

Vers une amélioration des droits de la défense en matière douanière

par Jean Pannier, Docteur en droit, Avocat à la cour de Paris

Sommaire de la décision > Considérant que le principe du respect des droits de la défense implique pour l'administration des douanes d'inviter l'opérateur à présenter *utilement* ses observations préalablement à toute notification d'un avis de mise en recouvrement (AMR) et de le mettre en mesure de le faire, la cour d'appel de Paris annule un AMR de la taxe sur les activités polluantes.

**Cour d'appel de Paris (pôle 5, ch. 5-7),
10 septembre 2010**

Le texte intégral de cet arrêt est disponible sur le site www.dalloz.fr et sera intégré à la prochaine mise à jour du CD-Rom du *Recueil Dalloz*.

2009/15294 - *Demandeur* : Administration des douanes et droits indirects - *Défendeur* : Bioxal (Sté) - *Décision attaquée* : Tribunal d'instance de Paris, 16 juin 2009 (Confirmation)

Mots-clés : DOUANE * Enquête * Visite et saisie domiciliaires * Procès-verbal * Taxe générale sur les activités polluantes * Enquête * Contestation * Avis de mise en recouvrement * Principe du contradictoire

Note

Nous avons évoqué récemment le casse-tête du remboursement des droits de douane ¹. Le constat est le même pour le recouvrement *a posteriori* des droits de douane sauf à relever, même si une hirondelle ne fait pas le printemps, une salutaire avancée jurisprudentielle tendant à limiter les ardeurs de l'Administration.

Le scénario est toujours plus ou moins le même : à la suite d'une enquête de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED), des opérations d'importation sont remises en cause et font l'objet d'une taxation supplémentaire après une notification d'infraction. C'est un des charmes du droit douanier, dès lors que l'élément intentionnel y est toujours présumé dans les faits, sauf à l'opérateur à rapporter la preuve de sa bonne foi ce qui est le plus souvent une vue de l'esprit dans ces matières techniques.

La notion d'infraction paraîtra d'autant plus singulière qu'il faut toujours des mois aux enquêteurs - et de surcroît des analyses très subtiles - pour se persuader de l'existence d'une fraude. Ce sera un jour ou l'autre un sujet de réflexion pour la Cour européenne des droits de l'homme moins timide aujourd'hui pour épingler les excès de la douane comme on l'a vu récemment à propos des sanctions en matière d'obligation déclarative ². Car

enfin, les intérêts budgétaires sont souvent surprotégés au détriment, notamment, des droits de la défense.

C'est bien le cas qui nous occupe ici puisque la cour d'appel de Paris n'a même pas pris la peine d'examiner le fond de l'affaire en dépit d'une procédure pénale et de la nature des infractions qui touchent, selon la douane, aux substances dangereuses relevant de la taxe sur les activités polluantes, la TGAP.

I - Les mises en recouvrement à la hussarde...

Les enquêteurs de la DNRED ont mis vingt-six mois pour se persuader que plusieurs produits importés par la société Bioxal entrant dans la fabrication de produits désinfectants relevaient d'une autre position tarifaire et étaient soumis à la TGAP. Le procès-verbal de notification d'infraction délivré ici avant l'avis de mise en recouvrement (AMR) ³ était accompagné d'un extrait, partiel par nature, de résultats d'analyses chimiques du laboratoire des douanes. Commença alors un débat, qu'on aimerait pouvoir qualifier de contradictoire, avec l'Administration sous la forme d'un mémoire de dix-huit pages de la société mise en cause déposé trois semaines après la notification d'infraction. Outre qu'elle contestait le principe de l'assujettissement des produits litigieux à la TGAP, la société Bioxal demandait communication à la douane de l'intégralité des analyses du laboratoire des douanes qui fondaient la poursuite.

La douane a accusé réception du mémoire le 24 juillet 2006 et, en guise de réponse, a émis un AMR le 31 juillet 2006, soit dix jours après. On tire d'abord et on discute après. La DNRED a rejeté la contestation le 23 mai 2008 - c'est-à-dire vingt-deux mois après l'émission de l'AMR - et a enfin transmis les résultats des analyses le 2 juin 2008, signe qu'elle estimerait en définitive devoir les communiquer.

Mise en demeure d'avoir à régler la somme de 1 374 521 €, la société Bioxal a assigné la DNRED devant le juge d'instance compétent en la matière. Nous sommes ici fort éloignés des garanties offertes aux contribuables en matière fiscale et pourtant il s'agit bien de taxation supplémentaire. Le tribunal d'ins-

(1) J. Pannier, Le casse-tête du remboursement des droits de douane, D. 2010. 1648. (2) CEDH 26 févr. 2009, n° 28336/02, D. 2009. 2825, obs. G. Roujou de Boubée ; RSC 2009. 597, obs. H. Matsopoulou ; JCP 2009. II. 10075, note J. Pannier. (3) Cf. pour un cas d'émission de l'AMR avant la notification d'infraction, Paris, 1^{er} ch. B, 19 déc. 2008, Gaz. Pal. 14-16 juin 2009, note J. Pannier.

tance a annulé l'AMR estimant que la société n'avait pas eu le temps de faire valoir ses moyens de défense et que le principe du contradictoire n'avait donc pas été respecté.

Il est vrai que la douane a pu pousser ses avantages en l'absence de dispositions qui existent pourtant en d'autres matières et invitent ainsi à la comparaison. En effet, les seules dispositions en vigueur à l'époque des faits permettant aux redevables de faire valoir leur point de vue - le terme prête à sourire mais illustre l'état d'esprit qui règne en matière douanière - sont les articles 346 et 347 du code des douanes :

- Article 346 : « *Toute contestation de la créance doit être adressée à l'autorité qui a signé l'avis de mise en recouvrement dans les trois ans qui suivent sa notification, sans préjudice des délais prévus, en matière de remise des droits, par le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire. Le directeur régional des douanes statue sur la contestation dans un délai de six mois à compter de sa réception. En cas de saisine de la commission de conciliation et d'expertise douanière, ce délai part du jour de la notification aux parties de l'avis rendu par la commission. En cas d'introduction d'une demande de remise fondée sur le code des douanes communautaire et qui entre dans les compétences de la Commission des Communautés européennes, ce délai part du jour de la notification à l'administration des douanes de la décision de celle-ci* ».

- Article 347 : « *Dans le délai de deux mois suivant la réception de la réponse du directeur régional des douanes ou, à défaut de réponse, à l'expiration du délai de six mois prévu à l'article précédent, le redevable peut saisir le tribunal d'instance* ».

1270

Ces deux textes sont relativement récents puisqu'ils résultent d'une modification introduite par la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 (loi de finances rectificative pour 2002, JORF 31 déc. 2002, art. 44) mais ils ne contiennent rien de comparable aux garanties offertes depuis longtemps aux contribuables en matière fiscale.

Cette situation, que nous considérons comme choquante, a pour principale cause un véritable laxisme des deux commissions des finances du Parlement à l'égard des thèses de la douane - situation qu'on retrouve d'ailleurs souvent, y compris à l'égard du régime de la garde à vue douanière qui ne dit pas son nom ⁴ - et il n'en fallait pas plus pour que la jurisprudence vole enfin au secours des entreprises qui méritent évidemment les mêmes garanties que les contribuables ordinaires.

II - ... suscitent une salubre réaction jurisprudentielle

Les entreprises reprochent à la douane de ne pas leur laisser le temps de réagir à ses remises en cause d'opérations de dédouanement effectuées le plus souvent depuis longtemps. Il faut rappeler que nous sommes ici dans le domaine du recouvrement *a posteriori* alors que les marchandises importées sont taxées et généralement revendues. La pratique montre que la douane

elle-même a besoin de plusieurs mois pour se forger une opinion avant d'émettre des notifications d'infraction qui peuvent avoir alors un caractère tout à fait incompréhensible compte tenu de la complexité des textes douaniers. Il faudra un jour reconsidérer cette perception pénale des contrôles *a posteriori* qui sont presque toujours vécus comme une forme de chantage pour forcer les entreprises à accepter des règlements transactionnels. C'est un vrai problème.

Mais il n'y a pas que la douane qui a besoin de temps pour forger sa conviction, la justice met aussi des mois, dans chaque affaire, pour arriver à y voir clair. On voit mal pourquoi l'entreprise ne pourrait pas bénéficier de délais raisonnables pour réagir utilement et là encore ce n'est pas faute d'avoir sollicité les deux commissions des finances des assemblées parlementaires chaque fois que l'occasion s'est présentée. Elles ont bel et bien toujours fait la sourde oreille. On peut légitimement s'interroger sur le pourquoi de cette indifférence.

A défaut de textes protecteurs en la matière, la jurisprudence fait désormais appel aux bons vieux principes généraux du droit et spécialement à celui des droits de la défense longtemps plongé dans la naphthaline en matière douanière pour la raison principale que les infractions douanières sont des infractions matérielles dans lesquelles l'élément intentionnel n'a pas sa place. Et la douane d'invoquer la main sur le cœur que si on exige la preuve de l'intention coupable, elle peut fermer boutique. On en est là depuis toujours.

Une récente chronique de jurisprudence de la cour d'appel de Paris signale que bon an mal an cette juridiction traite une quarantaine d'affaires douanières ⁵. Le commentateur signale que la cour rappelle fréquemment dans ses décisions que « *la procédure spécifique de recouvrement des dettes douanières n'organise pas d'échange contradictoire entre, d'une part, la date de notification de l'infraction douanière et des droits à l'issue de l'enquête douanière qui n'est pas elle-même soumise au principe de la contradiction et, d'autre part, la date de délivrance de l'avis de mise en recouvrement* » ⁶. Et la cour d'enfoncer le clou en relevant que ces dispositions « *ne prévoient pas la mise en œuvre d'une procédure comparable à celle qui est instaurée par les dispositions des articles L. 55 et suivants du livre des procédures fiscales* » ⁷.

Il ne restait plus dans ces conditions aux opérateurs que le recours - longtemps aléatoire il faut bien le dire en cette matière - aux principes généraux du droit.

La cour d'appel de Paris considère qu'en l'état des dispositions en vigueur « *le redevable doit démontrer soit que la phase administrative de la procédure a été menée de manière telle que les droits de la défense ont été irrémédiablement atteints soit que la position de l'Administration a été concrètement et effectivement surprise faute d'une démarche facultative telle qu'une discussion contradictoire ou d'un autre échange entre les parties* » ⁸.

(4) J. Pannier, A propos de la retenue douanière, D. 2010. 2352. (5) Etude : La régularité de la procédure douanière jusqu'à la phase contentieuse retour sur une année d'arrêts de la cour d'appel de Paris, Gaz. Pal. 9-10 mars 2011, p. 8. (6) Paris, ch. 5-7, 8 oct. 2010, n° 08/06964, Sté Mory ; 15 oct. 2010, n° 09/13399, GIE Evry ; 16 nov. 2010, n° 09/02212, Infineum. (7) Paris, ch. 5-7, 8 oct. 2010, n° 08/17890, Soval SAS. (8) Paris, ch. 5-7, 15 oct. 2010 préc.

Ainsi, justifie le commentateur de cette jurisprudence : « *L'examen de la régularité de la procédure au regard des principes généraux du droit s'est donc imposé aux opérateurs comme un moyen de contestation permettant de pallier le vide juridique existant, selon eux, sur la question du contradictoire préalablement à la notification de l'AMR* »⁹.

En réalité la nouvelle approche, tant des opérateurs que de la jurisprudence, découle principalement d'une décision récente de la CJCE qui a réintroduit dans le débat, avec une certaine fermeté, la solution des droits de la défense, cette vieille notion fort séduisante mais en vérité un peu floue et surtout fragile dans ces matières budgétaires où les intérêts financiers ont généralement tendance à l'emporter sur le droit. Evidemment, si la Cour de justice affirme le principe des droits de la défense, alors qu'il résulte du droit communautaire, le paysage change.

Le désormais célèbre arrêt *Sopropé* a complètement changé la donne¹⁰. Il découle de cette importante décision de principe qu'à la faveur d'une demande de recouvrement de droits de douane *a posteriori*, l'entreprise concernée soit à même de faire valoir ses observations, avant que cette décision ne soit mise en œuvre, afin que l'autorité compétente puisse tenir utilement compte de l'ensemble des éléments pertinents.

C'est bien une manière de dire aux administrations des douanes - la France n'est pas la seule visée - qu'elles doivent mettre un terme aux mises en recouvrement « à la hussarde ».

Il appartenait à la juridiction parisienne, qui a chaque année à connaître du plus grand nombre de contestations en la matière, d'entreprendre une approche complète et globale permettant de vérifier au cas par cas si l'opérateur a eu ou non l'opportunité de faire valoir ses contestations. Autrement dit, avant même d'examiner au fond le bien-fondé de la taxation supplémentaire, le juge saisi va s'assurer du respect du contradictoire quitte à foudroyer la mise en recouvrement par la nullité si celle-ci a été faite en violation des droits de la défense. C'est la notion de durée qui va servir d'étalon de mesure du respect des droits élémentaires partant de l'idée que l'appréciation de questions techniques ne saurait s'improviser dans la précipitation.

Il est utile d'enfoncer le clou en rappelant que tant les services douaniers que les juges - sans parler de la CCED (la commission de conciliation et d'expertise douanière) - mettent des mois à forger leur conviction dans ces matières complexes et que l'entreprise visée par un contrôle *a posteriori* n'a pas qu'un seul dossier à gérer ; mais aussi que de simples particuliers visés par un contrôle fiscal bénéficient d'un délai d'un mois - qui peut être allongé sous certaines conditions d'ailleurs souples - pour répondre à une notification de redressement, délai qui sera encore « amélioré » après la réponse aux observations du contribuable.

On est très loin en matière fiscale de la brutalité douanière pour des situations pourtant très comparables.

La notion de durée telle que définie par la CJCE s'envisage sous deux aspects :

- 1° il faut d'abord que l'entreprise dispose d'un délai suffisant pour répondre aux prétentions que l'Administration a souvent mis des mois à mettre au point. La CJCE n'a pas fait preuve d'une grande compréhension en estimant qu'un délai de huit à quinze jours « *est en principe conforme aux exigences du droit communautaire* ». Ce qui pollue le débat, c'est principalement cette notion d'infraction dont il faudra envisager de se débarrasser un jour car elle n'est souvent pas justifiée ;
- 2° plus intéressante est la deuxième partie de la position de la CJCE au regard de la notion de temps. En effet, « *il appartient à la juridiction nationale saisie de déterminer, compte tenu des circonstances particulières de l'affaire, si le délai effectivement laissé à cet importateur lui a permis d'être utilement entendu par les autorités douanières* ». « *Le juge national doit vérifier en outre si, compte tenu du délai écoulé entre le moment où l'Administration concernée a reçu les observations de l'importateur et la date à laquelle elle a pris sa décision, il est possible ou non de considérer qu'elle a dûment tenu compte des observations qui lui avaient été transmises* ».

C'est très exactement ce que la cour reproche à la douane dans la présente affaire *Bioxal*, puisque l'on constate qu'en période de vacances d'été les jeux sont faits en moins de cinq jours ouvrables. Autrement dit l'AMR était prêt avant même que la réponse de l'entreprise ait pu sérieusement être prise en considération. « *C'est donc à bon droit que le juge de première instance a considéré que l'Administration n'a pas tenu compte des observations qui lui ont été transmises...* » Il y a bien eu quelques échanges mais, purement formels, ils ne permettent pas de considérer que le principe sacro-saint du contradictoire a été respecté.

Pour l'instant la Cour de cassation est encore timide sur ce problème de la durée : « *En vertu du principe du respect des droits de la défense, le destinataire d'un avis de mise en recouvrement doit avoir été mis en mesure, avant la délivrance de celui-ci, de faire connaître son point de vue, en connaissance de cause et dans un délai raisonnable, à l'administration douanière. Une cour d'appel, qui a fait ressortir la circonstance que le destinataire de l'avis de mise en recouvrement litigieux avait été mis en mesure, avant la délivrance de celui-ci, de faire connaître son point de vue à l'administration douanière, en connaissance de cause et dans un délai raisonnable, compte tenu de la durée de la procédure d'instruction, a, à bon droit, rejeté la demande en annulation de cet avis* »¹¹.

Elle hésite à publier ses bonnes décisions : « *En se déterminant ainsi, sans rechercher si la société DHL avait été mise en mesure, avant la délivrance de l'AMR, de faire connaître son point de vue, dans un délai raisonnable, la cour d'appel a privé sa décision de base légale* »¹².

Le droit d'être entendu ne relève-t-il pas aussi du principe de sécurité juridique ?

(9) Gaz. Pal. 9-10 mars 2011, étude préc. p. 10. (10) CJCE 18 déc. 2008, aff. C-349/07. (11) Com. 8 déc. 2009, n° 08-15.231, Bull. civ. IV, n° 160. (12) Com. 8 déc. 2009, n° 08-19.957, V. Recueil de jurisprudence douanière, Economica, 2010, p. 444.