

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère des Finances
et des Comptes publics

BUDGET

Circulaire du 16 mars 2015

Débiteurs de la dette douanière et de la TVA à l'importation selon le mode d'accomplissement de la déclaration en détail

NOR : [FCPD1507100C](#)

Le secrétaire d'État auprès du ministre des finances et des comptes publics, chargé du budget, aux opérateurs économiques et aux services douaniers,

Vu les articles 293A et 289 A du Code général des impôts et le règlement CE n°2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire.

Vu l'arrêté du 22 décembre 1998 modifié relatif aux personnes habilitées à déclarer en détail et à l'exercice de la profession de commissionnaire en douane.

Vu la DA « D1 -Interdivisions » n° 99-188 du 5 novembre 1999 modifiée.

Vu la DA « F1-D1-B1 » n° 04-005 du 9 janvier 2004 publiée au BOD n° 6593 du 11 février 2004.

La présente circulaire abroge la DA n°04-060 du 29 juin 2004 publiée au BOD n° 6605 du 16 juillet 2004.

La présente circulaire a pour objet de faire le point sur les modes d'accomplissement de la déclaration en détail, sur ses conséquences en matière de dette douanière et de dette fiscale, ainsi que sur la procédure de recouvrement.

I : Les modes d'accomplissement de la déclaration en détail :

L'article 4-18) du code des douanes communautaire (CDC) indique que le déclarant est « *la*

personne qui fait la déclaration en douane en son nom propre ou celle au nom de laquelle une déclaration en douane est faite ».

En vertu du point *b)* de l'article 64.2 du CDC, le déclarant doit être établi dans l'Union européenne. Des exceptions sont cependant prévues aux articles 64.2 et 64.3 du même code.

A : La déclaration en nom propre et pour compte propre :

La personne habilitée à déclarer, en application de l'article 1^{er} de l'arrêté du 22 décembre 1998 cité en référence, peut effectuer la déclaration en détail pour son propre compte : elle agit en son nom et pour son propre compte.

En pratique, à l'importation, elle est le destinataire réel des biens (l'importateur).

Par ailleurs, en vertu de l'article 5 § 4, 2^o alinéa, du CDC, la personne qui ne déclare pas agir au nom et pour le compte d'une autre personne ou qui déclare agir au nom et pour le compte d'une autre personne sans posséder un pouvoir de représentation, est réputée agir en son nom propre et pour son propre compte. Elle est donc seule tenue au paiement des dettes douanière et fiscale.

B : La déclaration pour compte d'autrui :

L'article 5-2 du code des douanes communautaire prévoit deux modes de représentation : la représentation directe et la représentation indirecte.

B-1 : La représentation directe :

Il y a représentation directe lorsque le représentant agit au nom et pour le compte d'autrui.

La représentation directe est exclusivement réservée, au titre de l'article 87 du code des douanes national, aux commissionnaires agréés en douane, qui agissent en qualité de représentant.

B-2 : La représentation indirecte :

Il y a représentation indirecte lorsque le représentant agit pour le compte d'autrui, mais en son nom propre. Il a alors la qualité de déclarant au sens de l'article 4-18) du code des douanes communautaire.

Ce mode de représentation est ouvert à toute personne satisfaisant aux conditions prévues pour les personnes habilitées à déclarer en détail au sens de l'article 1 de l'arrêté précité.

Ainsi, les commissionnaires agréés en douane conservent la possibilité d'accomplir également des actes et formalités douanières dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte.

II : Le(s) redevable(s) de la dette douanière et fiscale :

Concernant la dette douanière, l'article 201-3 du code des douanes communautaire prévoit que « *Le débiteur est le déclarant. En cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur* ».

Concernant la dette fiscale, l'article 293A du Code général des impôts (CGI) prévoit, à son troisième alinéa, que « *la TVA doit être acquittée par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Toutefois, cette taxe est solidairement due par le déclarant en*

douane qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte, tel que défini par l'article 5 du code des douanes communautaire ».

Ces articles emportent les conséquences suivantes en matière de dettes douanière et fiscale.

A : Personne qui fait la déclaration en douane en son nom et pour son propre compte :

La personne qui agit en son nom et pour son propre compte (le destinataire réel) est **toujours le redevable** de la dette douanière et fiscale, au moment du dédouanement de la marchandise ou lors d'éventuels contrôles ex- post.

B : Personne qui fait la déclaration en douane pour le compte d'autrui :

Les conséquences sur le paiement des droits et taxes acquittés à l'importation diffèrent selon le mode de représentation.

B-1 : La représentation directe :

La déclaration en détail est rédigée et déposée par le commissionnaire en douane au nom et pour le compte de la personne représentée.

Seule la personne représentée est débiteur de la dette douanière, en application des articles 4 §18 et 201 §3 du CDC.

Par ailleurs, il ressort de la rédaction de l'article 293 A du CGI, que la personne qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation directe, **n'est pas solidairement redevable de la TVA** due au titre de l'importation.

Il en résulte que **la personne représentée est seule redevable** de la dette douanière et fiscale.

Toutefois, le commissionnaire en douane, qui met en place un crédit d'enlèvement et paie les droits et taxes en lieu et place de son mandant, est solidairement redevable de la dette douanière et fiscale **à l'échéance de ce crédit, ainsi que lors d'éventuels contrôles réalisés durant les opérations de dédouanement et intervenant dans le délai de report.**

B-2 : La représentation indirecte :

La déclaration en détail est rédigée et déposée au nom du déclarant et pour le compte de la personne représentée.

L'article 4-18) du code des douanes communautaires précise notamment que le déclarant est la personne qui fait la déclaration en douane en son nom propre. En application de l'article 201 § 3 du CDC, le déclarant est débiteur.

Selon l'article 201 §3 du CDC, la personne représentée est également débiteur de la dette douanière.

Ainsi, la personne qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte, c'est-à-dire qui agit **en son nom propre**, mais pour le compte d'autrui, est solidairement redevable de la dette douanière. Elle est également solidairement tenue au paiement de la TVA, conformément aux dispositions de l'article 293 A du CGI.

Le service a donc la possibilité de réclamer le paiement des droits et taxes à la personne représentée et à la personne mandatée pour agir en représentation indirecte.

Cette double solidarité est valable tant pour les opérations de dédouanement qu'à l'occasion

d'éventuels contrôles ex-post.

Au regard des articles 64.2 et 4-18) du CDC, lorsque l'opérateur n'est pas établi dans l'Union européenne, il doit recourir à un représentant en douane agissant en représentation indirecte.

C : le cas particulier du représentant fiscal :

L'article 289 A-I du CGI prévoit que : « *Lorsqu'une personne non établie dans l'Union européenne est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée ou doit accomplir des obligations déclaratives, elle est tenue de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujéti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette personne et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe à sa place. A défaut, la taxe sur la valeur ajoutée et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent, sont dues par le destinataire de l'opération imposable* ».

Conformément aux dispositions précitées, la personne désignée en qualité de représentant fiscal par une personne qui n'est pas établie dans l'Union européenne, **est toujours redevable de la dette fiscale**. Dans l'hypothèse où ce représentant fiscal interviendrait également pour des formalités douanières en tant que déclarant en douane agissant en représentation indirecte, il serait alors redevable de la dette fiscale et de la dette douanière.

III : Procédure applicable au recouvrement des droits et taxes exigibles suite à un contrôle du service :

Ce point précise les différents stades de la procédure douanière de recouvrement : détermination du débiteur, communication de la dette, notification de l'AMR, constitution de la garantie en cas de contestation.

A : La créance devant donner lieu à l'émission d'un AMR résulte d'une déclaration établie selon le mode de la représentation directe :

A- 1 : Communication de la dette au débiteur :

Il doit être fait communication au débiteur de la dette douanière et fiscale. Dans le cas de la représentation directe, il s'agit de la personne au nom de qui la déclaration en douane est établie, c'est-à-dire le destinataire des marchandises (tel qu'il figure à la case 8 du DAU).

Il est rappelé que la notification de l'acte administratif constatant la dette est destinée à permettre l'enclenchement de la procédure relative au droit, pour le débiteur, d'être entendu et, le cas échéant, après la notification d'une infraction, la consultation de la CCED (articles 104 et 450-1 du code des douanes). Elle vise également à permettre l'engagement simultané de la procédure de recouvrement et, en cas de contestation, la mise en place des garanties.

A- 2 : Notification de l'AMR au débiteur :

S'il s'avère nécessaire, l'AMR doit être notifié au débiteur, c'est-à-dire, en représentation directe, au destinataire des marchandises.

L'AMR n'a donc pas à être notifié au commissionnaire.

A- 3 : Constitution des garanties en cas de contestation des constatations du service par le débiteur :

Les garanties sont constituées exclusivement par le débiteur de la dette, à savoir le destinataire des marchandises. Les garanties ne peuvent pas être constituées par le commissionnaire en douane.

Conclusion :

Dans le cas de la représentation directe, le service émet, s'il y a lieu, un AMR à l'encontre du destinataire réel de la marchandise, et ce, pour l'intégralité de la dette (douanière et fiscale). En revanche, il n'émet pas d'AMR à l'encontre du commissionnaire en douane.

B : La créance devant donner lieu à l'émission d'un AMR, résulte d'une déclaration établie selon le mode de la représentation indirecte :

B-1 : Communication de la dette aux débiteurs :

En représentation indirecte, il y a deux co-débiteurs solidaires. Les débiteurs sont, d'une part, la personne qui fait la déclaration en son nom et pour le compte d'autrui (case 14 du DAU), d'autre part, la personne pour le compte de qui la déclaration en douane est faite, c'est-à-dire le destinataire (case 8 du DAU).

La communication à la personne qui fait la déclaration en son nom et pour le compte d'autrui (case 14 du DAU) et au destinataire (case 8 du DAU), porte sur l'ensemble de la dette douanière et fiscale.

La double notification de l'acte administratif constatant la dette est destinée à permettre l'enclenchement de la procédure relative au droit, pour le débiteur, d'être entendu et le cas échéant, après la notification d'une infraction, la consultation de la CCED (articles 104 et 450-1 du code des douanes), par chacun des deux débiteurs.

La double notification vise également à permettre l'engagement simultané de la procédure de recouvrement et, en cas de contestation, la mise en place des garanties.

B-2 : Notification de l'AMR aux débiteurs :

S'il s'avère nécessaire, l'AMR doit être notifié au débiteur, c'est-à-dire à la personne mandatée pour agir en représentation indirecte, ainsi qu'au co-débiteur, c'est-à-dire au destinataire des marchandises.

B-3 : Constitution des garanties en cas de contestation des constatations du service par les débiteurs :

Si la dette mise en recouvrement est contestée, cette contestation n'a pas d'effet sur son exigibilité. Le sursis de paiement doit être expressément demandé au comptable des douanes, qui l'octroie dans la mesure où une garantie suffisante est apportée ou en cas de dispense de garantie.

Conformément à la DA n°03-17 parue au BOD n°6568 du 10 mars 2003, la garantie, en cas de contestation, peut être apportée soit par l'un des co-débiteurs, soit par les deux, de manière complémentaire.

La constitution de la garantie par le destinataire des marchandises permet de considérer que, jusqu'à nouvel ordre, la personne mandatée pour agir en représentation indirecte n'est plus tenue au paiement de la dette. Dans cette hypothèse, l'exigence d'une publicité au greffe de la créance privilégiée de l'administration disparaît à l'égard du mandataire et ne subsiste plus que vis-à-vis du

destinataire des marchandises. Si la créance est garantie avant l'accomplissement des formalités de publicité, celle-ci n'est pas effectuée. Dans le cas inverse, la publicité effectuée à l'égard du mandataire est radiée.

Conclusion :

Dans le cas de la représentation indirecte, le service émet s'il y a lieu un AMR à l'encontre du destinataire réel de la marchandise et de son mandataire, et ce, pour l'intégralité de la dette (douanière et fiscale).

NOTA :

L'utilisation du crédit d'enlèvement du commissionnaire en douane est sans effet sur la détermination du débiteur de la dette douanière et fiscale. Quel que soit le mode de représentation choisi, l'utilisation du crédit d'enlèvement du commissionnaire en douane emporte seulement, pour ce dernier, engagement de payer à l'échéance, l'intégralité de la dette.

Fait le **16 MARS 2015**

Pour le ministre, et par délégation,
L'administratrice supérieure des douanes,
sous-directrice des droits indirects



Corinne CLEOSTRATE