BONNEZ, S., BERGHMAN, *op. Cit.*, p. 513.

⁵⁷ CJUE, arrêt de la Cour, *Malvino Cervati et Società Malvi Sas di Cervati Malvino contre Agenzia delle Dogane et Agenzia delle Dogane – Bureau des douanes de Livourne*, 14 avril 2016, aff. C-131/14, EU:C:2016:255, points 16 à 23.

⁵⁸ Ibid, point 40 ; à savoir le Règlement 565/2002 fixant le mode de gestion des contingents tarifaires et instaurant un régime de certificats d'origine pour l'ail importé des pays tiers

⁵⁹ Ibid, point 37.

normal ou habituel, dans le secteur concerné, pour le type de marchandise et d'opération en cause »⁶⁰.

Ensuite, la Cour précise encore plus cette notion en ajoutant qu'il incombe aux autorités douanières de vérifier si la rémunération peut être considérée comme normale au vu du secteur concerné selon le type de marchandise et d'opération⁶¹. La Cour rappelle également les enseignements de l'arrêt SICES concernant les éléments pouvant permettre aux autorités douanières de considérer une opération comme artificielle⁶².

Au vu de tout cela, la Cour en conclut qu'un mécanisme tel que celui mis en place par Malvi et Cervati n'est pas constitutif d'un abus de droit⁶³.

L'apport principal de cet arrêt est que la Cour ajoute des éléments supplémentaires permettant aux autorités douanières d'analyser l'existence potentielle d'un abus de droit de la part d'un importateur.

Section 2 : L'abus de droit commis par les autorités

La jurisprudence n'a que rarement eu l'occasion d'analyser des cas d'abus de droit provenant des institutions européennes. C'est pourquoi l'arrêt *Citymo* est particulièrement intéressant. En effet, celui-ci va nous permettre de nous pencher sur de tels cas qui peuvent entraîner responsabilité extracontractuelle dans le chef de l'Union européenne⁶⁴.

Sous-section 1 : L'arrêt *Citymo* (T-271/04)

Cette affaire débute en 2003 lorsque la société Citymo entre en négociations avec la Commission européenne afin de conclure un contrat de bail concernant des locaux de Citymo et les utiliser comme bureaux. Un contrat de bail est rédigé et Citymo s'engage à faire des travaux d'aménagement en contrepartie d'une augmentation de loyer pour la Commission. La Commission marque son accord quant aux termes du contrat sans toutefois y apposer de signature formelle. Citymo s'exécute tout de même en passant déjà plusieurs commandes afin de réaliser les travaux.

La Commission annonce quelques jours plus tard à Citymo la suspension de l'approbation du contrat tout en étant incapable de lui communiquer une date de reprise des négociations. Citymo se retrouve donc face à une rupture des négociations précontractuelles de la part de la Commission qui, en plus de cela, refuse d'indemniser la société belge pour les dommages subis.

⁶⁰ Ibid, point 48 et 49.

⁶¹ Ibid.

⁶² CJUE, arrêt de la Cour, *Malvino Cervati et Società Malvi Sas di Cervati Malvino contre Agenzia delle Dogane et Agenzia delle Dogane – Bureau des douanes de Livourne*, 14 avril 2016, aff. C-131/14, EU:C:2016:255, points 51.

⁶³ Ibid, point 53.

⁶⁴ R.-N., IONESCU, « Chapitre II - L'étape déductive » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^{er} édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 385.

L'affaire est introduite devant le Tribunal de Première Instance des communautés européennes⁶⁵.

Citymo demande à titre principal que la Commission soit condamnée sur base de sa responsabilité contractuelle et à titre subsidiaire qu'elle soit condamnée sur base de la responsabilité extracontractuelle. Pour appuyer ses demandes, Citymo présente principalement des arguments tirés des principes de bonne foi, d'interdiction d'abus de droit et de confiance légitime.

Concernant le principe d'interdiction de l'abus de droit, la Cour rappelle tout d'abord que « les justiciables ne sauraient abusivement se prévaloir des normes communautaires »⁶⁶. Comme le relève la doctrine, le Tribunal semble ici élargir ce principe aux abus de droit de la part des institutions de l'Union européenne, là où ce principe avait, auparavant, été établi uniquement pour des particuliers⁶⁷.

Par la suite, le Tribunal reconnaît l'existence d'une utilisation abusive de la part de la Commission de son droit de ne pas contracter. En effet, la Commission a poursuivi des négociations précontractuelles qu'elle savait vouées à l'échec, ceci ayant notamment empêché Citymo de chercher un autre locataire potentiel⁶⁸.

Cependant, le tribunal rejette l'argument de l'abus de droit concernant la rupture des négociations par la Commission après avoir induit Citymo en erreur concernant l'étendue des obligations que Citymo avait souscrite concernant les travaux d'aménagement. Le tribunal justifie cela car Citymo savait ou aurait dû savoir que la Commission était en droit de renoncer au marché jusqu'au jour de la conclusion du contrat. La commission n'ayant un devoir d'information spécifique que dans l'éventualité où l'information serait indisponible ou difficilement accessible pour le cocontractant⁶⁹.

Il est ici nécessaire de constater que dans son analyse de l'abus de droit, le Tribunal ne fait nullement appel au test d'abus précédemment mis en place précédemment dans les arrêts *Halifax*, *Emsland-Stärke* ou encore *Christodoulou*. Le Tribunal ne fait qu'analyser les éléments factuels et invoque un principe de « méconnaissance manifeste et grave »⁷⁰ afin de pouvoir conclure à une violation « suffisamment caractérisée des principes de bonne foi et d'abus de droit »⁷¹.

⁶⁵ Ibid et TPICE, Arrêt du Tribunal de Première Instance, *Citymo SA contre Commission des Communautés européennes*, 8 mai 2007, aff. T-271/04, EU:T:2007:128, points 1 à 40.

⁶⁶ Ibid, point 107.

⁶⁷ R.-N., IONESCU, « Chapitre II - L'étape déductive » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 391.

⁶⁸ TPICE, Arrêt du Tribunal de Première Instance, *Citymo SA contre Commission des Communautés européennes*, 8 mai 2007, aff. T-271/04, EU:T:2007:128, point 131.

⁶⁹ R.-N., IONESCU, *op. Cit.*, p. 392 ainsi que TPICE, Arrêt du Tribunal de Première Instance, *Citymo SA contre Commission des Communautés européennes*, 8 mai 2007, aff. T-271/04, EU:T:2007:128, point 132 à 134.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid, points 105 et 137. Ainsi que R.-N., IONESCU, « Chapitre II - L'étape déductive » in *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 392

Le fait que le Tribunal reprenne la notion d'abus de droit et l'étende aux institutions de l'Union européenne tout en ne reprenant pas le test d'abus est surprenant et apporte son lot de difficulté. Ce faisant, la notion d'abus de droit semblait varier en fonction du domaine et surtout du sujet potentiellement responsable de l'abus de droit⁷².

Cela dit, un arrêt récent du Tribunal de l'Union semble désormais étendre le test d'abus aux institutions de l'Union européenne. En effet, dans l'arrêt *Ciano Trading & Services CT & S SpA e.a. contre Commission européenne*⁷³, le Tribunal applique le test d'abus afin de vérifier si la Commission s'est rendue coupable d'un abus de droit ou non⁷⁴. Nous sommes bien conscients du fait que cet arrêt traite d'un marché public de service et non d'une matière douanière. Cela dit, cet arrêt du Tribunal justifie l'application du test d'abus à ce sujet en renvoyant à l'arrêt *Kratzer*, relatif à l'égalité de traitement en matière d'emploi, qui renvoie à son tour aux arrêts *Halifax*, *Emsland-Stärke* et *SICES*⁷⁵.

Dès lors, il nous paraît raisonnable de considérer que l'application du test d'abus est possible afin d'analyser les potentiels abus de droit de la part des institutions européennes dans des matières douanières.

Chapitre 3 : Enseignements de la jurisprudence

Section 1 : Evolution chronologique

Nous pouvons constater qu'au fil des arrêts, le Tribunal de l'Union et la Cour de justice ont développé toute une série d'outils permettant d'analyser l'existence ou non de l'abus de droit. Tout d'abord avec le test d'abus dans les arrêts *Halifax* et *Emsland-Stärke*. Ensuite, en offrant la possibilité aux autorités nationales de prévoir des sanctions nationales à l'encontre de l'abus de droit dans l'arrêt *Christodoulou*. Pour enfin apporter un certain nombre de précisions afin d'aider les autorités nationales à analyser l'existence du critère subjectif dans les arrêts *SICES* ainsi que *Cervati et Malvi*.

Par ailleurs, le Juge européen a également eu l'occasion d'étendre cette notion d'abus de droit et son test d'abus aux institutions européennes dans les arrêts *Citymo* et *Ciano Trading*. Il s'agit d'une avancée relativement intéressante. Même si, suite à notre entretien avec Timothy Lyons, nous pensons pouvoir affirmer que peu de condamnations à l'encontre des institutions européennes surviendront sur cette base, il reste relativement intéressant de constater qu'il existe de même une possibilité de poursuivre les institutions européennes pour abus de droit et que ces institutions peuvent être sanctionnées grâce à cette notion.

À l'aide de toute cette jurisprudence, le Juge européen « s'octroie [...] un correctif aux déviances qui pourraient se produire dans son ordre juridique, un filet de sécurité au regard en

⁷² Ibid.

⁷³ Trib, Arrêt du tribunal, *Ciano Trading & Services CT & S SpA e.a. contre Commission européenne*, 13 octobre 2021, T-45/21, EU:T:2021:701.

⁷⁴ Ibid, points 56 à 58.

⁷⁵ CJUE, arrêt de la Cour, *Nils-Johannes Kratzer contre R+V Allgemeine Versicherung AG*, 28 juillet 2016, C-423-15, EU:C:2016:604, points 38 à 40.

présence de détournements d'une règle européenne que le législateur n'aurait pas anticipés, mais plus encore, elle s'assure d'un puissant instrument lui permettant de définir, par les finalités qu'elle assigne à la règle européenne, une véritable politique jurisprudentielle »⁷⁶.

Nous pouvons également constater que lorsque le droit de l'Union est l'objet de l'abus, le critère objectif sera considéré comme le plus important par la Cour. Ceci s'explique par le fait que la Cour souhaite conserver son pouvoir d'interprétation des règles européennes et de leurs objectifs.

De ce fait, le critère objectif est plus facilement démontrable. En effet, dans les situations où le droit européen est objet de l'abus et donc bien souvent dans les matières douanières, le montage ne doit pas être réalisé « dans le but exclusif de contourner la norme »⁷⁷, mais uniquement avec pour but essentiel de transgresser le droit de l'Union⁷⁸. Ceci encore une fois dans le but de garantir l'efficacité du droit de l'Union, surtout dans cette situation où les juridictions nationales seront les principales juges du droit de l'Union⁷⁹.

Etant donné que dans les matières douanières, il revient souvent aux juridictions nationales d'analyser la présence ou non d'un abus, il semble logique que la Cour mette un point d'honneur à conserver une certaine mainmise sur la possibilité de définir l'objectif des réglementations y étant liées⁸⁰.

Section 2 : Confusion des notions d'abus de droit et de fraude

Il nous est également nécessaire de constater que les notions d'abus de droit et de fraude sont relativement proches dans une partie de la jurisprudence. Ceci peut être source d'incertitude et de confusion auprès des opérateurs économiques.

En effet, même si les notions de fraude et d'abus de droit sont deux notions distinctes de par leur définition, d'une part, l'abus de droit se réfère à « l'utilisation formellement légale d'un droit qui méconnaît la finalité de la règle »⁸¹, tandis que la fraude se réfère à « la revendication d'un droit sur une base mensongère par falsification, dissimulation ou manœuvres »⁸². Les notions restent relativement proches aux yeux de la Cour.

⁷⁶ Ibid. p. 35.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid, p. 35 et 36 ainsi que CJCE, arrêt de la Cour, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, aff. C-255/02, EU:C:2006:121, point 81 et CJUE, arrêt de la cour, *Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145, point 33.

⁷⁹ A., BOUVERESSE, « La fraude dans l'abus de droit » in D., BERLIN et al. (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 35.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Ibid, p. 18

⁸² Ibid.

Nous le voyons par exemple à travers le principe général selon lequel « nul ne peut se saurait bénéficier abusivement ou frauduleusement des droits prévus par le système juridique de l'Union » qui démontre bel et bien la proximité de ces deux notions et leur complémentarité⁸³.

De plus, le test d'abus développé par la Cour de justice paraît englober les deux notions dans une seule. Ce test permettant d'interpréter l'abus de manière relativement large, il se pourrait même que les notions se recourent⁸⁴.

L'analyse de l'élément subjectif joue particulièrement fort dans la confusion des deux notions, cet élément étant particulièrement indispensable à la notion de fraude⁸⁵.

Cependant, l'analyse de l'élément objectif crée également un certain nombre de difficultés. La distinction entre le fait de remplir les conditions formelles tout en s'écartant des objectifs de la réglementation, caractéristique de l'abus, et le fait de remplir illicitement les conditions formelles, caractéristique de la fraude, nous démontre bel et bien qu'il existe une frontière très fine entre les deux notions.

La Cour démontre parfois d'elle-même la difficulté de maintenir cette frontière. Dans l'arrêt *Pometon*⁸⁶ par exemple, la Cour considère que l'importateur « s'est irrégulièrement placé sous le régime du perfectionnement actif et en a bénéficié en créant artificiellement les conditions requises [afin d'être exonéré du droit anti-dumping] »⁸⁷.

Même si l'irrégularité n'entraîne pas forcément l'illégalité, la distinction entre illégalité et irrégularité reste parfois fort mince et démontre donc le lien entre la notion de fraude et celle d'abus de droit⁸⁸.

Cependant, il est nécessaire de rester prudent. S'il est vrai qu'« en érigeant l'abus de droit en principe général, le juge se donne un base juridique propre à couvrir et à corriger les hypothèses de déviances les plus variées, y compris peut-être celle de fraude au droit de l'Union. »⁸⁹. Il est nécessaire de constater que des différences entre les deux régimes apparaissent dans la jurisprudence.

Pour fonder une telle analyse des disparités entre les deux notions, il est tout d'abord nécessaire de relever que l'abus de droit est une notion qui s'applique différemment en fonction du domaine. Dès lors, sa proximité avec la notion de fraude peut varier. Au vu de ces considérations, la doctrine repère deux situations à analyser⁹⁰.

La première situation, sur laquelle nous ne nous attarderons pas outre mesure, porte sur les cas où la personne utilise le droit comme instrument de l'abus. Dans ce cas, le droit européen va

⁸³ Ibid, p. 18 à 20.

⁸⁴ Ibid, p. 23.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ CJCE, arrêt de la Cour, *Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Trieste contre Pometon SpA*, 4 juin 2009, aff. C-158/08, EU:C:2009:349.

⁸⁷ Ibid, point 29.

⁸⁸ A., BOUVERESSE, *op. Cit.*, p. 23.

⁸⁹ Ibid, p.23.

⁹⁰ Ibid, p.26.

être utilisé abusivement par l'individu afin de choisir le droit qu'il va juger comme étant le plus pertinent pour sa situation. Il s'agit ici d'une pratique de forum shopping⁹¹.

La seconde situation est celle dans laquelle le droit européen est l'objet de l'abus. Ici, l'abus de droit « pourrait porter atteinte à la substance même du droit de l'Union »⁹². Cette seconde situation survient le plus souvent dans des domaines relativement harmonisés tels que la matière douanière par exemple⁹³.

Dans ce cas, la notion d'abus de droit se rapproche fortement de la notion de fraude. Ceci est notamment visible dans des affaires telles que l'arrêt *Italmoda*⁹⁴ avec la consécration d'un principe général de lutte contre la fraude et l'abus de droit, ou encore dans l'arrêt *Procédure pénale c/R.* qui démontre clairement la proximité des deux notions⁹⁵. La différence entre les deux notions sera, dans ce cas, plus une « différence de degré que de nature »⁹⁶.

Cette proximité s'explique par le fait qu'il n'existe pas réellement, malgré la présence de l'article 325 TFUE, de sanction européenne à l'encontre de la fraude. Les conséquences d'une fraude sont donc similaires à celles de l'abus de droit, à savoir la restitution de l'avantage indu⁹⁷.

Il est également nécessaire de rappeler que la Cour reste relativement dépendante des institutions nationales dans la découverte de l'abus ou de la fraude, ainsi que dans les possibilités de sanctionner de tels comportements⁹⁸. Ceci est par exemple démontré dans l'arrêt *Christodoulou*, dans lequel la Cour rappelle que la législation nationale peut également prévoir des sanctions administratives, civiles ou pénales en plus du retrait des avantages indus.

Partie II : L'article 33 du Règlement délégué du code des douanes

L'origine des marchandises représente leur nationalité économique⁹⁹. Connaître l'origine des marchandises est fondamental car des mesures restrictives peuvent s'appliquer en fonction de l'origine. De plus, le traitement tarifaire d'une marchandise peut être dépendant de son origine. Il s'agit dès lors d'un élément essentiel¹⁰⁰.

⁹¹ Ibid, p. 26 et 27.

⁹² Ibid, p. 30.

⁹³ Ibid, p.32.

⁹⁴ CJUE, arrêt de la Cour, *Staatssecretaris van Financiën contre Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof et Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV contre Staatssecretaris van Financiën*, 18 décembre 2014, affaires jointes C-[131/13](#), C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455.

⁹⁵ A., BOUVERESSE, *op. Cit.*, p. 33.

⁹⁶ Ibid, p. 36.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid, p. 34.

⁹⁹ Ibid, p. 7, consulté le 12 avril 2023 et D., BERLIN, « Section 2. - Le régime des importations » in *Politiques de l'Union européenne*, 2^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 469.

¹⁰⁰ Ibid, p. 470.

Les marchandises importées au sein de l'Union européenne peuvent présenter deux origines distinctes. Une origine préférentielle et une origine non-préférentielle.

Concernant le régime de l'origine non-préférentielle des marchandises, un des objectifs de ce régime vise à appliquer certaines mesures de politique commerciale. À ce titre, nous pouvons citer les droits anti-dumping, les droits compensateurs, les embargos, les mesures de sauvegarde, les restrictions quantitatives et les taxes douanières additionnelles¹⁰¹.

Pour déterminer l'origine non préférentielle des marchandises, il existe plusieurs possibilités. Soit les marchandises ont été entièrement produites dans un seul pays et dans ce cas, l'article 60 §1^{er} du CDU sera d'application. Soit, plusieurs pays interviennent dans la production d'un produit, il s'agit désormais du §2 du même article 60 CDU qui trouve à s'appliquer. Dans ce cadre, pour acquérir l'origine d'un pays, la marchandise devra répondre à quatre conditions : Elle doit y avoir subi sa dernière transformation ou ouvraison substantielle ; L'ouvraison ou la transformation doit être économiquement justifiée ; Elle doit avoir été effectuée dans une entreprise équipée à cet effet ; Elle doit aboutir à la fabrication d'un produit nouveau ou correspondant à un stade de fabrication important.

Chapitre 1 : Une ouvraison économiquement justifiée

L'article 60§2 CDU est complété par l'article 33 du Règlement d'exécution qui apporte un certain nombre de précisions quant au caractère économiquement justifié, ou non, de la transformation ou ouvraison substantielle. Il est nécessaire de tenir compte de divers critères tels que la dernière opération de transformation ou encore la finalité des opérations au sein du dernier pays de production afin de préjuger du caractère économiquement justifié d'une ouvraison ou d'une transformation¹⁰².

Cependant, avant de nous pencher sur l'article 33 AD-CDU, il nous paraît d'abord intéressant de nous concentrer sur son précurseur, l'article 25 CDC, pour ensuite analyser l'article 33 et enfin comparer les deux articles.

Section 1 : L'article 25 C.D.C., précurseur de l'article 33 AD-CDU

L'article 24 C.D.C.¹⁰³, précurseur de l'article 60§2 CDU énonce que pour que l'ouvraison soit considérée comme substantielle et confère l'origine à la marchandise il faut respecter quatre conditions qui sont exactement identiques à celles de l'article 60 §2 CDU¹⁰⁴.

¹⁰¹ Voir, Origine Non Préférentielle, https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/international-affairs/origin-goods/non-preferential-origin_fr, consulté le 12 avril 2023.

¹⁰² Voir, ORIENTATIONS CONCERNANT LES RÈGLES D'ORIGINE NON PRÉFÉRENTIELLE, Mars 2022, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/FR%20-%20Guidance%20on%20non%20pref%20RoO.pdf>, p. 9, consulté le 12 avril 2023.

¹⁰³ Règlement (C.E.E.) n° 2913/92 du Conseil du 12 oct. 1992 établissant le Code des douanes communautaire, J.O.C.E. n° L 302 du 19 nov. 1992, article 24.

¹⁰⁴ G. RADU, *L'origine des marchandises : un élément controversé des échanges commerciaux internationaux*, Droit. Université Pierre Mendès-France - Grenoble II, 2007, p. 170.

Concernant le critère de justification économique, la doctrine de l'époque considérait que : « l'on doit voir dans cette condition le souci des autorités communautaires de déjouer les détournements de trafic dictés uniquement par des considérations financières, administratives, politiques, etc., qui aboutiraient à fausser la politique commerciale de la C.E. »¹⁰⁵ mais également que « s'il apparaissait que la transformation d'une marchandise originaire d'un certain pays a été effectuée dans un autre pays sans que l'opération ait une justification économique (coûts inférieurs, meilleure technicité du traitement par exemple), l'origine du pays de transformation ne serait pas acquise »¹⁰⁶.

Suite aux craintes de potentiels abus, l'Union européenne a mis en place l'article 25 C.D.C., précurseur de l'article 33 AD-CDU. Ce dernier prévoit qu' : « une transformation pour laquelle il est établi, ou pour laquelle les faits constatés justifient la présomption, qu'elle a eu pour seul objet de tourner les dispositions applicables, dans la Communauté, aux marchandises de pays déterminés, ne peut en aucun cas être considérée comme conférant, au titre de l'article 24 de C.D.C., aux marchandises ainsi obtenues l'origine du pays où elle est effectuée »¹⁰⁷.

Comme nous pourrions le constater, l'esprit du critère de justification économique et son traitement par l'actuel article 33 AD-CDU conservent la même idéologie.

Section 2 : L'article 33 du Règlement délégué du code des douanes

Afin de préciser le régime de l'article 60 CDU, l'article 62 du même code prévoit la possibilité pour la Commission d'« adopter des actes délégués en conformité avec l'article 284, établissant les règles selon lesquelles on considère que des marchandises dont l'origine non préférentielle doit être déterminée aux fins de l'application des mesures de l'Union visées à l'article 59 ont été entièrement obtenues dans un même pays ou territoire, ou ont subi leur dernière transformation ou ouvraison substantielle, économiquement justifiée, effectuée dans une entreprise équipée à cet effet et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou correspondant à un stade de fabrication important dans un pays ou territoire donné, conformément à l'article 60. »¹⁰⁸.

C'est ainsi que le 28 juillet 2015, la Commission a adopté le Règlement délégué du code des douanes de l'Union européenne. Au sein de ce Règlement délégué, l'article 33 apporte des éclaircissements concernant les ouvraisons ou transformations qui ne sont pas économiquement justifiées. L'article 34 du Règlement délégué apporte également quelques précisions car il

¹⁰⁵ BERR C.J., TRÉMEAU H., *Le Droit douanier communautaire et national*, Paris, Ed. Economica, collection Droit des Affaires et de l'Entreprise, 7ème éd., 2006, n° 194.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Règlement (C.E.E.) n° 2913/92 du Conseil du 12 oct. 1992 établissant le Code des douanes communautaire, J.O.C.E. n° L 302 du 19 nov. 1992, article 25 et G. Radu, *op. Cit.*, p. 174-175.

¹⁰⁸ Article 62 règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union

exclut directement certaines opérations sur les marchandises de la notion de « transformations ou ouvraisons substantielles, économiquement justifiées, conférant l'origine »¹⁰⁹.

L'article 33 du Règlement délégué énonce ce qui suit : « Toute ouvraison ou toute transformation effectuée dans un autre pays ou un autre territoire est réputée ne pas être économiquement justifiée s'il est établi, sur la base des éléments de fait disponibles, que l'objectif de cette opération était d'éviter l'application des mesures visées à l'article 59 du code.

Pour les marchandises qui relèvent de l'annexe 22-01, les règles résiduelles de chapitre relatives à ces marchandises s'appliquent.

Pour les marchandises qui ne relèvent pas de l'annexe 22-01, si la dernière ouvraison ou transformation est réputée ne pas être économiquement justifiée, les marchandises sont considérées comme ayant subi leur dernière transformation ou ouvraison substantielle, économiquement justifiée, et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou représentant un stade de fabrication important, dans le pays ou territoire dont est originaire la majeure partie des matières, déterminée sur la base de la valeur des matières »¹¹⁰.

L'objectif de cet article 33 est d'empêcher le phénomène dit de l'origin shopping. Ce terme est utilisé afin de décrire une situation dans laquelle un individu abuse des règles sur l'origine afin d'obtenir un avantage indu¹¹¹. Autrement dit, il existe des situations dans lesquelles des individus ont recours à des transformations dites de « complaisances »¹¹² dans certains pays dans but de bénéficier d'un régime préférentiel ou encore car ce pays fait partie de l'Union européenne¹¹³.

Concernant l'application de l'article 33 AD-CDU, il est fondamental de savoir si les marchandises d'origine non-préférentielle relèvent de l'annexe 22-01 de l'AD-CDU ou non. Cette distinction est capitale car les marchandises relevant de cette annexe sont soumises à des règles bien spécifique afin de déterminer l'origine de ces marchandises¹¹⁴. Pour ce faire, il existe deux types de règles, des règles primaires et des règles résiduelles.

Lorsque le critère de justification économique n'est pas respecté, l'origine des marchandises sera déterminée par les règles résiduelles¹¹⁵. Bien souvent, les règles résiduelles énoncent que le pays d'origine sera alors le pays duquel proviennent la majeure partie des matières.

¹⁰⁹ Article 34 du Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, OJ L343/1, 29 décembre 2015.

¹¹⁰ Article 33 du Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, OJ L343/1, 29 décembre 2015.

¹¹¹ T., LYONS, *EU Customs Law*, Oxford, Oxford University Press, Incorporated, 2018, p. 271.

¹¹² J.-L., ALBERT, *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2023, p.248.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Voir, Origine Non Préférentielle, https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/international-affairs/origin-goods/non-preferential-origin_fr, consulté le 12 avril 2023.

¹¹⁵ Ibid, p. 12, consulté le 12 avril 2023.

Cependant, cette règle n'est pas absolue et certaines exceptions peuvent survenir, pour certains produits agricoles notamment¹¹⁶.

Dans le cas où les marchandises ne relèvent pas de ladite annexe et si le critère de la justification économique n'est pas rempli, le pays d'origine sera celui d'où proviennent la majeure partie des matières. Cependant, une autre précision s'impose. En effet, comme le précise une orientation de l'Union européenne sur les règles d'origine non préférentielle : « Lorsque le produit final doit être classé dans les chapitres 1 à 29 ou 31 à 40, la majeure partie des matières est déterminée sur la base du poids des matières. Lorsque le produit final doit être classé dans les chapitres 30 ou 41 à 97 la majeure partie des matières est déterminée sur la base de la valeur des matières. »¹¹⁷.

Section 3 : Comparaison entre l'article 25 CDC et l'article 33 AD-CDU

Il existe plusieurs différences entre l'article 25 CDC et l'article 33 AD -CDU.

Tout d'abord, l'article 25 CDC s'appliquait lorsqu'il était établi ou bien lorsqu'il y avait une présomption sur base des faits qu'il existait une volonté de contournement. De plus, il devait s'agir de l'objectif unique de la décision. Dès lors, si un autre objectif pouvait être prouvé, l'article 25 CDC était inapplicable. Il est également entendu qu'évoquer des objectifs subsidiaires et insignifiants ne permettaient pas d'éviter l'application de l'article 25 CDC.¹¹⁸

Concernant l'article 33 AD-CDU, l'objectif de contournement doit être établi uniquement sur base des éléments de fait disponibles, l'article 33 ne permet plus qu'une présomption soit établie¹¹⁹. De plus la notion d'objectif unique a disparu pour être remplacée par la simple notion d'« objectif de cette opération ».

Ensuite, la linguistique est également différente. L'article 25 CDC refuse qu'une marchandise obtienne une certaine origine lorsque l'unique objectif de la mesure est de contourner les dispositions applicables concernant l'origine. Tandis que l'article 33 AD-CDU refuse qu'une marchandise obtienne une certaine origine lorsque l'objectif est d'éviter l'application des mesures douanières¹²⁰.

Certains auteurs considéraient que ces changements de formulation n'avaient pas pour objectif d'apporter un changement fondamental dans l'application de l'article. Cependant, comme nous le verrons dans l'analyse de l'arrêt *Harley-Davidson*, le Tribunal de l'Union n'a pas suivi cette position. En effet, selon le Juge européen, pour considérer l'ouvraison comme n'étant pas économiquement justifiée il ne faut désormais plus démontrer que l'objectif d'évitement d'une

¹¹⁶Ibid, p. 16, consulté le 12 avril 2023.

¹¹⁷ Ibid, p. 17, consulté le 12 avril 2023 et Circulaire 2020/C/142 concernant l'importation de marchandises d'origine non préférentielle ou économique - Circulaires © SPF Finances, 21/12/2021, www.fisconetplus.be

¹¹⁸ T., LYONS, *op. Cit.*, p. 272.

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ Ibid.

mesure douanière est l'objectif unique de l'opération mais seulement démontrer qu'il s'agit de l'objectif prédominant¹²¹.

Au vu de notre analyse de ces articles, nous constatons un fort rapprochement entre la notion d'abus de droit, et particulièrement son élément subjectif, avec les articles 25 CDC et 33 AD-CDU. En effet, il pourrait même, selon nous, être intéressant pour la Cour de s'inspirer du test d'abus et de ses éléments objectifs et subjectifs dans le cadre de l'analyse d'une justification économique ou non. Ceci pourrait en effet apporter un peu de clarté sur la manière de considérer une ouvraison comme économiquement justifiée ou non et ainsi aider les opérateurs économiques craignant de ne pas remplir ce critère.

Chapitre 3 : Analyse jurisprudentielle

Section 1 : L'arrêt *Brother International* (C-26/88)

Cet arrêt est relatif à l'origine des marchandises importées de l'Union européenne et apporte plusieurs précisions quant aux articles 5 et 6 du Règlement (CEE) n° 802/68 du Conseil, du 27 juin 1968, relatif à la définition commune de la notion d'origine des marchandises, précurseur des articles 25 CDC et 33 AD-CDU.

Dans cet arrêt, la Cour a été interrogée sur la question de savoir si le transfert de l'assemblage du pays de fabrications des composants vers un autre pays dans lequel il existe déjà une usine apporte une présomption que l'objectif est de contourner les mesures douanières.

La Cour a déclaré que, dans de telles circonstances, le simple transfert n'était pas de nature à fonder une présomption que le seul objectif est de détourner des mesures douanières en ce que d'autres objectif pouvaient être alloués. Cependant, si le transfert coïncide temporellement avec l'entrée en vigueur de règles douanières et que la conséquence du transfert est l'évitement des mesures douanières, l'opérateur économique devra justifier sa décision à l'aide d'un motif raisonnable autre que la volonté d'échapper à des mesures douanières¹²². Les motifs raisonnables peuvent, par exemple, être des coûts de productions ou des coûts relatifs aux emplois moins élevés¹²³.

Dans cet arrêt, l'article 6 a été jugé inapplicable dès lors que les opérations en question avaient plusieurs objectifs raisonnables¹²⁴. Cette vision des choses semble être restée la même concernant le champ d'application de l'article 25 CDC¹²⁵. Cependant, l'arrêt *Harley-Davidson* semble contredire certains points de cet arrêt et apporte son lot de précisions quant à l'application de l'article 33 AD-CDU.

¹²¹ Trib., arrêt du tribunal, *Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101.

¹²² Ibid, point 29 et G. RADU, *op. Cit.*, p. 176 et T., LYONS, *op. Cit.*, p. 273.

¹²³ T., LYONS, *op. Cit.*, p. 273.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Ibid.

Section 2 : L'arrêt *Harley-Davidson* (T-324/21)

La jurisprudence récente de la Cour apporte un certain nombre de nouveaux enseignements concernant le critère de la justification économique. Nous analyserons d'abord les faits à l'origine du litige pour ensuite nous intéresser aux enseignements de cet arrêt et enfin, y apporter quelques commentaires.

Sous-section 1 : Les faits à l'origine du litige

Concernant les faits à l'origine du litige, il faut remonter à la période de la présidence Trump aux Etats-Unis. En effet, en juin 2018, le gouvernement Trump a adopté la voie du protectionnisme en instituant des droits de douanes supplémentaires sur l'importation de l'acier et de l'aluminium en provenance de l'Union européenne. En réponse, l'Union européenne a pris la décision d'instituer des droits de douanes supplémentaires concernant certains produits originaires des Etats-Unis, notamment les motos.

Suite à ces mesures, l'entreprise Harley-Davidson, directement touchée par l'adoption des droits de douanes additionnels, a informé ses actionnaires de l'impact des décisions de l'Union européenne. Ladite société a également annoncé à ses actionnaires qu'elle souhaitait délocaliser la production d'une partie de ses produits vers des usines situées en dehors des Etats-Unis d'Amérique afin, d'entre autres, éviter les droits de douanes additionnels que l'Union européenne a mis en place. Suite à cela, le constructeur américain a délocalisé une partie de sa production, destinée à être vendue dans l'Union européenne, en Thaïlande, dans une de ses usines préexistantes.

Cependant, le constructeur américain a tout de même souhaité s'assurer que le pays d'origine des motocycles construits en Thaïlande, et destinés à l'Union européenne, ne serait pas l'Amérique. La délocalisation en serait inutile et les conséquences de l'adoption des droits de douanes additionnels par l'Union européenne, nullement évitées. À cette fin, Harley-Davidson a déposé, conjointement avec Neovia¹²⁶, deux demandes de décisions RCO auprès des autorités douanières belges. Ces demandes visaient deux familles de motocycles et trois autres demandes, pour trois autres familles de motocycles ont également suivi.

Après plusieurs discussions avec les Etats membres et la Commission, sans pour autant que cette dernière ne délivre d'avis formel quant à l'application ou non de l'article 33 du Règlement délégué du code des douanes, les autorités douanières belges ont décidé de certifier l'origine thaïlandaise des deux premières familles de motocycles tout d'abord et des trois familles de motocycles ensuite. Ces cinq décisions furent notifiées à la Commission européenne.

Par la suite, la Commission, en date du 5 octobre 2020, a informé les autorités douanières belges qu'elle avait l'intention de demander la révocation des deux premières décisions RCO. Suite à

¹²⁶ Neovia est considéré comme : « intermédiaire qui lui fournit des services d'assistance logistique dans le cadre de ses opérations d'importation de motocycles dans l'Union par le biais de la Belgique » ; Trib., arrêt du tribunal, *Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101, point 28.

l'opposition des autorités belges de suivre une telle demande, la Commission a lancé une procédure formelle afin d'attaquer la décision des autorités douanières belges.

Finalement, le 31 mars 2021, La Commission a adopté sa demande de révocation des deux premières décisions RCO, elle l'a notifiée à la Belgique et cette décision a été publiée au J.O.U.E. en date du 6 avril¹²⁷.

Suite à cela, les autorités douanières belges ont révoqué les cinq décisions RCO évoquées supra. S'ensuit alors un recours devant le tribunal de l'Union européenne de la part de Neovia ainsi qu'Harley-Davidson contre la Commission.

Avant d'analyser les moyens invoqués, il est nécessaire de constater que le litige opposant d'un côté Harley-Davidson et Neovia et de l'autre la Commission européenne intervient durant une période politiquement tendue entre les Etats-Unis et l'Union européenne et ce particulièrement au niveau douanier. Ceci semblait même, à l'époque, signifier le début d'une guerre commerciale. Il nous semble nécessaire de replacer l'arrêt ci-analysé dans ce contexte étant donné qu'une telle situation conflictuelle a, sans doute, eu un impact sur la réception du litige par le Tribunal de l'Union.

Sous-section 2 : Les moyens invoqués par les requérants

À propos de l'analyse des moyens, le Tribunal analyse tout d'abord le troisième moyen, le quatrième ensuite et enfin, les premier, deuxième, cinquième et sixième. Nous procéderons dans le même ordre.

A. Troisième moyen

a) Arguments d'Harley-Davidson et Neovia

Concernant le troisième moyen, les requérants argumentent que la Commission aurait fait un usage abusif de son pouvoir de révocation en ce qu'elle interprète et applique l'article 33 du Règlement délégué de manière incorrecte.

Le principal argument des requérants est que, selon l'article 33 du Règlement d'exécution, il est nécessaire que l'opération d'évasion soit un objectif « essentiel » ou bien « dominant unique » afin que ledit article puisse être appliqué. Afin d'appuyer leur propos, elles évoquent l'arrêt *Brother International*.

¹²⁷ Dans sa décision, la Commission indique ce qui suit : « (6) À la suite de la publication des mesures de politique commerciale de l'Union européenne, [Harley-Davidson] a communiqué, au moyen [du] formulaire 8-K [...] présenté en juin 2018 à la [SEC], son projet de transfert de la production de certains motocycles destinés au marché de l'Union européenne des États-Unis d'Amérique vers ses installations internationales situées dans un autre pays, afin d'éviter les mesures de politique commerciale de l'Union européenne. (7) Même si le fait d'éviter les mesures de politique commerciale ne constitue pas nécessairement le seul objectif du transfert de la production, les conditions visées à l'article 33, premier alinéa, [de l'AD-CDU] sont remplies sur la base des informations disponibles. L'ouvraison ou la transformation effectuée dans le dernier pays de production est donc réputée ne pas être économiquement justifiée.» ; *Ibid*, point 37.

En effet, cet arrêt confirme que « l'existence de tout autre motif pour une opération, non lié à l'évasion, était suffisante pour que le critère de la justification économique soit rempli. »¹²⁸. Or Harley-Davidson avance que la décision de délocaliser la production d'une partie de ses motocycles en Thaïlande poursuivait d'autres buts que celui d'éviter les droits de douanes additionnels sur lesdits motocycles. En effet, selon les requérants, même si l'objectif principal était d'éviter les droits de douanes additionnels, la Commission aurait dû vérifier qu'il n'existait aucun « autre objectif commercial légitime sous-tendant les opérations de délocalisation »¹²⁹.

Pour justifier cet argument, les requérants raisonnent ici par analogie entre la notion d'évitement de l'article 33 du Règlement d'exécution et les notions d'évasion, abus, manipulation et contournement, que la Cour de justice de l'Union européenne a déjà eu l'occasion de préciser dans d'autres arrêts relatifs au droit fiscal ou au droit anti-dumping. Selon nous, au vu de la proximité de l'article 33 AD-CDU, avec la notion d'abus de droit, il pourrait être intéressant de rapprocher les deux notions ainsi que les possibilités de justification, à savoir le fait de prouver d'autres objectifs économiques ou commerciaux. Cette possibilité de justification a, par ailleurs, également été avancée dans l'arrêt *Brother International*, comme nous l'avons relevé. Cela démontre une fois de plus la proximité entre l'abus de droit et l'analyse du critère de justification économique.

Finalement, Harley-Davidson et Neovia avancent que le critère de la justification économique est un critère qui doit s'analyser de manière objective, c'est-à-dire en fonction de la nature de l'opération, de son contexte et d'une analyse objective des éléments. Or selon eux, la Commission a analysé ce critère de manière subjective en recherchant les motivations sous-jacentes d'Harley-Davidson.

b) Raisonnement du Tribunal

Afin de répondre, le Tribunal va vérifier si la Commission a incorrectement appliqué l'article 33 du Règlement d'exécution en considérant que la décision d'Harley-Davidson de délocaliser sa production de motocycle en Thaïlande n'était pas économiquement justifiée. L'argument de la Commission étant que l'objectif de cette décision était d'éviter les taxes douanières additionnelles.

Tout d'abord, le Tribunal confirme que « lorsque l'objectif d'une opération donnée était d'éviter l'application des mesures visées à l'article 59 du code des douanes, la Commission et les autorités douanières de l'Union doivent considérer que la condition liée à la justification économique ne saurait être remplie. »¹³⁰. Suite à cette confirmation, le Tribunal va en profiter pour apporter des précisions à cette notion. Dès lors, selon le Tribunal, peu importe que la délocalisation poursuive plusieurs objectifs, il est nécessaire que l'objectif d'évitement soit « principal », « dominant » ou encore « déterminant » pour permettre l'application de l'article 33 du Règlement d'exécution¹³¹.

¹²⁸ Ibid, point 48.

¹²⁹ Ibid, point 50.

¹³⁰ Ibid, point 57.

¹³¹ Ibid, point 58.

Le tribunal ajoute que le but de l'article 33 est de garantir la bonne application des mesures de politique commerciales de l'Union européenne et que ceci se fait en « empêchant, pour les marchandises visées par de telles mesures, l'acquisition d'une nouvelle origine lorsque l'objectif principal ou dominant d'une opération, telle qu'un transfert de production dans un autre pays ou territoire, était d'éviter l'application desdites mesures. »¹³².

Nous constatons que, selon le Tribunal, peu importe qu'il existe plusieurs objectifs, tant que l'objectif principal d'une décision est d'éviter l'application de mesures de politique commerciale, l'article 33 AD-CDU est d'application. Pour déterminer si ledit objectif est bel et bien principal, la Commission doit baser son analyse uniquement « sur base des éléments de faits disponibles »¹³³. Dès lors, l'opérateur économique devra, si il souhaite éviter l'application de l'article 33 AD-CDU, prouver que sa décision de délocalisation un objectif principal ou dominant autre que celui « d'éviter l'application de mesures de politique commerciale de l'Union. »¹³⁴.

Concernant ladite preuve, le Tribunal précise encore qu'elle doit démontrer que l'objectif dominant existait au moment où la décision de délocalisation a été prise. En effet, le fait d'invoquer, a posteriori, une justification économique est inefficace car si une telle justification était acceptée, l'application de l'article 33 du Règlement d'exécution serait aisément évitable et cet article resterait lettre morte¹³⁵.

Selon le Tribunal, il n'existait en effet aucune volonté de délocaliser avant la mise en place des taxes douanières additionnelles ni aucune volonté uniquement économique et totalement étrangère à l'instauration desdites taxes douanières¹³⁶. De plus, le formulaire 8-K, document justifiant la délocalisation d'une partie de la production auprès des actionnaires, indique explicitement que la décision de délocalisation été engendrée par l'instauration de droits de douanes additionnels sur leurs produits.

Ce formulaire a été publié très peu de temps après l'entrée en vigueur du règlement instaurant les taxes douanières additionnelles et comme l'a enseignée l'arrêt *Brother International* « telle coïncidence temporelle est de nature [...] justifier la présomption selon laquelle une opération de délocalisation a pour but d'éviter l'application de mesures de politique commerciale »¹³⁷. Or, selon le Tribunal les documents fournis par Harley-Davidson, afin d'analyser des éléments de faits permettant de justifier la décision de délocalisation, sont largement postérieurs à ladite décision et ils ne permettent pas de prouver qu'il existait un autre objectif prédominant que celui d'éviter les taxes douanières additionnelles.

¹³² Ibid, point 60.

¹³³ Art. 33 du Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, OJ L343/1, 29 décembre 2015.

¹³⁴ Trib., arrêt du tribunal, *Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101, point 63.

¹³⁵ Ibid, point 63.

¹³⁶ Ibid, point 66.

¹³⁷ Ibid, point 70.

Le tribunal énonce également que la Commission peut être fondée à analyser des facteurs de nature subjective dans son application de l'article 33 du règlement d'exécution et rejette donc le moyen¹³⁸.

B. Quatrième moyen

a) Raisonement des demandeurs

Selon les requérants, l'article 33 de l'AD-CDU est illégal : « en ce qu'il dépasserait le cadre d'une législation pouvant être adoptée par la voie d'un acte délégué en vertu de l'article 290 TFUE et en ce qu'il violerait les principes de sécurité juridique et de proportionnalité. »¹³⁹.

En effet, selon elles, le critère de justification économique est une « règle fondamentale en matière de détermination de l'origine » et donc un élément essentiel de la réglementation et non simplement une précision sur l'application de l'article 60 §2 du code des douanes. De ce fait, l'article 33 AD-CDU devrait se trouver dans le code des douanes de l'Union, à savoir dans le droit primaire et non simplement dans un acte délégué.

b) Raisonement du Tribunal

Selon le Tribunal, l'article 290 du TFUE permet¹⁴⁰ à la Commission de légiférer ou modifier certains aspects non essentiels d'un acte législatif afin de permettre au législateur : « de se concentrer sur les éléments essentiels d'une législation ainsi que sur les éléments non essentiels sur lesquels il estime opportun de légiférer »¹⁴¹.

Le Tribunal précise également que des éléments sont considérés comme essentiels lorsqu'ils nécessitent, de la part du législateur, d'effectuer des choix politiques relevant de ses responsabilités¹⁴².

De ce fait, le Tribunal argumente que l'article 33 AD-CDU ne vise qu'à compléter et préciser certains points de l'article 60 CDU et ne modifie aucune règle du code des douanes. La notion de justification économique serait déjà prévue dans le code des douanes et l'objectif de l'article 33 AD-CDU est uniquement de compléter l'article 60 CDU. De ce fait, cet article n'est en rien illégal et a été adopté conformément à l'habilitation conférée par les articles 62 et 284 CDU. D'autant plus que, selon le Tribunal, l'article 33 AD-CDU sert à assurer l'application des mesures de politique commerciale de l'Union et n'a en aucun cas impliqué des choix politiques de la part du législateur de l'Union européenne¹⁴³.

Concernant l'argument selon lequel le critère de justification économique dans l'article 33 est contraire aux principes de proportionnalité et de sécurité juridique, les requérants argumentent que la Commission a étendu et modifié le critère de justification économique. Cette dernière

¹³⁸Ibid, point 75.

¹³⁹ Trib., *arrêt du tribunal, Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101, point 77.

¹⁴⁰ Comme le rappelle l'arrêt *C-44/16 Dyson contre Commission* au point 58

¹⁴¹ Trib., *arrêt du tribunal, Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101, point 80.

¹⁴² Ibid, point 82.

¹⁴³ Ibid, point 89.

aurait introduit une forme de subjectivité dans son évaluation de la justification économique. Ceci étant contraire au caractère objectif du code des douanes de l'Union¹⁴⁴.

Le Tribunal répond que les requérants interprètent mal l'article 33 AD-CDU. En effet, selon eux l'article « prévoirait qu'une multiplicité de raisons peut être prise en considération aux fins de la détermination de l'existence d'une « justification économique » et que l'évaluation de l'importance respective de ces différentes raisons relèverait du seul pouvoir discrétionnaire de la Commission. »¹⁴⁵. De plus, le Tribunal rappelle qu'il suffit uniquement que l'objectif principal ou dominant de la délocalisation soit d'éviter une mesure de politique commerciale de l'Union et que dès que l'opérateur économique ne peut alléguer un objectif antérieur à la mesure ou encore un autre objectif prédominant, l'article 33 est d'application.

Une fois cela établi, il n'est par ailleurs pas nécessaire pour la Commission d'avoir égard à la question de : « la rationalité économique globale de l'opération de délocalisation en cause. »¹⁴⁶ Dès lors, cet argument est également écarté. On peut voir ici un fort revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt *Brother International*, ceci n'étant certainement pas à l'avantage des opérateurs économiques.

Concernant les premier et deuxième moyens et la réponse du Tribunal, nous ne les analyserons pas en ce qu'ils répètent des enseignements déjà énoncés par le Tribunal au sein de son raisonnement concernant les troisième et quatrième moyens.

C. *Commentaire*

Dans cet arrêt, le Tribunal apporte un grand nombre de précisions quant à l'interprétation qu'il est nécessaire de faire de l'article 33 AD-CDU.

Un premier constat intéressant est que le Tribunal fait ici peu de cas de l'argument des requérantes selon lequel la notion d'évitement de l'article 33 AD-CDU est relativement comparable avec certaines notions, dont celle de l'abus de droit. Or, selon nous, le fait de s'inspirer du test d'abus afin d'analyser la présence d'un évitement au sens de l'article 33 pourrait être relativement intéressant et apporter un certain nombre d'éclairages quant à l'application cet article encore très peu développé par la jurisprudence.

De plus, une des premières précisions du Tribunal est que, désormais, peu importe que plusieurs objectifs soient poursuivis lors de la prise de décision par un opérateur économique de réaliser une opération de délocalisation. Le seul objectif qui sera pris en compte sera l'objectif principal ou dominant la décision de délocalisation. De ce fait, la Cour s'éloigne ici encore un peu plus de la notion d'abus de droit. Cette interprétation dénote également fortement avec l'interprétation des version antérieures de la réglementation.

Là où auparavant, il suffisait à l'opérateur économique de démontrer l'existence de motifs raisonnables tel qu'une diminution des coûts de production ou de personnel, il lui faudra désormais démontrer l'existence d'un objectif principal et/ou dominant l'objectif d'évitement

¹⁴⁴ Ibid, point 93.

¹⁴⁵ Ibid, point 95.

¹⁴⁶ Ibid, point 125.

des mesures douanières. Peu importe l'existence d'autres objectifs ayant des motifs raisonnables.

De plus, le Tribunal accroît encore la sévérité de l'article 33 AD-CDU en déclarant que l'objectif dominant ou principal doit, en plus, être contemporain ou antérieur à la décision de délocalisation. L'exigence d'une justification économique s'en retrouve bien plus sévère que par le passé. De ce fait, plusieurs objectifs peuvent désormais être allégués, mais tant que l'importateur ne sera pas en mesure de prouver qu'un de ces objectifs existait lors de la décision de délocalisation et qu'il prédominait celui d'éviter une mesure additionnelle, l'article 33 AD-CDU pourra être appliqué.

Le Tribunal réduit très fortement les possibilités de justification économiques au détriment des opérateurs économiques par rapport aux enseignements de l'arrêt *Brother International*. Il nous semble que le Tribunal a, dans cette affaire, plus à cœur d'assurer la défense des intérêts financiers de l'Union européenne plutôt que trouver une balance entre les intérêts de l'Union et le droit pour l'opérateur économique de choisir la structure de son activité lui permettant de limiter sa dette fiscale.

Nous pouvons également supposer que le caractère hautement politique de l'arrêt a pu avoir un impact sur la position prise par le Tribunal. En effet, celui-ci intervient dans le cadre de la mise en application de mesures de rétorsion de la Commission européenne suite à l'instigation de droits de douane supplémentaires par le gouvernement Trump. Dès lors, le fait pour le Tribunal de rendre une décision déforçant la politique de la Commission pourrait porter atteinte à la possibilité de la Commission d'agir en cas de conflit commercial et aurait également porté atteinte à l'efficacité des mesures de rétorsion mises en place.

Il est également important de noter que le Tribunal apporte peu de précisions concernant les critères permettant de déterminer ce qu'est un objectif principal ou dominant. La législation reste également peu bavarde sur la question.

De ce fait, l'opérateur économique se retrouve en grande insécurité étant donné qu'il ne dispose que de peu d'informations lui permettant d'évaluer la justification économique de son opération de délocalisation hormis les enseignements de l'arrêt *Brother International* à ce niveau-là, à savoir une diminution des coûts de productions ou des coûts relatifs aux emplois. Tout en étant que l'opérateur devra démontrer la coïncidence temporelle de cette justification avec la décision de délocalisation, ainsi que sa prédominance par rapport à la volonté d'éviter une mesure douanière. Cette position est partagée par la doctrine qui reconnaît que les termes larges employés par le législateur et l'absence de définition exhaustive ont pour conséquence qu'il est nécessaire de faire une analyse au cas par cas et sur base des éléments disponibles de nature factuelle ou circonstancielle¹⁴⁷.

Nous nous questionnons quant aux possibilités pour l'opérateur économique de faire reconnaître une justification économique à son opération de délocalisation. En effet, une telle interprétation extensive du champ d'application de l'article 33 AD-CDU ainsi qu'une faible quantité de critères objectifs permettant de définir, à l'avance, si une opération sera jugée

¹⁴⁷ M., FABIO, *Customs law of the European Union*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2020, p. 103.

économiquement justifiée ou non pourrait avoir pour conséquence de réduire les possibilités de justifications économiques à peau de chagrin et la seule option restante pour les opérateurs serait de recourir à un RCO.

De plus, l'article 33 AD-CDU énonce que l'analyse de l'objectif d'évitement des mesures douanières ne peut être effectuée « que sur base des éléments de faits disponibles ». Ceci est, comme nous avons pu le relever, un changement par rapport à l'article 25 C.D.C. En effet, ce dernier énonçait que l'objectif devait soit être établi, soit que les faits constatés permettaient d'établir une présomption de l'existence d'un tel objectif. Cette notion de présomption disparaît au sein de l'article 33 AD-CDU. Or, le Tribunal ressuscite cette présomption en exprimant que la coïncidence temporelle entre la décision de délocalisation et l'application des mesures commerciales fonde la présomption de l'existence d'un objectif d'évitement desdites mesures de politique commerciale. De ce fait, la charge de la preuve incombe aux requérants.

Il est interpellant de constater que le Tribunal réintroduit la possibilité d'établir une présomption d'évitement des mesures additionnelles alors que cette notion avait tout simplement disparu de l'article 33 AD-CDU. En effet, les méthodes d'interprétation à la disposition du Tribunal de l'Union et de la Cour de justice sont des outils qui permettent à ces instances juridictionnelles d'atteindre un équilibre entre les principes de protection juridictionnelle d'une part et les principes d'équilibre institutionnel et de coopération loyale d'autre part.

Dans le cas d'espèce, nous pourrions nous demander si, en modifiant le contenu de l'article 33 de la sorte par voie interprétative, le Tribunal de l'Union n'outrepasse pas ses prérogatives et ne transgresse pas l'article 13§2 du TUE qui énonce lesdits principes d'équilibre institutionnel et de coopération loyale¹⁴⁸.

Concernant la question de la légalité désormais, nous pouvons observer que le prédécesseur de l'article 33 AD-CDU, à savoir l'article 25 CDC, se trouvait au sein même du code des douanes communautaires. Il paraît donc opportun d'analyser les raisons qui ont poussé le législateur européen à considérer que la disposition anti-contournement n'était plus un élément essentiel de la législation douanière ou à tout le moins un point non-essentiel sur lequel il n'était plus opportun de légiférer.

Malheureusement, les considérants du code des douanes communautaires restent muets sur les raisons qui ont poussé le législateur européen à légiférer dessus. De même, les considérants du code des douanes de l'Union ainsi que ceux du règlement délégué ne développent pas les raisons qui permettent d'expliquer la migration d'une telle disposition vers le règlement délégué.

Le Tribunal semble toutefois considérer que l'article 33 AD-CDU ne dépasse pas les limites du pouvoir de délégation octroyé à la Commission étant donné que son adoption « n'a pas impliqué, en tant que telle, d'effectuer des choix politiques relevant des responsabilités propres du législateur de l'Union. »¹⁴⁹ et que l'article 33 AD-CDU ne vise qu'à compléter l'article 60

¹⁴⁸ K., LENAERTS ET J.A., GUTIÉRREZ-FONS, *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p.7 à 9.

¹⁴⁹ Trib., arrêt du tribunal, *Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101, point 90.

du code des douanes qui, lui, contient les règles de détermination de l'origine. La légalité de cet article semble dès lors acquise selon le Tribunal.

Finalement, comme nous avons eu l'opportunité d'en discuter avec Monsieur Timothy Lyons lors d'un entretien, le caractère hautement politique de cet arrêt fait qu'il serait intéressant d'attendre de nouvelles évolutions jurisprudentielles en la matière afin de constater. En effet, il paraît intéressant de se demander si, dans le cadre d'un arrêt présentant une importance politique moindre, le Juge européen suivra les enseignements de l'arrêt *Harley-Davidson* ou si une nouvelle ligne jurisprudentielle, moins sévère et plus en phase avec les enseignements de l'arrêt *Brother International*, verra le jour.

Conclusion

En conclusion, nous avons pu constater, concernant l'abus de droit en matière douanière, que les juridictions européennes ont mis en place une série d'instruments pour analyser l'existence d'un tel abus. Elles ont également précisé les possibilités, pour les opérateurs économiques, de justifier leurs agissements afin que ceux-ci ne soient pas considérés comme des abus de droit. De plus, le Tribunal a pu étendre cette notion aux institutions européennes. Cette jurisprudence permet au Juge européen de corriger les éventuels détournements de la législation de l'Union en matière douanière mais également de faire respecter la finalité des règles européennes en la matière.

En développant une telle jurisprudence, le Juge européen se réserve une certaine mainmise sur la notion. En effet, même si les juridictions nationales restent les acteurs de premier plan dans la découverte et la sanction de l'abus de droit en matière douanière, le Juge européen s'assure de garder un certain contrôle sur l'interprétation de cette notion et sur sa mise en application via les arrêts qu'il rend.

Concernant l'article 33 du Règlement délégué du code des douanes, nous pouvons constater un certain nombre d'évolutions entre l'article 25 C.D.C., précurseur de l'article 33 AD-CDU, et ce dernier. Tout d'abord au niveau de la linguistique, mais également certaines modifications telles que le retrait de la présomption. Nous avons également pu noter que la notion « d'objectif unique » de l'opération, a été remplacé par la notion d'« objectif de cette opération ».

Ensuite, nous pouvons constater que l'arrêt *Harley-Davidson* apporte un certain nombre de précisions quant à l'application de l'article 33 AD-CDU et s'éloigne de l'arrêt *Brother International* sur certains points. Il ressort de cet arrêt que l'application que le Tribunal fait de l'article 33 AD-CDU est sévère pour les opérateurs économiques et semble, du moins en partie, éclipser la possibilité pour l'opérateur économique de structurer son activité afin de limiter sa dette fiscale.

Cependant, comme nous avons eu l'occasion de le relever, il n'existe que peu d'arrêts dans cette matière et il serait intéressant de voir, à l'avenir, si la Cour de justice suivra la position adoptée par le Tribunal ou non. Il apparaîtrait également judicieux pour la Cour de préciser les notions d'objectif principal et/ou dominant.

Bibliographie

Doctrine

- ALBERT, J.-L., *Le droit douanier de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2023.
- BERLIN, D., MARTUCCI, F. ET PICOD, F., *La fraude et le droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2017.
- BERLIN, D., *Politiques de l'Union européenne*, 2^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2020.
- BERR C.J., TRÉMEAU H., *Le Droit douanier communautaire et national*, Paris, Ed. Economica, collection Droit des Affaires et de l'Entreprise, 7^{ème} éd., 2006, n° 194.
- COULON, É., « Chapitre 3. - Acte administratif frauduleux » in FEILHÈS, L. (dir.), in *Un droit "administratif" européen*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2022.
- FABIO, M., *Customs law of the European Union*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2020.
- G. RADU, *L'origine des marchandises : un élément controversé des échanges commerciaux internationaux*, Droit. Université Pierre Mendès-France - Grenoble II, 2007.
- IONESCU, R.-N., *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2012.
- LENAERTS, K. ET GUTIERREZ-FONS, J.A., *Les méthodes d'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2020.
- LYONS, T., *EU Customs Law*, Oxford, Oxford University Press, Incorporated, 2018.

Articles

- BONNEZ, L. EN BERGHMAN, S., «Tussen uti en abuti inzake douane Nieuwigheden betreffende de toepassing van rechtsmisbruik naar aanleiding van het arrest *SICES*» In, *T.F.R.*, 2015/11, nr. 483, p. 505 à 515.
- BOUVERESSE, A., « La fraude dans l'abus de droit » in BERLIN, D. *et AL.* (dir.), *La fraude et le droit de l'Union européenne*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 17 à 35.
- DE LA FERIA, R., *EU VAT Treatment of Insurance and Financial Services (Again) Under Review* (January 1, 2007), In (2007) EC Tax Review 16/2, p. 74-89, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3489277> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3489277>

Jurisprudence

Arrêts de la Cour de justice

- CJUE, arrêt de la Cour, *Nils-Johannes Kratzer contre R+V Allgemeine Versicherung AG*, 28 juillet 2016, C-423-15, EU:C:2016:604.

CJUE, arrêt de la Cour, *Malvino Cervati et Società Malvi Sas di Cervati Malvino contre Agenzia delle Dogane et Agenzia delle Dogane – Bureau des douanes de Livourne*, 14 avril 2016, aff. C-131/14, EU:C:2016:255.

CJUE, arrêt de la Cour, *Staatssecretaris van Financiën contre Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof et Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV contre Staatssecretaris van Financiën*, 18 décembre 2014, affaires jointes C-[131/13](#), C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455.

CJUE, arrêt de la cour, *Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) e.a. contre Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia*, 13 mars 2014, aff. C-155/13, EU:C:2014:145.

CJUE, arrêt de la Cour, *Ioannis Christodoulou e.a. contre Elliniko Dimosio*, 12 décembre 2013, aff. C-116/12, EU:C:2013:825.

CJCE, arrêt de la Cour, *Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Trieste contre Pometon SpA*, 4 juin 2009, aff. C-158/08, EU:C:2009:349.

CJCE, arrêt de la cour, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd et County Wide Property Investments Ltd contre Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, aff. C-255/02, EU:C:2006:121.

CJCE, arrêt de la Cour, *Emsland-Stärke GmbH contre Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, 14 décembre 2000, aff. C-110/99, EU:C:2000:695.

CJCE, Arrêt de la Cour (cinquième chambre), *Brother International GmbH contre Hauptzollamt Gießen*, 13 décembre 1989, aff. C-26/88, EU:C:1989:637.

CJCE, arrêt de la Cour, *Entreprise Peter Cremer contre Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, 11 octobre 1977, aff. C-125/76, EU:C:1977:148.

Arrêts du Tribunal

Trib., arrêt du tribunal, *Harley-Davidson Europe Ltd et Neovia Logistics Services International contre Commission européenne*, 1^{er} mars 2023, aff. T-324/21, EU:T:2023:101.

Trib, Arrêt du tribunal, *Ciano Trading & Services CT & S SpA e.a. contre Commission européenne*, 13 octobre 2021, T-45/21, EU:T:2021:701.

TPICE, Arrêt du Tribunal de Première Instance, *Citymo SA contre Commission des Communautés européennes*, 8 mai 2007, aff. T-271/04, EU:T:2007:128.

Législation européenne

Règlements

Règlement délégué (UE) 2015/2446 de la commission du 28 juillet 2015 complétant le règlement (UE) no 952/2013 du Parlement européen et du Conseil au sujet des modalités de certaines dispositions du code des douanes de l'Union, OJ L343/1, 29 décembre 2015.

Règlement (UE) n ° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union, OJ L 269, 10 octobre 2013.

Règlement (C.E.E.) n° 2913/92 du Conseil du 12 oct. 1992 établissant le Code des douanes communautaire, J.O.C.E. n° L 302, 19 novembre 1992.

Sites internet

Voir, ORIENTATIONS CONCERNANT LES RÈGLES D'ORIGINE NON PRÉFÉRENTIELLE, Mars 2022, <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/FR%20-%20Guidance%20on%20non%20pref%20RoO.pdf>, (consulté le 12 avril 2023).

Voir, Origine Non Préférentielle, https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/international-affairs/origin-goods/non-preferential-origin_fr, (consulté le 12 avril 2023).

Circulaires

Circulaire 2020/C/142 concernant l'importation de marchandises d'origine non préférentielle ou économique - Circulaires © SPF Finances, 21/12/2021, www.fisconetplus.be (consulté le 13 avril 2023).