

LE NOUVEAU CADRE JURIDIQUE TUNISIEN EN MATIERE DE L'EVALUATION EN DOUANE

BASSEM KARRAY

Résumé

L'adoption d'un nouveau cadre juridique en matière d'évaluation en douane des marchandises importées traduit « l'adhésion » spontanée de la Tunisie à l'acquis communautaire. Pour réussir son ancrage irréversible au partenariat euro-méditerranéen, l'Etat tunisien a désormais aligné sa législation en matière de la nomenclature tarifaire sur celle de la Communauté et il a mis en conformité les mécanismes de détermination de la valeur en douane avec les dispositions du code de douane communautaire. Les nouvelles dispositions consacrent des méthodes d'évaluation neutres, objectives et uniformes largement appréciables pour l'essor des échanges entre les partenaires à l'association. L'administration douanière est désormais dans l'obligation d'évaluer les marchandises importées sur la base de leur valeur transactionnelle. L'inexactitude ou l'inexistence de cette valeur autorise l'administration à mettre en œuvre des méthodes subsidiaires.

Cependant, l'œuvre législative demeure, en matière du traitement douanier des marchandises importées, incomplète. Les règles d'origine, troisième élément de l'assiette des droits de douane, sont curieusement restées incompatibles avec les dispositions communautaires. Les exigences d'un traitement non discriminatoire entre les différents opérateurs recommandent la révision du cadre juridique relatif aux règles d'origine.

1. Datant du 29 décembre 1955, le code des douanes tunisien est resté en vigueur en dépit de l'instabilité des conjonctures économiques et du changement de la politique commerciale de l'Etat. Passant de l'ère du dirigisme des années soixante au libéralisme modéré des années soixante-dix qui connaîtra une accélération avec le plan d'ajustement structurel adopté en Tunisie en 1986, la législation douanière est restée fidèle à sa philosophie

protectionniste. Les changements substantiels des choix politico-économiques n'avaient curieusement pas conduit à une refonte en profondeur du code des douanes¹. Les rédacteurs du code avaient, semble-t-il, l'intention d'élaborer une législation valable pour toutes stratégies commerciales, fussent-elles contradictoires. Conçu comme un pilier fondamental de la construction de l'Etat nouvellement indépendant, le code marqua un fort attachement à la consolidation de la souveraineté douanière. *«Le code des douanes fut une pièce maîtresse dans la reconstruction de l'Etat qui retrouve ainsi ses frontières.»*²

2. Mais l'ancrage progressif et irréversible de l'Etat au libre échangeisme a conduit les décideurs à engager des réformes du cadre juridique relatif au commerce extérieur³, auquel le code des douanes ne pouvait échapper. Les pouvoirs publics sont désormais conscients de l'incompatibilité de l'actuel code avec les choix politico-économiques de l'Etat⁴ et avec les engagements internationaux de la Tunisie. Il en a été ainsi de l'article 26 relatif au système d'évaluation des marchandises en douane, dont la révision était devenue juridiquement impérative.

3. L'adhésion de la Tunisie au G.A.T.T (l'Accord Général sur le Commerce et les Tarifs Douaniers) en 1990 ainsi que sa qualité de Membre fondateur de l'O. M. C. (l'Organisation Mondiale du Commerce) lui ont créé l'obligation de conformer sa législation de la valeur en douane avec l'Accord sur la mise en œuvre de l'article 7 du G.A.T.T 1994 (l'Accord sur la valeur en douane). La loi 2001-

¹ La constitution tunisienne du 01/06/1959, pourtant assimilée à une constitution rigide, fût révisée 14 fois, par contre le code de douane n'a été modifié et complété que 10 fois par des lois conjoncturelles qui n'ont pas bouleversé son équilibre initial. Voir sur la question des modifications apportées au code BACCOUCHE (N.) :Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier. In Mélanges en l'honneur de Habib AYADI , C.P.U.2000, p.9 et s.

² BACCOUCHE (N.) :Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier. In Mélanges en l'honneur de Habib AYADI , C.P.U.2000, p.9.

³ Certaines lois importantes ont d'ailleurs ont été récemment promulguées, dont notamment la loi n°.98-108 du 18/12/1998 relative aux mesures de sauvegarde et la loi n°.99-9 du 09/12/1999 relative aux pratiques déloyales à l'importation.

⁴ Un projet d'un nouveau code des douanes est en cours de préparation dans l'administration depuis au moins cinq ans.

92 du 7 août 2001 est venue modifier et compléter l'article 26 du code⁵. L'adoption de cette loi est devenue une nécessité suite à la fin du délai de report d'application des dispositions de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article 7 du G.A.T.T fixé à cinq ans à partir de la date d'entrée en vigueur de l'Accord de l'O. M. C. dans l'ordre juridique des Etats membres. Ce traitement différencié est essentiellement accordé aux pays en développement qui n'étaient pas parties aux Accords de Tokyo Round⁶.

4. La Tunisie se devait de modifier sa législation de 1955 avec l'arrivée du terme du délai prévu par les textes multilatéraux⁷. L'article 20 de l'accord sur l'évaluation en douane prévoit un report d'application des dispositions du présent accord en faveur des pays en développement pour une période qui ne doit pas excéder les cinq ans après la date de l'entrée en vigueur de l'Accord instituant l'O.M.C⁸..

Le nouveau article 26 rompt définitivement avec des pratiques administratives largement préjudiciables à la stabilité des relations d'affaires et devenues de plus en plus incompatibles avec un environnement hostile à l'arbitraire et à la discrétion des services de douanes. L'administration pouvait, sous le système de la valeur minimale en douane⁹, commettre des abus sans être réellement censurée. L'ancien système a constitué pour longtemps une sorte de barrières non tarifaires à l'accès au marché tunisien. Ce système

⁵ *J.O.R.T* n°.63, du 07/08/2001, p.2020. Cette loi n'est entrée en vigueur qu'au 29/09/2001 et ce en vertu de son article 3. Elle a été suivie d'un arrêté du ministre des finances du 19/10/2001, *J.O.R.T.* n°.85 du 23/10/2001 et d'une note commune datant du 06/11/2001. *B.O.D.I.*, n°.716/01-11, p.731.

⁶ Voir l'article 20 de la 3^{ème} partie relatif au traitement spécial et différencié de l'Accord sur la valeur en douane (-VED).

⁷ Le retard dans l'adoption d'un nouveau code des douanes conforme aux engagements multilatéraux risque de multiplier les interventions successives et circonstancielles du législateur, ce qui pourrait déboucher sur des incohérences.

⁸ La Tunisie a bénéficié de ce report d'application en raison de son statut d'un pays en développement. L'annexe II de l'Accord V.E.D. prévoit la possibilité de prolongement de délai sur demande.

⁹ Ce système accordait à l'administration les pouvoirs les plus étendus en matière de détermination de la valeur en douane sans se soucier même de la valeur retenue par les parties.

n'était-il pas à l'origine d'une hausse démesurée des droits de douane ? L'abandon par les opérateurs économiques des stocks dans les dépôts de la douane ne constitue-t-il pas l'une des résultantes de la hausse imprévisible des droits dus ?

Bien qu'il ait été une source importante de revenus pour l'Etat et une technique de protection des intérêts des producteurs nationaux¹⁰, le système de la valeur minimale en douane entravait les opérations de commerce international avec la Tunisie et faussait les règles de la concurrence sur le marché local.

L'ancien article 26 portant sur la valeur des marchandises à l'importation, sujet de nombreuses critiques, vient d'être remplacé par «*les articles 26*». La concision de l'ancien texte est curieusement abandonnée au profit d'une exhaustivité en vertu de laquelle le nouveau texte est divisé en 14 sous-articles. Avant d'analyser le contenu de cette nouvelle loi, il incombe de rappeler la définition du concept de la valeur en douane ainsi que son évolution historique.

5. La valeur en douane des marchandises importées est définie comme étant la valeur attribuable à des marchandises importées en vue de la perception des droits de douane ad valorem¹¹. «*Si, dans un système douanier reposant pour l'essentiel sur la taxation spécifique des marchandises, la détermination de la valeur de la marchandise ne présente qu'un intérêt tout à fait secondaire, il n'en va pas de même, à l'évidence, dans un système de taxation ad valorem*»¹².

¹⁰ Voir CARREAU (D.) et JUILLARD (P.) : Droit international économique. LGDJ-DELTA, 4^{ème} éd. p.214.

¹¹ Cette définition a été retenue par le nouveau article 26, premier paragraphe, point(a). Il est à signaler que dans le système de taxation ad valorem «le droit applicable à une marchandise donnée est fixé en pourcentage de la valeur de celle-ci», définition de BERR (J-C.) TREMEAU (H.): le droit douanier communautaire et national. Economica, 4^{ème} éd.1997.

¹² TREMEAU (H.) et BERR (C-J.) : le droit douanier communautaire et national. Economica, 4^{ème} éd. 1997, p.129.

La détermination de la valeur en douane constitue une étape axiale dans l'opération de dédouanement de la marchandise, ainsi que pour l'établissement des droits de douane proprement dits et les autres prélèvements requis si nécessaire¹³. Elle constitue un élément de l'assiette des droits de douane en plus de la qualification du produit (l'espèce tarifaire dans la nomenclature objet des articles 18 à 24 du code des douanes) et la détermination de l'origine des marchandises objet de l'article 25.

6. L'Etat tunisien n'a pas manqué à l'obligation d'harmoniser sa législation en matière de la qualification des marchandises en procédant, en premier lieu, à la ratification de la convention sur le système harmonisé de désignation et codification des marchandises (SYHA DE COMA)¹⁴ et, en deuxième lieu, en alignant la nomenclature douanière tunisienne (N.D.T) avec la nomenclature combinée de la communauté européenne et ce en application de l'article 30 de l'Accord d'Association du 17/07/95¹⁵.

¹³ Le deuxième paragraphe de l'article 6 relatif à la détermination de la base imposable du code de la T.V.A de 1988 (loi n°88-61 du 02/06/1988, *J.O.R.T.*n°39 du 10/6/1988, p.827 et s.) a prévu que la valeur imposable à l'importation est constituée par la valeur en douane. Il prévoit que: «A l'importation, la valeur imposable est constituée :1/s'il s'agit d'une importation réalisée par un assujetti ou par l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif, par la valeur en douane, tous droits et taxes inclus à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ».

¹⁴Cette convention est conclue en 1983 sous les auspices du conseil de coopération douanière (l'actuelle O.M.D). La Tunisie a repris la nomenclature du système harmonisé (N.S.H.) à travers la loi 87-2 du 06/02/87. *J.O.R.T.* n°. 10 du 10/2/1987,p.191.

¹⁵ Voir l'article 65 de la loi de finances pour la gestion de 1999. Tout récemment la direction générale des douanes a publié la note commune n°D.G.D. 2002/12 du 17/01/2002, D.G.D. p.27 portant sur des amendements à la N.S.H. apportés suite à la recommandation adoptée par le conseil de l'O.M.D. lors de ses sessions du 21 au 23 juin 1999. Ces amendements qui devraient entrer en vigueur à la date du 1^{er} janvier 2002 conformément aux dispositions de l'article 16.4b de la convention du système harmonisé, ont été différés jusqu'au 15/04/2002. De même, la nouvelle nomenclature tunisienne est conforme à la nouvelle version du système harmonisé et celle de la nomenclature combinée de la Communauté Européenne. Voir la note commune n°D.G.D 2002/61 du 08/04/2002, D.G.D,p.353.

7. Les textes internationaux se rapportant à la valeur en douane se caractérisent par leur ancienneté et leur multiplicité¹⁶, alors qu'en matière des règles d'origine, ils se caractérisent par leur généralité et par leur brièveté. Le premier texte international remonte au G.A.T.T. 1947 qui a énoncé les principes de l'évaluation des marchandises¹⁷ et invité les parties contractantes à élaborer une définition internationale de la valeur en douane. Plus tard, en 1950, le conseil de coopération douanière adopta une définition connue sous l'appellation : le système de convention de Bruxelles (DVB) qui a prévu une méthode basée sur le prix normal. La valeur de la marchandise est le prix normal, c'est-à-dire le prix réputé pouvoir être fait pour cette marchandise au moment où les droits de douane deviennent exigibles, lors d'une vente effectuée dans des conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendant l'un de l'autre. Outre l'imprécision conceptuelle que renferme cette définition, le système de Bruxelles accorde à l'administration douanière de chaque Etat la possibilité de substituer le prix de vente adopté par les parties par une valeur qui lui est propre. Ce pouvoir discrétionnaire de l'administration est largement préjudiciable pour la conduite des relations commerciales internationales¹⁸. L'opérateur économique n'est pas à l'abri d'une évaluation excessive par les services douaniers.

D'ailleurs, les usagers ont longtemps souffert de la détermination unilatérale et parfois abusive de la valeur en douane par l'administration douanière qui peut écarter discrétionnairement la valeur fixée par les parties, fut-elle objective et fiable.

¹⁶ Les premières réflexions sur la question sont déjà amorcées lors des conférences économiques internationales tenue à Genève en 1927 et 1930 sous l'égide de la Société des Nations. Ces conférences ont mis en exergue que les obstacles au développement du commerce international sont liés essentiellement à la diversité des conceptions nationales de la valeur en douane.

¹⁷ Les dispositions relatives à la valeur en douane du G.A.T.T 1947 ont été invoquées dans un différend entre les U.S.A. et le Canada relatif aux exportations de pommes de terre à destination du Canada. Voir rapport du groupe spécial adopté le 16 novembre 1962 (L/1927, IBDD, 11S/90).

¹⁸ Voir BERR (C.-J.) : Les règles nouvelles de l'évaluation en douane. In réflexions offertes à Paul SIBILE: études de fiscalité, volume 13, éditions Bruylant, Bruxelles, 1981, p.139.

8. En raison de ces inconvénients, les parties contractantes du G.A.T.T. ont renoncé à ce système et adopté une nouvelle conception, lors du cycle des négociations de Tokyo 1979, fondée sur une valeur transactionnelle à laquelle se succède nombre de méthodes subsidiaires, rompant, de la sorte avec la discrétion de l'administration. Ce nouveau système a été repris par la plupart des pays développés et groupements régionaux dont notamment la Communauté Economique Européenne, le premier partenaire économique de la Tunisie¹⁹.

9. Quant au cadre juridique tunisien, les dispositions relatives à la valeur en douane des marchandises remontent au code des douanes du 19/12/1955²⁰ qui adoptait, dans sa cinquième section, le système d'évaluation de Bruxelles²¹. Bien que la réglementation internationale ait été modifiée au cours du cycle de Tokyo de 1979, le code a maintenu son attachement au système de D. V. B.²². Juridiquement la Tunisie n'était pas dans l'obligation de modifier son système par celui de Tokyo Round, parce que, jusqu'à 1990, elle n'était pas une partie contractante du G.A.T.T.²³

Mais l'incompatibilité de la législation tunisienne avec la législation multilatérale est née de l'accession de la Tunisie au

¹⁹ Le cadre juridique communautaire actuel en matière d'évaluation en douane figure dans les articles 28 à 36 du code des douanes communautaires adopté par le règlement 2913/92 du 12/10/1992 tel qu'il a été complété par le règlement 2454/93 de la commission du 02/07/1993 fixant certaines dispositions d'application.

²⁰ Un arrêté du ministre des finances datant de 26/6/1956 et relatif à la détermination de la valeur en douane des marchandises importées (J.O.T. n°54 du 6/7/1956, p.953) avait été adopté sur la base des articles 17 et 26.

²¹ La cinquième section du code est scindée en deux articles, l'article 26 porte sur la valeur des marchandises à l'importation et l'article 27 sur la valeur des marchandises à l'exportation.

²² Le système de Bruxelles a été abandonné par la CEE en 1981, les USA et le Japon en 1982, suite à l'adoption du Code de Tokyo Round.

²³ En pratique le maintien de l'ancien système de Bruxelles était une source de discrimination. Alors que l'importateur communautaire bénéficie d'un traitement douanier fondé sur la valeur transactionnelle, l'importateur tunisien est resté soumis au traitement douanier fondé sur le prix normal, lequel est jugé théorique et non lié à la transaction.

G.A.T.T. en 1990²⁴, sa signature de l'acte instituant l'O. M. C en 1994²⁵ et sa conclusion d'un Accord d'Association avec les Communautés Européennes et ses Etats membres le 17/07/1995²⁶. *«L'ancrage de la Tunisie dans l'espace euro-méditerranéen conduira le législateur à reconsidérer le droit douanier pour le rendre moins nationaliste et à reconsidérer le droit fiscal pour le rendre moins national»*²⁷.

Le cycle de l'Uruguay de 1986 a entériné la refonte du système d'évaluation en douane en substituant la méthode de la valeur réelle par une autre plus objective : la valeur transactionnelle et en prévoyant des méthodes de secours (subsidiaries) équitables, uniformes et neutres.

D'où, la loi du 04/08/2001²⁸ dont l'objet a été de dissiper l'incompatibilité de l'ancien article 26 avec le nouveau contexte. En application de l'article 26 quaterdécies, un arrêté du ministre des finances en date du 19/10/2001 a eu pour objet de fixer les modalités d'application des articles 26 à 26 Terdecies du code des douanes²⁹. La direction générale des douanes a publié le 06/11/2001 une note commune ayant pour objet la valeur en douane³⁰.

²⁴ La Tunisie a adhéré au G.A.T.T par le protocole d'adhésion ratifié par la loi n°90-61 du 28/06/1990. *J.O.R.T.* du 26/06/1990, n°44, p.839. Ce protocole est entré en vigueur le 01/07/1994 en vertu de son paragraphe 6.

²⁵ La Tunisie a ratifié l'Accord de l'O. M. C. par la loi n°95-6 du 23/01/1995 portant ratification des Accords de l'Uruguay Round. *J.O.R.T.* n°9 du 31/01/1995, p.271.

²⁶ L'Accord euro méditerranéen établissant une association entre la république tunisienne d'une part et les communautés européennes et leurs Etats membres d'autre part a été ratifié par la loi n°96-49 du 20/06/1996. *J.O.R.T.* n°51 du 25/06/1996, p.1311. Cet accord est curieusement entré en vigueur avant même sa ratification : voir la loi de finances pour la gestion de 1996.

²⁷ BACCOUCHE (N.) : Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier, article précité, p.9.

²⁸ Loi n°2001/92 du 07/08/2001 modifiant et complétant le code des douanes *J.O.R.T.* du 07/08/2001, n°63 p.2020.

²⁹ *J.O.R.T.* du 23/10/2002 n°85, p.3739.

³⁰ *B. O. D. I.* n°716/01-11, *D. G. D.* 731, texte n°. *D. G. D.* 165/2001 du 06/11/2001.

10. La base de l'évaluation en douane des marchandises devrait être, dans la mesure du possible, la valeur transactionnelle³¹. Le nouveau cadre juridique tunisien se caractérise par une certaine spécificité, il est plus détaillé que l'ancien au point qu'il ressemble à un véritable code d'évaluation en douane. L'architecture actuelle de l'article 26 n'a guère l'avantage de la simplicité dans la mesure où le législateur a opté pour une numérotation compliquée (14 sous-articles)³².

Ces complications d'ordre formel, s'ajoutent à la technicité de la matière douanière, en général, et l'évaluation en douane, en particulier, et qui est source de difficultés de compréhension³³.

11. Certes, le nouveau cadre juridique offre l'avantage d'une évaluation des marchandises en douane sur des bases transparentes et objectives, mais encore faut-il que l'administration douanière puisse se débarrasser des pratiques anciennes et se mettre à niveau pour affronter les nouveaux défis.

³¹ Le premier paragraphe de l'introduction générale de l'accord sur l'évaluation en douane.

³² Article 26 : des définitions d'ordre général.

26 bis : La méthode de la valeur transactionnelle des marchandises importées.

26 ter : L'ordre d'application des différentes méthodes d'évaluation.

26 quater: La méthode de la valeur transactionnelle des marchandises identiques.

26 quinquies: La méthode de la valeur transactionnelle des marchandises similaires.

26 sexies: La méthode de la valeur transactionnelle fondée sur le prix unitaire.

26 Septies : La méthode de la valeur transactionnelle calculée.

26 acties: La méthode de la valeur transactionnelle fondée sur des moyens raisonnables

26 nonies: Les éléments à prendre en compte dans la détermination des éléments constitutifs de la valeur transactionnelle des marchandises importées.

26 décies : Les frais à prendre en compte.

26 indecies : La valeur en douane des supports informatiques importés.

26 duedecies : Les exigences de la conversion monétaire.

26 Terdecies : Le respect de la confidentialité des renseignements.

26 quaterdecies : Le renvoi à un arrêté du ministre des finances pour fixer les modalités d'application.

³³ TREMEAU (H.) et BERR (J-C.) : Le droit douanier communautaire et national, ouvrage précité, p.1.

Ayant pour fondement l'Accord sur la mise en œuvre de l'article 7 du G.A.T.T et pour source d'inspiration le code de douane communautaire, la nouvelle législation offre l'exemple d'une réception fidèle de la norme internationale dans l'ordre juridique tunisien.

L'apport essentiel du nouveau article 26 est l'abandon de la valeur minimale en douane et son remplacement par la notion de la valeur transactionnelle comme élément de base dans la détermination de la valeur en douane (*Première partie*). L'inexistence ou l'inexactitude de la valeur transactionnelle n'autorise pas l'administration à déterminer la valeur de la marchandise discrétionnairement. Désormais, elle est dans l'obligation de recourir à des méthodes subsidiaires (*Deuxième partie*).

Première partie: La valeur transactionnelle élément de base dans la détermination de la valeur en douane

12. L'établissement de la valeur en douane repose sur un régime déclaratif³⁴. Le déclarant est soit l'importateur en personne ou une personne habilitée ou agissant pour son compte. Sous l'ancien article 26 «*la valeur à déclarer était le prix normal de la marchandise, c'est-à-dire le prix réputé pouvoir être fait pour ces marchandises, au moment et dans le lieu fixés ci-après lors d'une vente effectuée dans des conditions de pleine concurrence, entre un acheteur et un vendeur indépendant*». L'assimilation de la valeur en douane au prix normal de la marchandise a été dénoncée par la doctrine comparée en raison des difficultés de détermination du prix normal et aux acceptions théoriques auxquelles il renvoie³⁵. Le

³⁴ La déclaration en détail présentée par le déclarant est sujette à un contrôle qui s'exerce sur la facture, les documents relatifs à la transaction et même sur les colis. L'administration peut également procéder à des expertises sur les registres comptables de l'acquéreur des marchandises déclarées. Toute fausse déclaration de la valeur est passible de répression et ce conformément aux articles 279 et suivant du code (283 et 295).

³⁵ Voir sur la question TREMEAU (H.) et BERR (J-C.) : Le droit douanier communautaire et national, précité, p. 131.

nouveau article semble opter pour une notion plutôt positive, concrète et proche de la volonté des parties.

La valeur en douane est désormais «*la valeur transactionnelle c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination de la Tunisie, après ajustements conformément aux articles 26 nonies et 26 decies*»³⁶. Quelles sont les conditions requises pour admettre de la valeur en douane lors d'une déclaration? (A) Quelles sont les modalités d'ajustement de cette valeur ? (B)

A. Les conditions d'authenticité de la valeur transactionnelle

13. La valeur transactionnelle est la prestation due réglée ou à régler en contrepartie d'une vente de marchandise pour l'exportation à destination de la Tunisie. De la sorte, il faut qu'il y ait une exclusion des opérations de non ventes internationales (a) et un règlement pécuniaire à la charge de l'acheteur(b).

a) l'exigence de l'exclusion des valeurs prévues dans des opérations de non-ventes internationales

14. La notion de vente internationale n'a pas été définie par l'article 26 qui s'est limité à écarter la valeur transactionnelle dans des opérations de vente non représentatives³⁷. En règle générale,

³⁶ Les dispositions des articles de 26 bis à 26 octies s'appliquent à l'évaluation en douane des marchandises. La valeur en douane de supports informatiques importés n'est pas déterminée sur la base de ces articles. L'article 26 undecies la soustrait expressément. En la matière la valeur en douane est arrêtée uniquement sur la base du coût ou de la valeur du support informatique proprement dit. Les données ou les instructions ne sont prises en considération dans le calcul de la valeur que si leur valeur est distincte du coût ou de la valeur du support informatique considéré. Il est à remarquer que l'accord multilatéral sur la VED ne prévoit pas de dispositions relatives aux supports informatiques importés. Par contre, l'article 34 du code des douanes communautaire renvoie à des règles particulières pour l'évaluation en douane des supports informatiques importés.

³⁷ Il s'agit des cas de vente entre personnes liées au sens de l'article 26 paragraphe 2 dans laquelle le risque d'affectation du prix est imminent.

une vente internationale de marchandises est une opération passée entre des parties ayant leur établissement dans des Etats différents impliquant un mouvement transfrontalier de marchandises et / ou de moyens de paiement au travers des frontières³⁸.

Sous un angle économique, un contrat de vente internationale entraîne « *un double mouvement de flux et de reflux* »³⁹. Ce critère économique est retenu par l'article 26 bis. Pour l'administration douanière, chargée de l'établissement des droits de douane requis, l'élément à retenir en considération est exclusivement le franchissement du territoire douanier. Ce fait constitue le générateur des opérations de dédouanement dont notamment la détermination du montant du droit de douane exigible.

15. La préoccupation principale de l'administration douanière porte sur la valeur transactionnelle insérée dans le contrat de vente. Etant l'élément de base dans la taxation douanière, elle doit être suffisamment représentative, fiable et objective. Tout en faisant foi à la volonté des parties, le législateur énumère certaines situations non qualifiées comme ventes. La note commune du 6/11/2001 dresse une liste non exhaustive des opérations d'importation de marchandises non qualifiées de ventes en raison de l'absence de la valeur transactionnelle ou de sa non représentativité. Il s'agit en particulier des livraisons gratuites, des marchandises importées sous le régime commercial de la vente en consignation, des marchandises importées par des intermédiaires qui ne les achètent pas mais qui les vendent après importation, des marchandises importées par les succursales qui n'ont pas la personnalité juridique, des marchandises importées en exécution d'un contrat de location ou de crédit bail, des marchandises qui ont été prêtées à l'importateur tout en restant la propriété de l'expéditeur⁴⁰. L'article 26 bis énumère également dans son premier alinéa des cas où la

³⁸ La convention de Vienne sur la vente internationale des marchandises conclue sous les auspices des Nations Unies du 11/04/1980 n'a retenu que le critère de l'établissement dans des Etats différents dans son article premier relatif à la définition de la notion de vente internationale des marchandises.

³⁹ GOURION (P.A.) et PEYRARD (G.): Droit du commerce international, L.G.D.J., 1994, p.96.

⁴⁰ Note commune du 6/11/2001, précitée, DGD 733.

véracité de la valeur transactionnelle est contestable. En l'occurrence lorsque le contrat de vente prévoit des dispositions liant l'acheteur, tel par exemple:

- les restrictions concernant la cession ou l'utilisation de la marchandise⁴¹,
- la vente (ou le prix) est subordonnée à des conditions ou des prestations dont la valeur n'est pas déterminable,
- une partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure des marchandises ne revient directement ou indirectement au vendeur,
- la valeur transactionnelle est affectée par l'existence des liens entre les parties à l'opération.

16. En ce qui concerne la vente entre personnes liées, la nouvelle législation marque une évolution par rapport à sa prédécesseur. L'ancien article 26 considère qu'une vente effectuée entre personnes liées est réputée être faite dans des conditions de non concurrence. Il établit ainsi une présomption que la simple existence des liens d'affaires entre le vendeur et l'acheteur affecte l'authenticité du prix convenu. Cette position, reprise de la convention de Bruxelles, s'explique par la réalité économique de la première moitié du 20^{ème} cycle où les firmes ne développèrent des relations partenariales qu'occasionnellement. Alors qu'après guerre, le mouvement d'internationalisation de l'économie incita les Etats à abandonner une conception autarcique de l'économie en faveur d'une interdépendance très poussée. Le commerce international d'aujourd'hui est essentiellement celui des grands réseaux fortement intégrés, des alliances et des partenariats.

Il est quasiment certain que l'existence des liens d'affaire est une source de doute sur la sincérité des valeurs déclarées pour l'administration douanière, mais elle ne doit pas être une raison pour exclure systématiquement la valeur transactionnelle. Conscient des enjeux que peuvent causer l'existence des liens, le législateur a préféré dresser une liste dans l'alinéa 2 de l'article 26 aux personnes réputées être non liées.

⁴¹ Toutefois, en la matière, l'article admet certaines restrictions.

b) *L'existence d'un règlement pécuniaire entre le vendeur et l'acheteur*

17. Le prix devrait être la prestation due de l'acheteur envers le vendeur. *«Le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées»⁴².*

La nouvelle législation a adopté une acception large en matière de détermination du prix. Quant aux paiements, elle n'a retenu que le paiement total et non partiel. Les formes auxquelles les parties procéderont au règlement financier ne sont pas limitées. Les modes de paiement acceptés prennent plusieurs formes dont, notamment, le paiement par lettre de crédit ou par des instruments négociables.

Le paiement peut être également soit au comptant, différé ou anticipé. L'essentiel est que le paiement ait lieu et en proportion avec la valeur réelle de la marchandise. Le règlement de la somme due peut être effectué soit directement par le débiteur soit par l'intermédiaire d'une tierce personne habilitée.

18. L'élément prix a une importance particulière, il constitue l'obligation principale de l'acheteur. Alors que la livraison de la marchandise constitue l'obligation principale du vendeur. En règle générale *«le prix de la vente doit d'abord être non seulement réel et sérieux, mais encore juste, afin de donner effet à l'accord des volontés»⁴³.*

Issu des négociations, sa détermination peut être arrêtée lors de la conclusion du contrat de vente ou subordonnée à une prestation à la charge de l'acquéreur. La validité du prix est tributaire également de sa véracité en ce sens qu'il ne devrait pas être fictif ou simulé. Il arrive que les parties à un contrat de vente procèdent à une dissimulation du prix réel pour frauder. Un prix dérisoire ou non sérieux devrait être, à juste titre, écarté et il ouvre à l'administration douanière la voie pour mettre en œuvre les méthodes subsidiaires

⁴² L'article 26 bis (3) a.

⁴³ GATSI (J.) : Les contrats spéciaux, éd. Armand Colin, 1998, p.15.

d'évaluation⁴⁴. L'arrêté du ministre des finances du 19/10/2001 prévoit que si le prix n'a pas été effectivement payé, le prix à payer pour le règlement au moment considéré est pris comme base pour l'évaluation en douane⁴⁵.

19. Si la marchandise objet de la transaction entre dans le cadre ou constitue une partie d'une grande quantité achetée dans une seule transaction, le prix dû devrait être calculé proportionnellement en fonction des quantités déclarées par rapport à la quantité totale achetée. Un prix unitaire portant sur une grande quantité, peut être décomposé suivant la quantité déclarée aux frontières. Cette détermination proportionnelle s'étend également au cas d'endommagement d'une partie de la marchandise avant sa mise en consommation. Cette partie sera soustraite d'office dans l'établissement de la valeur. En application du principe de l'interdiction de la double imposition, une taxe intérieure exigible dans le pays d'exportation ou le pays d'origine ne devra pas être incorporée dans la valeur en douane, à moins que la marchandise ait été exonérée⁴⁶.

20. Guidé par des exigences d'équité et de neutralité, le législateur a fait preuve d'une certaine flexibilité en privilégiant un traitement casuistique, alors qu'il a accordé, sous l'ancienne législation, un large pouvoir discrétionnaire à l'administration douanière incompatible avec la recherche de l'essor des activités de commerce extérieur.

Aux termes de l'article 26 bis «*La valeur en douane des marchandises importées est la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination de la Tunisie, après ajustement conformément aux articles 26 nonies et 26 decies...*». La véracité de la valeur transactionnelle nécessite parfois certains ajustements.

⁴⁴ Voir infra : la deuxième partie.

⁴⁵ L'article 1 de l'arrêté du 19/10/2001.

⁴⁶ L'article 3 de l'arrêté du ministre des finances.

B. Les ajustements correctifs de la valeur transactionnelle⁴⁷

21. Les opérations de commerce international dont notamment les ventes, se caractérisent par leur complexité et leur diversité. Reposant sur les principes de la liberté contractuelle, elles prennent diverses formes au point qu'il est difficile d'élaborer des modèles préétablis. Outre l'accord fondamental sur l'élément prix, les parties à un contrat international de vente de marchandises conviennent des charges de l'opération. De la sorte, la valeur transactionnelle insérée dans le contrat de vente peut contenir certains frais et charges additionnels, qu'il faut retrancher dans l'établissement de la valeur en douane (a). En d'autres circonstances, si la valeur transactionnelle ne comporte pas certains frais et charges essentiels, il faut les ajouter avant l'établissement de la valeur en douane (b).

a) les éléments à retrancher de la valeur transactionnelle

22. Le paragraphe premier de l'article 26 bis énonce le principe d'ajustement, qui est présenté dans le détail dans l'article 26 décies et l'article 15 de l'arrêté du 19/10/2001⁴⁸. Une charge n'est susceptible de soustraction que si elle répond à trois conditions cumulatives. D'abord, il faut que la charge soit déjà incluse dans le prix payé ou à payer, ensuite qu'elle soit quantifiable, c'est-à-dire reprise d'une manière distincte sur la facture et enfin qu'elle ne fasse pas partie des éléments constitutifs de la valeur tels qu'ils sont prévus par l'article 26 nonies. L'article 26 decies énumère limitativement les éléments à déduire. Il s'agit:

- a) des frais de transport des marchandises, après l'arrivée au lieu d'introduction dans le territoire douanier de la Tunisie,

⁴⁷ Les éléments servant à la détermination ou à l'ajustement de la valeur en douane sont dans la plupart des cas exprimés en monnaie étrangère. Pour les besoins de conversion, le taux de change qui devrait être retenu en application de l'article 26 duodecies est celui en vigueur à la date d'enregistrement de la déclaration en détail.

⁴⁸ Les éléments à retrancher figurent dans la rubrique C du verso de la déclaration des éléments de la valeur (D.E.C.V.).

- b) les frais relatifs à des travaux de construction, d'installation, de montage, d'entretien ou d'assistance technique entrepris après l'importation,
- c) Les frais relatifs au droit de reproduire les marchandises importées en Tunisie,
- d) Les commissions d'achat,
- e) Les droits et taxes à l'importation en Tunisie⁴⁹,

23. Les éléments supportés par l'acheteur devront être, dans le calcul de la valeur, retranchés dans la mesure où ils surévaluent artificiellement cette dernière. Le point (a) de l'article 26 decies mérite, à cet égard, quelques éclaircissements portant sur la notion du lieu d'introduction qui peut être soit le port de débarquement, le premier bureau de douane, le premier aéroport d'arrivée et/ou le lieu de franchissement de la frontière terrestre. Le lieu d'introduction varie selon le mode d'acheminement de la marchandise en question.

En ce qui concerne les frais de transport, l'article 16 de l'arrêté ministériel prévoit qu'ils devraient être répartis proportionnellement à la distance parcourue en dehors et à l'intérieur du territoire douanier tunisien⁵⁰ déduit dans certains cas⁵¹ et calculés suivant des tarifs habituels s'il est assuré gratuitement⁵².

b) les éléments à ajouter à la valeur transactionnelle.

24. L'hypothèse selon laquelle il peut être procédé à l'ajout de certains éléments à la valeur transactionnelle figure dans l'article 26 nonies. L'ajustement à faire ne doit pas se fonder sur des bases arbitraires et subjectives. Toute correction devrait être objective et quantifiable.

⁴⁹ La note commune du 06/11/2001 n'a curieusement prévu que les trois premiers éléments.

⁵⁰ Article 16/a de l'arrêté du 19/10/2001.

⁵¹ Article 16/b de l'arrêté du 19/10/2001.

⁵² Article 16/c de l'arrêté du 19/10/2001.

L'élément à ajouter au prix payé ou à payer doit réunir au moins deux conditions essentielles. En premier lieu, il doit être un élément constitutif de la valeur en douane. En second lieu, il ne doit pas être déjà incorporé dans le prix payé ou à payer⁵³.

Les éléments à ajouter sont énumérés dans l'article 26 nonies à titre limitatif, en ce sens qu'il n'est pas autorisé à ajouter d'autres éléments⁵⁴. Ils se caractérisent par leur diversité et leur multiplicité. Il s'agit:

- des coûts supportés par l'acheteur : tels les commissions, les frais de courtages, les coûts des contenants traités, les coûts d'emballage de la main d'œuvre et des matériaux,
- les produits et services fournis par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés lors de la production ou de la vente pour l'exportation des marchandises importées⁵⁵,
- les redevances et droit de licence,
- produits de toute revente, cession ou utilisation ultérieure revenant au vendeur,
- et frais de livraison jusqu'au lieu d'introduction en Tunisie.

Tous ces éléments ne peuvent être ajoutés que s'ils répondent aux conditions précitées.

25. En ce qui concerne l'élément redevances et droits de licence, l'article 26 nonies 4^{ème} paragraphe prévoit que les frais relatifs au droit de reproduire des marchandises importées en Tunisie ne peuvent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer. De même pour « *les paiements effectués en contrepartie du droit de distribuer ou de revendre les marchandises importées si ces*

⁵³ Les éléments à ajouter sont repris dans la rubrique B de la D.E.C.V.

⁵⁴ Alinéa 3 de l'article 26 nonies.

⁵⁵ Il s'agit des matières, composants, parties, outils, matrices, moules utilisés pour les marchandises importées, matières consommées dans la production des marchandises importées et travaux d'ingénierie, l'étude, d'art et de design, plans, croquis exécutés ailleurs qu'en Tunisie et nécessaires pour la production des marchandises importées.

paiements ne sont pas une condition de la vente, pour l'exportation, des marchandises importées à destination de la Tunisie »⁵⁶.

L'inexactitude ou l'absence de la valeur transactionnelle ouvre la voie à l'administration pour mettre en œuvre les méthodes subsidiaires et ce en application de l'article 26 octies.

Deuxième partie: Les méthodes subsidiaires d'évaluation de la valeur en douane

26. En plus de l'introduction de la notion de valeur transactionnelle qui rompt avec la notion du prix normal dont son acception est fortement contestée, la nouvelle législation a systématisé certaines méthodes accessoires auxquelles l'administration douanière pourrait recourir en vue d'établir la valeur transactionnelle.

Les articles de 26 quater à 26 octies énumèrent les différentes méthodes d'évaluation. Le recours à ces méthodes de secours est strictement conditionné par l'impossibilité de déterminer la valeur en douane sur la base de l'article 26 bis. L'administration doit prouver l'inexactitude ou la non représentativité de la valeur transactionnelle de la marchandise importée pour passer successivement aux différentes méthodes décrites par l'article 26 ter⁵⁷. Ces méthodes sont généralement classées suivant deux critères : les méthodes de la valeur en douane alternative (**A**) et les méthodes de la valeur en douane construite (**B**).

A. Les méthodes de la valeur en douane alternative

27. Les méthodes alternatives sont des méthodes de réserve qui ne sont mis en œuvre que s'il s'avère impossible de retenir la valeur transactionnelle prévue dans le contrat de vente de la

⁵⁶ Le point (b) du paragraphe 4 de l'article 26 nonies.

⁵⁷ BERR (J-C.) a nuancé le fait que le choix d'une méthode d'évaluation est strictement tributaire des dispositions juridiques. Il n'exclut pas que ce choix peut être dicté en fonction de la force économique de l'opérateur international. Voir son article :les règles nouvelles de l'évaluation en douane, précité, p.150.

marchandise⁵⁸. En application de l'article 26 ter, la valeur en douane doit être établie sur la base des deux méthodes de la valeur transactionnelle de marchandises identiques à celle objet d'évaluation et de la valeur transactionnelle de marchandises similaires.

*«Il s'agit, dans les deux cas, de se référer, pour évaluer les marchandises à taxer, à la valeur d'autres marchandises»⁵⁹
«vendues pour l'exportation à destination de la Tunisie et exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer»⁶⁰.*

28. Ces deux méthodes présentent des similarités et une différence. S'agissant des points communs, ils sont au nombre de quatre.

En premier lieu l'assimilation à entreprendre⁶¹ devra se situer au même stade commercial, en ce sens que lorsque la marchandise objet d'évaluation est importée sous forme d'un produit fini, on doit se référer également à un produit fini identique ou similaire, ainsi que pour le produit semi fini.

En second lieu, il faut que la marchandise identique ou similaire à laquelle on s'est référé soit importée en Tunisie dans la même quantité que celle objet d'évaluation, c'est-à-dire de la marchandise importée. Le prix alloué à une marchandise importée en grande quantité diffère du prix de celle importée en petite quantité. A défaut d'une comparabilité quantitative, l'administration peut se référer à un prix détail si elle estime qu'il est suffisamment représentatif à un prix de gros.

⁵⁸ BERR (C-J.) et TREMEAU (H.) considèrent ces deux méthodes comme des méthodes d'évaluation par référence (voir leur ouvrage: Droit douanier communautaire et national, précité, p.146 et 147).

⁵⁹ THEMEAU (H.) et BERR (C-J.) : Droit douanier communautaire et national, précité, p.146.

⁶⁰ L'article 26 quater 1-a) et 26 quinquies 1-a).

⁶¹ Il s'agit dans ce cas d'assimiler la valeur en douane de la marchandise importée à la valeur en douane soit de la marchandise identique, soit de la marchandise similaire.

En troisième lieu, l'importation de la marchandise identique ou celle similaire devra intervenir « *au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à évaluer* ». L'administration doit tenir compte à cet égard des différences qui peuvent exister entre les coûts et les frais compris dans la valeur transactionnelle de la marchandise importée et de la marchandise identique ou similaire. En pratique, l'administration douanière accepte de remonter à une vente faite dans un délai maximum de 90 jours. L'inexistence d'une opération d'importation d'une marchandise identique ou similaire faite au même stade commercial et à une même quantité et au même moment autorise l'administration à se référer à une valeur transactionnelle identique ou similaire d'une marchandise vendue à des niveaux commerciaux différents ou à des quantités différentes sous réserve de procéder à des ajustements nécessaires qui en résultent de ces différences⁶².

En quatrième lieu, la marchandise identique ou similaire à laquelle se réfère l'administration devrait en principe être produite par l'exportateur lui-même. Toutefois, on peut se référer à une valeur transactionnelle d'une marchandise identique ou similaire alternative mais produite par d'autres exportateurs si « *aucune valeur transactionnelle de marchandises à évaluer, ne peut être constatée par application du paragraphe 1 du présent article* »⁶³.

En cas d'une pluralité de valeur transactionnelle identique, il faudra en retenir celle la plus basse.

29. La seule différence entre ces deux méthodes réside dans le rapport qu'elles entretiennent avec la marchandise importée, il est soit un rapport d'identité soit de similarité. La notion des marchandises identiques « *s'entend des marchandises qui sont les mêmes à tous égards y compris les caractéristiques physiques, la qualité et la réputation. Des différences d'aspect mineures n'empêcheraient pas des marchandises conformes par ailleurs à la définition, d'être considérées comme identiques* »⁶⁴.

⁶² L'article 2b quater 1-b).

⁶³ Le paragraphe 5 de l'article 26 quater.

⁶⁴ L'article 26 –1-c) du code.

Alors que les marchandises similaires ne sont pas identiques à tous égards mais présentent uniquement des caractéristiques semblables et composées de matières semblables, ce qui leur permet de remplir les mêmes fonctions et d'être commercialement interchangeables. A cet égard, à une pièce d'origine, on ne peut se référer qu'à une pièce adaptable, qui lui est similaire, composée de matières semblables mais ne bénéficiant pas d'une même réputation. Par contre une marchandise identique à une pièce d'origine ne peut être qu'une autre de la même valeur et réputation.

30. Entre l'identité et la similarité, les différences sont notables⁶⁵ et il ne s'agit pas d'une distinction oiseuse⁶⁶ dépourvue d'effets pratiques. La complexité technique de certains produits peut être une source de confusion dans la détermination de leur rapport avec la marchandise importée. Une bonne qualification technique des agents de la douane est exigée afin de ne pas commettre de fausses assimilations.

⁶⁵ M.BARKETI (CH.) a apporté dans son ouvrage «la valeur en douane» (éd. C.L.E. 1998, p.91) quelques exemples qui illustrent les différences entre les marchandises identiques et celles similaires: soit deux expéditions de stylos de la même marque dont les couleurs, les dimensions et la longueur sont identiques. La seule différence réside dans le fait qu'une est destinée à un libraire grossiste à une quantité plus importante que la deuxième qui est destinée à un centre de formation. Dans ce cas, les deux expéditions en question sont identiques, les différences se rapportant à la quantité et à l'utilisateur final n'affecte pas le rapport d'identité. De même pour les différences de couleur pour des ballons de même dimension et fabriqués par un même industriel et expédiés en deux envois à deux magasins importateurs. Alors que deux envois de poste de téléviseur de même marques, dimensions et couleurs sont destinés à deux importateurs. Les téléviseurs du premier envoi sont présentés à l'état monté, ceux du deuxième à l'état démonté. Ces différences des caractéristiques physiques emportent de ne pas les considérer comme des marchandises identiques. Deux articles qui ne peuvent être interchangeables (recharges pour stylos à placer par pression et recharges à placer par filetage) ne sont pas considérés des articles similaires. Par contre, deux envois de lampes électriques normalisées mais de marques différentes sont considérés similaires parce qu'ils répondent aux mêmes besoins et peuvent être interchangeables.

⁶⁶ TREMEAU (H.) et BERR (J-C.) ont qualifié les définitions présentées aux notions de marchandises identiques et celles similaires comme des définitions byzantines.

A défaut de mise en œuvre d'une valeur transactionnelle d'une marchandise identique ou similaire, l'administration doit être en mesure de recourir à la méthode constructive.

B. Les méthodes de la valeur en douane construite

La méthode constructive consiste à constituer la valeur transactionnelle sur des bases comptables (a) ou à partir des moyen raisonnables (b).

a) Les méthodes d'évaluation comptable

31. Prévues par l'article 26 sexies et 26 septies, ces méthodes sont au nombre de deux. La règle générale dans l'application des différentes méthodes est prévue dans l'article 26 ter qui dispose que lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée selon les modalités de l'article 26 bis, il y a lieu de passer successivement aux articles 26 quater, 26 quinquies, 26 sexies et 26 septies jusqu'au premier de ces articles qui permettra de la déterminer. Toutefois, ledit article admet un ordre inversé dans l'application des articles 26 sexies et 26 septies, sous condition d'être sollicité par l'importateur et « *c'est seulement lorsque cette valeur en douane ne peut être déterminée par application d'un article donné qu'il est loisible d'appliquer l'article qui vient immédiatement après lui dans l'ordre établi en vertu du présent paragraphe* »⁶⁷. Les méthodes d'évaluation comptable sont: la méthode déductive (article 26 sexies) et la méthode de la valeur calculée (article 27 septies)⁶⁸.

-1/ la methode deductive:

32. L'appréhension de cette méthode exige une distinction entre deux hypothèses : soit que les marchandises importées ou les marchandises identiques ou similaires importées sont vendues en Tunisie en l'état ou elles sont importées, c'est-à-dire sans

⁶⁷ L'article 26 ter.

⁶⁸ Voir TREMEAU (H.) et BERR (J-C.): Le droit douanier communautaire et national, précité, p.147 et 148.

transformation ni ouvraison, soit elles ne sont pas vendues en Tunisie dans l'état ou elles sont importées c'est-à-dire qu'elles avaient subi des modifications et des transformations.

Dans la première hypothèse, la valeur en douane des marchandises importées «est fondée sur le prix unitaire correspondant aux ventes des marchandises importées ou des marchandises identiques ou similaires importées totalisant la quantité la plus élevée»⁶⁹ avec la condition qu'elles soient faites à des personnes indépendantes, au même moment ou à peu près au même moment⁷⁰ et avec les déductions afférentes.

Partons d'un exemple concret : des marchandises sont vendues sur la base d'un prix courant comportant des prix unitaires favorables pour les achats en quantités relativement importantes:

Quantité par vente	Prix unitaire	Nombre de vente	Quantité totale vendue à chaque prix
1 à 10 unités	100	10 ventes de 5 unités 5 ventes de 3 unités	65
11 à 25 unités	95	5 ventes à 11 unités	55
plus de 25 unités	90	1 vente de 90 unités 1 vente de 5 unités	80

Le plus grand nombre d'unités vendues à un prix donné est de 80; en conséquence, le prix unitaire correspondant aux ventes totalisant la quantité la plus élevée est de 90⁷¹.

Dans la deuxième hypothèse, lors de la vente sur le marché local, les marchandises en question perdent leur identité sous l'effet de la

⁶⁹ Article 26 sexies premier paragraphe point (a).

⁷⁰ Une importation n'est réputée être effectuée au même moment ou à peu près au même moment que si elle ne dépasse pas le délai de 90 jours de celle objet d'évaluation.

⁷¹ Cet exemple est prévu dans la note relative à l'article 5 du premier annexe de l'accord sur l'évaluation en douane des marchandises.

valeur ajoutée par l'ouvraison ou la transformation. L'administration douanière ne peut appliquer la méthode déductive que si elle tient compte de la valeur ajoutée par l'ouvraison et après déduction de certaines charges qui auraient modifié la valeur du produit⁷².

-2/ La méthode de la valeur en douane calculée :

33. Il ne s'agit plus dans ce cas d'une valeur transactionnelle mais plutôt d'une valeur en douane calculée. L'absence et la non authenticité de la valeur insérée dans le contrat de vente ouvre à l'administration la voie de la constituer sur la base de l'article 26 septies. Elle procédera à sa construction suivant une opération de sommation de certains éléments énumérés limitativement dans l'article 26 septies:

- les coûts ou la valeur des matières premières et des opérations de fabrication,
- un montant pour les bénéfices et frais généraux,
- et le coût ou la valeur des frais de transport et d'assurance des marchandises importées, prévus par l'article 26 nonies paragraphe 1 sous (e) du code.

La détermination de la valeur en douane conformément à cette méthode est basée sur les renseignements immédiatement

⁷² Ces charges sont prévues par le premier paragraphe de l'article 26 sexies:

- commissions généralement payées ou convenues ou marges généralement pratiquées pour bénéfices et frais généraux y compris les coûts directs ou indirects de la commercialisation des marchandises en question relatifs aux ventes en Tunisie, de marchandises importées de la même nature ou de la même espèce,
- frais habituels de transport et d'assurance, ainsi que les frais connexes encourus en Tunisie,
- les coûts et frais visés à l'article 26 nonies, paragraphe 1 sous (e) ce code, le cas échéant,
- droit de douane et autres taxes à payer dans le marché intérieur en raison de l'imputation ou de la vente des marchandises.

disponibles⁷³. Aux fins de déterminer le montant des coûts et des valeurs requis, l'administration devra se baser sur des données comptables tenues en conformité avec les principes de comptabilité généralement admis.

34. Cette nouvelle disposition rompt avec une ancienne pratique de l'administration qui consistait à calculer la valeur de la marchandise suivant ses propres méthodes, généralement opaques. Les opérateurs économiques se plaignaient longtemps d'une casuistique précaire de l'appréciation en douane des marchandises. Cette méthode est applicable surtout dans l'hypothèse où l'acheteur et le vendeur sont liés par des liens d'affaires, d'où la difficulté d'établir les coûts de la façon la plus objective possible.

Les éléments prévus par cet article devront être en principe déterminés sur la base des renseignements fournis par le producteur ou en son nom «à moins que les chiffres qu'il communique ne soient incompatibles avec ceux qui correspondent normalement aux ventes de marchandises de la même espèce ou de la même nature que les marchandises à évaluer, réalisées par des producteurs du pays d'exportation pour l'exportation à destination du pays d'importation»⁷⁴.

35. Il est reconnu à l'administration un pouvoir d'appréciation de la compatibilité des données présentées avec des opérations d'importations similaires. La similitude est limitée à cet égard aux dimensions physiques de la marchandise touchant à son espèce et à sa nature. Bien que certaines marchandises revêtent une telle similitude, il n'en demeure pas moins vrai que leurs valeurs soient différentes eu égard à l'intervention de certains travaux de perfectionnement.

⁷³ Dans la conquête des renseignements, l'administration peut affronter certaines difficultés du fait que les fournisseurs étrangers refusent de communiquer des informations sur les niveaux de coût de fabrication, par exemple.

⁷⁴ Le paragraphe 4 de la note relative à l'article 6 de l'Accord sur l'évaluation en douane.

De même, il faut que l'administration douanière tienne compte de certaines circonstances commerciales particulières qui modifient artificiellement la valeur de la marchandise. Un programme de lancement d'un produit exige la réalisation d'un bénéfice faible ou nul en vue d'attirer la clientèle⁷⁵, en pareil cas le prix risque d'être dévalué.

Ces circonstances excluent la possibilité de fixer ces frais sur la base des renseignements fournis par le producteur, l'autorité chargée de l'enquête sera en mesure de le faire sur des renseignements pertinents autres que ceux qui auront été fournis par la production ou en son nom. Mais en tout état de cause, l'impossibilité de déterminer la valeur calculée oblige l'administration à mettre en œuvre la dernière alternative qui consiste à établir la valeur en douane sur des bases raisonnables.

b) La valeur en douane fondée sur des moyens raisonnables

36. L'épuisement des différentes méthodes précédentes est une condition indispensable pour recourir à cette dernière méthode. Une marchandise devrait avoir une valeur sur la base de laquelle le droit de douane sera établi.

Le recours à cette méthode d'évaluation sur la base des moyens raisonnables devrait être justifié par l'épuisement des méthodes précédentes⁷⁶. Le premier paragraphe de l'article 26 octies dispose que «*si la valeur en douane des marchandises importées ne peut être déterminée par application des articles 26 bis et 26 quater à 26 septies de ce code, elle est déterminée sur la base des données disponibles en Tunisie par des moyens raisonnables compatibles avec les principes et les dispositions générales de l'accord sur la*

⁷⁵ Il arrive également dans d'autres cas où on se contente d'un bénéfice faible : lorsque les producteurs sont contraints d'abaisser temporairement leur prix en raison d'une diminution imprévisible de la demande ou lorsque les opérations de vente viennent pour compléter une gamme de marchandises produites ou lorsque la production suit une politique d'abaissement des prix en vue de maintenir sa compétitivité.

⁷⁶ BARKETI (CH.) a qualifié cette méthode comme la méthode du dernier recours. Voir son ouvrage «la valeur en douane», précité, p. 94 et s.

mise en œuvre de l'article 7 de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce». Il ne s'agit pas d'une valeur transactionnelle, ni d'une valeur calculée, ni d'une valeur déductive, mais d'une valeur arrêtée par l'administration douanière dans les limites des principes généraux et des dispositions de l'accord sur l'évaluation en douane. Le texte renvoie à des principes mais sans avoir à les déterminer. Quels sont donc les principes que l'autorité chargée de l'enquête doit respecter ?

37. La note relative à l'article 7 de l'accord en question apporte quelques détails. La préférence est dans le recours, dans la plus grande mesure du possible, aux valeurs de douane antérieurement déterminées. Le recours aux méthodes précédentes avec une souplesse raisonnable serait conforme aux objectifs et aux dispositions de l'article 26 octies. A titre d'exemple, les notions de marchandises identiques et similaires peuvent être interprétées avec une souplesse raisonnable. Le délai de 90 jours prévu dans la méthode déductive peut à cet égard être modulé avec souplesse.

Afin que cette option d'établir la valeur en douane sur des bases raisonnables ne soit pas un prétexte pour l'institution de valeurs inexactes, l'alinéa 2 de l'article 26 octies énumère 8 hypothèses de ne pas faire à la charge de l'administration. La valeur en douane déterminée dans ce cas ne doit pas être fondée:

- sur le prix de vente, dans le marché intérieur, de marchandises produites en Tunisie,
- sur un système prévoyant l'acceptation, à des fins douanières de la plus élevée de deux valeurs possibles,
- sur le prix de marchandises sur le marché intérieur du pays d'exportation,
- sur le coût de production, autre que les valeurs calculées qui auront été déterminées pour des marchandises identiques ou similaires conformément à l'article 26 septies,
- sur le prix de marchandises vendues pour l'exportation à destination d'un pays autres que la Tunisie,
- sur des valeurs en douane minimales,
- et sur des valeurs arbitraires ou fictives,

La loi impose à l'administration une obligation d'information en vertu de laquelle elle est tenue d'informer par écrit l'importateur, s'il en fait la demande, de la valeur en douane retenue et de la méthode utilisée.

Conclusion

38. Le nouveau cadre juridique en matière d'évaluation en douane s'inscrit dans le cadre des mutations douanières profondes consécutives à la libéralisation du droit de commerce à l'échelle interne et externe. Le démantèlement progressif des droits de douane retient, certes, l'attention des pouvoirs publics en raison de son effet érosif sur le trésor, mais encore faut-il qu'ils réfléchissent à une restructuration des structures douanières. *«L'administration des douanes est dotée de prérogatives exceptionnelles dont aucune autre administration tunisienne ne dispose»⁷⁷.*

Ces mutations devront, en principe, toucher l'administration qui risque de rester conditionnée par ses traditions d'autoritarisme qui ont favorisé le développement d'un climat de défiance avec les opérateurs économiques. L'administration douanière était et reste encore perçue comme le premier ennemi des importateurs et des exportateurs. De leur côté, certains opérateurs économiques ont contribué à l'aggravation de cet environnement par leurs manœuvres frauduleuses. C'est dire que le chemin à parcourir pour rétablir une relation de confiance entre la douane et les opérateurs est encore long. L'élaboration d'une loi, même bien faite, ne suffit pas. La lenteur des opérations de dédouanement est largement préjudiciable pour les marchandises périssables.

39. Le législateur devrait procéder à l'élaboration d'une approche globale et cohérente dans la législation douanière. S'il a modifié en profondeur les deux éléments d'assiette, l'espèce tarifaire et la valeur en douane, le troisième élément, l'origine de la marchandise, objet de l'article 25 est resté intact depuis 1955. Le maintien de cet article sous cette version paraît être paradoxal avec les dispositions

⁷⁷ BACCOUCHE (N.) : Les implications de l'accord d'association sur le droit fiscal et douanier, précité, mélanges AYADI, p.15.

de l'Accord d'Association de 1995 et notamment celles du 4^{ème} protocole annexé à l'Accord et relatif aux règles d'origine.

40. Cependant, ne perdons pas de vue que la mise à niveau de la législation tunisienne avec la législation internationale et sa mise en œuvre en toute bonne foi dépendront des possibilités et conditions financières de l'Etat tunisien. Plus la balance des paiements connaîtra des difficultés, plus l'Etat sera tenté d'agir sur l'instrument douanier pour juguler les importations. En revanche, une balance des paiements équilibrée ou même excédentaire conduira naturellement les autorités douanières à être plus tolérantes et moins protectionnistes. C'est pourquoi les partenaires européens de la Tunisie doivent avoir une bienveillance et un souci constant pour que sa balance de paiement ne soit pas fortement déséquilibrée. L'intérêt commun des parties au partenariat recommande cet impératif.