

## **Droits de douane et commerce électronique : enjeux contemporains pour l'Union européenne**

Marc Bourgeois  
Professeur ordinaire à l'Université de Liège  
Président du *Tax Institute*

Valérian Fabry  
Aspirant du FNRS  
Doctorant à l'Université de Liège  
*Tax Institute et EU Legal Studies*

Les recettes engendrées par les droits de douane représentent une ressource importante pour le budget tant du Sénégal que de l'Union européenne. La place, en termes de proportion par rapport au budget total, qu'ils occupent dans leur budget respectif est similaire. En 2024, la loi de finances sénégalaise prévoyait que les droits et taxes à l'importation compteraient dans les recettes totales sénégalaises à concurrence de 12,09 pourcents<sup>1</sup>, tandis que l'Union européenne tablait sur des recettes douanières équivalent à 17,26 pourcents de ses recettes totales<sup>2</sup>. Dans ce contexte, les journées de l'INEADEC organisées à Dakar au mois de mai 2024 ont été l'occasion de mettre en lumière une problématique commune à ces deux contrées : le sort douanier qu'il convient de réserver au commerce électronique. Le phénomène n'est pas nouveau. Déjà en septembre 1998, le Conseil général de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), sur invitation de la Conférence ministérielle, adoptait le Programme de travail sur le commerce électronique. Il s'agissait d' « examiner toutes les questions liées au commerce qui se rapportent au commerce électronique mondial, en prenant en compte les besoins de l'économie, des finances et du développement des pays en développement »<sup>3</sup>. Aux fins de ce programme, le commerce électronique est défini comme « la production, [...] la distribution, [...] la commercialisation, [...] la vente ou [...] la livraison de marchandises et services par des moyens électroniques »<sup>4</sup>. Cette définition recouvre au moins trois réalités bien distinctes<sup>5</sup>. Lorsqu'une personne dénommée « acheteur ou preneur » recourt à des moyens électroniques pour ordonner à une autre personne dénommée « vendeuse ou prestataire » de lui livrer des marchandises ou de prester un service, elle passe une commande électronique. Cette commande électronique peut d'abord donner lieu à un flux physique de marchandises. Par exemple, un consommateur commande sur Internet un livre, et celui-ci lui est ensuite livré en version physique dans sa boîte aux lettres. Elle peut par ailleurs donner lieu à un flux purement électronique. L'on pense notamment au cas dans lequel un consommateur commanderait le

---

<sup>1</sup> Annexe 1 de la loi sénégalaise n° 2025-02 portant loi de finances pour l'année 2025 – Tableau des recettes du budget général et des comptes spéciaux du Trésor par article, paragraphe (consultable sur le site : <https://www.finances.gouv.sn>).

<sup>2</sup> Adoption définitive (UE, Euratom) 2024/207 du budget annuel de l'Union pour l'année 2024, *J.O.U.E.*, 22 février 2024, p. 45.

<sup>3</sup> Programme de travail sur le commerce électronique adopté par le Conseil général de l'Organisation Mondiale du Commerce le 25 septembre 1998, WT/L/274, p. 1.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> Deux de ces réalités (la première et la troisième) sont envisagées dans C. SCHOTTE et J. MALHERBE, « Commerce électronique : fiscalité directe et indirecte - (n° 6841) », *Rev. prat. Soc.*, 2001/3, p. 252. Seuls les aspects de TVA y sont cependant examinés.

même livre sur Internet, mais celui-ci ne lui serait ensuite pas livré en version physique mais uniquement en version électronique. Elle peut enfin donner lieu à une prestation de services au sens classique du terme. Par exemple, un consommateur utilise Internet pour réserver un restaurant ou pour obtenir d'un jardinier qu'il vienne tondre sa pelouse.

Lorsque ces trois réalités s'inscrivent dans un contexte transfrontalier, c'est-à-dire en la présence d'un élément d'extranéité, la question se pose de la manière dont les dispositifs douaniers s'en saisissent. La première réalité, en ce qu'elle donne lieu à un flux physique de marchandises, entre incontestablement dans le champ d'application des droits de douane. Ceux-ci ont en effet vocation à s'appliquer lorsque des marchandises<sup>6</sup> franchissent des frontières. Force est cependant de constater que, en tout cas au sein de l'Union européenne, la réglementation en vigueur n'est pas adaptée lorsque des personnes physiques, dans le cadre de leur vie privée, commandent électroniquement des marchandises importées au sein de l'Union européenne depuis un État tiers<sup>7</sup>. La deuxième, en ce qu'elle donne lieu à un flux purement électronique, est vraisemblablement<sup>8</sup> visée par le moratoire sur le commerce électronique, et échappe, dès lors, aux droits de douane. Quant à la troisième réalité, à savoir les prestations de services au sens strict, il n'y a, à notre connaissance, jamais eu de réelle volonté de lui appliquer des droits de douane. L'objectif de la présente contribution est de décrire et critiquer les mesures spécifiques<sup>9</sup> envisagées par la Commission européenne pour embrasser le phénomène douanier dans le contexte du commerce électronique avant de très brièvement présenter l'état des positions sur la question du moratoire sur les transmissions électroniques.

## **L'inconciliabilité de la réglementation douanière européenne avec les échanges tirés du commerce électronique**

De l'intensification des commandes électroniques passées par des consommateurs finals et donnant lieu à des flux physiques de marchandises découle une modification du conditionnement des marchandises importées. À côté des importations traditionnelles prenant essentiellement la forme de conteneurs contenant des marchandises identiques, fleurissent désormais des millions de petits colis contenant des marchandises différentes et de faible valeur ('*low value high volume*'<sup>10</sup>). Alors que les importations sur le territoire de l'Union européenne d'envois de faible valeur, c'est-à-dire ceux dont la valeur intrinsèque n'excède pas 150 euros, se chiffraient en 2022 à 1,385 milliard, ils se chiffraient en 2024 à 4,568 milliards<sup>11</sup>, soit plus

---

<sup>6</sup> Les marchandises sont définies comme tout produit appréciable en argent et susceptible, en tant que tel, de faire l'objet d'une transaction commerciale. Voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c. Italie*, 10 décembre 1968, C-7/68, EU:C:1968:51.

<sup>7</sup> Ci-après, ces personnes seront appelées 'consommateurs finals'.

<sup>8</sup> L'on utilise le terme « vraisemblablement » compte tenu, comme nous le verrons, de l'incertitude qui plane sur le champ d'application du moratoire applicable aux transmissions électroniques.

<sup>9</sup> Dans la mesure où il ne s'agit pas d'une mesure spécifique applicable aux importations dans le contexte du commerce électronique, la création d'une autorité douanière européenne et d'un *EU Customs Data Hub* ne sera pas traitée ici.

<sup>10</sup> M. LAMENSCH, « Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One », *EC Tax Review*, 2018, n°4, p. 188 et 189.

<sup>11</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce, COM (2025) 37 final, 5 février 2025, p. 2.

du triple. La Commission européenne est sensible à cette évolution. Elle a ainsi proposé, en mai 2023, une réforme du Code des douanes de l'Union<sup>12</sup>, notamment pour faire face aux défis du commerce électronique. Dans ce contexte, la proposition va d'abord dans le sens d'une suppression de la franchise douanière applicable aux envois de faible valeur. Pour faire face à la charge administrative consécutive à cette suppression, la Commission propose par ailleurs une simplification dans le classement tarifaire et l'évaluation en douane des marchandises importées dans des envois de faible valeur<sup>13</sup>. Également consciente des difficultés de perception des droits de douane sur les envois de faible valeur, la Commission préconise enfin la création de la notion d'importateur présumé. Plus récemment, prenant en considération de manière systémique la transformation du conditionnement des marchandises importées, la Commission a également manifesté son intention d'appliquer, outre les droits de douane, une redevance de traitement (*handling fee*) sur le commerce électronique.

### **Suppression de la franchise douanière applicable aux envois de faible valeur**

A l'heure actuelle, aucun droit à l'importation n'est dû lorsqu'une marchandise est contenue dans un envoi dont la valeur intrinsèque n'excède pas 150 euros et qu'elle est directement expédiée depuis un pays tiers à un destinataire se trouvant dans l'Union européenne<sup>14</sup>. Sont exclus du bénéfice de cette franchise les alcools, les parfums et le tabac. En outre, la condition de transport direct<sup>15</sup> fait obstacle à l'application de cette franchise aux marchandises placées sous un autre régime douanier, sous réserve du transit externe, avant d'être mises en libre pratique<sup>16</sup>. La mise en stockage temporaire, qui n'est pas un régime douanier, ne fait quant à elle, pas obstacle à l'application de la franchise douanière ; il n'y a pas de rupture du transport direct<sup>17</sup>. La raison d'être de cette franchise *de minimis* réside dans la philosophie selon laquelle les droits de douane ne devraient pas être prélevés lorsque le coût de la perception excède le montant des droits à percevoir<sup>18</sup>. Les exonérations constituent cependant des brèches dans lesquelles les contribuables, mus par une volonté de payer le moins d'impôt possible, s'engouffrent. C'est ainsi que l'on voit apparaître des abus consistant notamment à scinder les envois de manière à ce qu'à un envoi dont la valeur intrinsèque excède 150 euros se substituent

---

<sup>12</sup> Proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union et l'Autorité douanière de l'Union européenne, et abrogeant le règlement (UE) n° 952/2013, COM (2023) 258 final, 17 mai 2023. Ci-après, « la proposition de réforme du CDU ».

<sup>13</sup> V. FABRY, « Customs undervaluation through the prism of the proposed reform of the EU Customs Code », *Global Trade and Customs Journal*, 2024, n° 6, pp. 371-375.

<sup>14</sup> Règlement (CE) n°1186/2009 du Conseil du 16 novembre 2009 relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières, *J.O.U.E.*, L 324, 10 décembre 2009, art. 23.

<sup>15</sup> Cette condition a été ajoutée par le Règlement (CEE) n° 2287/83 de la Commission du 29 juillet 1983 fixant les dispositions d'application de l'article 127 du règlement (CEE) n° 918/83 du Conseil relatif à l'établissement d'un régime communautaire des franchises douanières. Sur l'application de cette condition, voy. CJCE, arrêt *Har Vaessen Douane Service BV c. Staatssecretaris van Financiën*, 2 juillet 2009, C-7/08, EU:C:2009:417.

<sup>16</sup> Circulaire 2021/C/95 du SPF Finances (AGDA) du 14 octobre 2021 concernant les Franchises définitives – Envois d'une valeur négligeable – Petits envois, point 10, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>17</sup> Circulaire 2023/C/73 du SPF Finances du 6 septembre 2023 concernant l'importation et l'exportation d'envois de faible valeur dans le cadre de l'e-commerce, paragraphe 42, disponible sur [www.fisconetplus.be](http://www.fisconetplus.be).

<sup>18</sup> T. MATSUDAIRA and M. DALY, « Chapter 2. How Trade and Tax Policies Are Shaping Customs », *Customs Matters Strengthening Customs Administration in a Changing World*, A. Azael Pérez Azcárraga, T. Matsudaira, G. Montagnat-Rentier, J. Nagy and R. James Clark (dir.), International Monetary Fund, Washington DC, 2022, p. 38.

plusieurs envois dont la valeur intrinsèque n'excède pas 150 euros. C'est également ainsi que l'on voit apparaître des manœuvres visant à sous-évaluer les marchandises importées de manière à bénéficier frauduleusement de la franchise douanière<sup>19</sup>. Dans ce contexte, après avoir analysé d'autres alternatives<sup>20</sup>, la Commission propose de supprimer cette dernière<sup>21</sup>. Cette suppression de la franchise douanière s'inscrirait dans la droite ligne de la suppression, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2021, de la franchise applicable, en matière de TVA, aux importations d'envois de faible valeur<sup>22</sup>. Les mêmes griefs avaient en effet pu être formulés à l'endroit de cette dernière franchise<sup>23</sup>. Selon les estimations, une croissance des recettes douanières de l'Union de 13 milliards d'euros en 15 ans, soit des recettes supplémentaires annuelles de 750 millions d'euros à prix courants<sup>24</sup>, est attendue consécutivement à la suppression de cette franchise douanière<sup>25</sup>. L'on peut par ailleurs s'interroger si, dans les faits, les marchandises contenues dans les envois qui perdront le bénéfice de la franchise seront plus souvent placées sous un autre régime douanier avant d'être mises en libre pratique, étant entendu que la condition de transport direct perdra en effet son intérêt.

Outre les motivations précitées (lutte contre la fraude et les abus, et opportunités budgétaires), un argument juridico-politique pèse en faveur de la suppression de la franchise *de minimis*. Au moment de l'adoption de celle-ci, les importations d'envois de faible valeur n'étaient que très marginales. Contrairement aux marchandises importées en masse dans de gros conteneurs, les marchandises contenues dans les envois auxquels la franchise s'applique n'entraient dès lors pas véritablement, en raison de leur volume restreint, en concurrence avec les marchandises similaires vendues dans un contexte purement européen. Il n'y avait dès lors pas lieu, sur le plan économique, de protéger ces dernières contre les premières par l'imposition de droits de douane. En revanche, compte tenu de la croissance importante du volume des marchandises importées dans des envois de faible valeur, ces dernières, au même titre que les marchandises importées autrement que dans de tels envois et qui sont dès lors frappées de droits de douane, entrent en concurrence avec les marchandises vendues dans un contexte purement européen. Il y a donc une différence de traitement entre les opérateurs qui vendent des marchandises sur le

---

<sup>19</sup> Rapport spécial de la Cour des comptes européenne – Commerce électronique : la perception de la TVA et des droits de douane reste problématique à bien des égards, 2019, n°12, p. 31, n° 82.

<sup>20</sup> Elle a en effet envisagé d'augmenter la franchise douanière à 1000 euros, de la supprimer complètement, ou de la diminuer à 22 euros. Voy. Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (CEE) n° 2658/87 en ce qui concerne l'introduction d'un traitement tarifaire simplifié pour les ventes à distance de biens et le règlement (CE) n° 1186/2009 en ce qui concerne la suppression du seuil de franchise douanière, exposé des motifs, COM (2023) 259 final, 17 mai 2023, p. 6.

<sup>21</sup> Pour un examen de la propension de la suppression à lutter contre la sous-évaluation, voy. V. FABRY, *op. cit.*, p. 372 et 373.

<sup>22</sup> Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens, *J.O.U.E.*, L 348, 29 décembre 2017, art. 3.

<sup>23</sup> M. LAMENSCH, *op. cit.*, p. 192.

<sup>24</sup> Proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil établissant le code des douanes de l'Union et l'Autorité douanière de l'Union européenne, et abrogeant le règlement (UE) n° 952/2013, COM (2023) 258 final, 17 mai 2023, exposé des motifs, p. 16. Ci-après, « la proposition de réforme du CDU ».

<sup>25</sup> Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (CEE) n° 2658/87 en ce qui concerne l'introduction d'un traitement tarifaire simplifié pour les ventes à distance de biens et le règlement (CE) n° 1186/2009 en ce qui concerne la suppression du seuil de franchise douanière, COM (2023) 259 final, 17 mai 2023, exposé des motifs, p. 8.

territoire de l'Union et qui les importent dans des envois de faible valeur exonérés de droits de douane, d'une part, et les opérateurs qui vendent les mêmes marchandises sur le territoire de l'Union mais qui les importent, en raison de leur *business model* différent, dans des envois qui ne peuvent pas bénéficier de la franchise douanière. Si cette différence de traitement pouvait autrefois être justifiée en raison du fait que les premiers, à la différence des seconds, importaient des marchandises qui n'entraient pas en concurrence avec les marchandises semblables vendues dans un contexte purement européen, la même justification ne peut plus être aujourd'hui valablement invoquée. Il en résulte une discrimination à laquelle il convient de remédier par la suppression de la franchise douanière. Une telle situation témoigne de la relativité temporelle et contextuelle des justifications aux différences de traitement et de la nécessité d'en reconsidérer la raison d'être régulièrement.

### **Simplification du classement tarifaire et de l'évaluation en douane des marchandises**

Considérant la charge administrative pour les opérateurs économiques et les autorités douanières qui résultera de la suppression de la franchise douanière sur les envois de faible valeur, la Commission propose<sup>26</sup> de simplifier le classement tarifaire des marchandises et l'évaluation en douane de certaines marchandises importées, et ce en procédant à un renvoi à la législation applicable en matière de TVA. Ainsi délimite-t-on le cadre de cette simplification par référence à la notion de ventes à distance de biens importés depuis des pays ou territoires tiers, telle que définie par l'article 14, paragraphe 4, point 2), de la directive 2006/112/CE, soit la directive TVA<sup>27</sup>. En vertu de cette disposition, les ventes à distance de biens importés depuis des pays ou territoires tiers sont « les livraisons de biens expédiés ou transportés par le fournisseur ou pour son compte, y compris lorsque le fournisseur intervient indirectement dans le transport ou l'expédition des biens, à partir d'un territoire tiers ou d'un pays tiers à destination d'un acquéreur dans un État membre ». Des conditions tiennent par ailleurs à l'identité de l'acquéreur et à la nature des marchandises importées.

En ce qui concerne l'acquéreur, il est requis qu'il soit « un assujetti ou une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou [...] toute autre personne non assujettie ». Par assujetti ou personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup> de la directive TVA, on vise essentiellement<sup>28</sup> les États et les collectivités locales, les assujettis exonérés, les assujettis forfaitaires agricoles et les assujettis franchisés, c'est-à-dire les membres de la bande des quatre dans le jargon de la TVA. Ceux-ci bénéficient en effet d'une exonération de TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires lorsque, sauf s'ils y ont renoncé, ces dernières n'excèdent pas

---

<sup>26</sup> Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (CEE) n° 2658/87 en ce qui concerne l'introduction d'un traitement tarifaire simplifié pour les ventes à distance de biens et le règlement (CE) n° 1186/2009 en ce qui concerne la suppression du seuil de franchise douanière, COM (2023) 259 final, 17 mai 2023, art. 1<sup>er</sup>.

<sup>27</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.C.E.*, L 347, 11 décembre 2006. Ci-après, « la directive TVA ».

<sup>28</sup> L'on utilise le terme « essentiellement » car les acquisitions intracommunautaires réalisées dans le cadre des relations diplomatiques ou consulaires, ou par l'Union européenne, l'OTAN ou d'autres institutions internationales sont également exonérées de TVA par l'art. 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, a) de la directive TVA.

un seuil à fixer par les États membres mais qui ne peut être inférieur à 10 000 euros. Dans un souci de complétude, l'on notera que les acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises ne sont jamais exonérées ; pour ces produits, le seuil de 10 000 euros ne s'applique pas.

En ce qui concerne la nature des marchandises, la directive TVA exclut de la définition des ventes à distance de biens importés de pays ou territoires tiers les moyens de transport neufs et les biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte<sup>29</sup>. La proposition de la Commission exclut par ailleurs du champ d'application de la mesure de simplification les produits soumis à des taux d'accises harmonisés<sup>30</sup>, les marchandises faisant l'objet de mesures antidumping, de mesures compensatoires ou de mesures de sauvegarde ainsi que les marchandises qui relèvent des chapitres 73, 98 et 99 de la nomenclature combinée<sup>31</sup>.

Dès lors que le champ d'application de la mesure de simplification douanière est rencontré, il importe de déterminer en quoi consiste précisément la simplification. D'abord il convient de rappeler le caractère optionnel de la simplification ; celle-ci ne sera appliquée que si l'importateur en fait la demande. Ensuite, cette simplification est apparemment double. D'une part, elle permet à l'importateur de classer les marchandises qu'ils importent dans un chapitre de la nomenclature, c'est-à-dire avec un code limité à deux chiffres. En effet, chaque chapitre de la nomenclature combinée – à l'exclusion, bien sûr, de ceux qui sont exclus du champ d'application de la mesure de simplification – est rattaché à une des cinq catégories fixées par l'annexe I, première partie, titre II, point G du règlement (CEE) n° 2658/87. A ces cinq catégories correspondrait un taux de droits de douane de respectivement 0%, 5%, 8%, 12% et 17%. D'autre part, une autre méthode de détermination de la valeur en douane serait appliquée puisque l'ensemble des éléments qui, traditionnellement, sont exclus de la valeur en douane ne devraient pas l'être ; les frais de transport, en ce compris ceux liés au transport sur le territoire de l'Union, devraient être intégrés dans la valeur en douane<sup>32</sup>.

L'analyse du champ d'application et de la portée de la mesure de simplification permet de conclure à son inefficacité. L'objectif de la mesure est en effet d'éviter que les opérateurs économiques ne doivent se livrer au travail fastidieux de classification des marchandises, en leur permettant de classer les marchandises uniquement dans un chapitre de la nomenclature. Or le champ d'application de la mesure précise que les marchandises faisant l'objet de droits

---

<sup>29</sup> Art. 14, paragraphe 4, 2, b) de la directive TVA.

<sup>30</sup> Comme nous venons de l'écrire, ces produits étaient déjà exclus du champ d'application de la mesure lorsque l'acquéreur était un membre de la bande des quatre, compte tenu du fait que leurs acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises ne sont jamais exonérées de TVA. Néanmoins, l'exclusion expresse des produits soumis à accises du champ d'application de la simplification n'est pas inutile dans la mesure où elle permet d'exclure du bénéfice de la simplification les importations de produits soumis à accises qui seraient réalisées par une personne non assujettie qui ne fait pas partie des membres de la bande des quatre.

<sup>31</sup> Ces chapitres visent les ouvrages en fonte, fer ou acier, les ensembles industriels et les marchandises importées ou exportées dans des circonstances particulières. Au considérant 7 de la Proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (CEE) n° 2658/87, il est précisé que la nature de ces marchandises ne permet pas d'appliquer le traitement simplifié.

<sup>32</sup> Art. 156, paragraphe 2 de la proposition de réforme du CDU.

antidumping, de droits compensatoires ou de mesures de sauvegarde sont exclus du bénéfice de la mesure. Par ailleurs, la question de savoir si des marchandises font l'objet de droits antidumping nécessite de classer les marchandises par un code tarifaire supérieur à deux chiffres. Par exemple, le règlement d'exécution (UE) 2025/120 de la Commission du 23 janvier 2025 précise, en son article 1<sup>er</sup>, que les marchandises visées par le droit antidumping qu'il institue vise les importations de cycles qui relèvent des codes NC 8711 60 10 et 8711 60 90 10. L'on peut dès lors conclure à un paradoxe. Pour permettre aux opérateurs économiques d'éviter un travail fastidieux, on leur accorde une mesure de simplification qui ne peut être appliquée qu'après avoir accompli précisément ce travail, que cette même mesure était censée leur épargner. La simplification est donc sans objet. En outre, dès lors que le travail fastidieux de classification aura été effectué, il n'y aura plus aucun intérêt pour les opérateurs économiques à se prévaloir du soi-disant régime de simplification puisque ce dernier ne leur est pas économiquement avantageux. Non seulement le taux appliqué serait plus élevé que celui qui serait applicable s'il ne recourait pas à la simplification, mais la base d'imposition serait par ailleurs plus élevée puisque des éléments affectant la valeur en douane à la baisse ne pourraient pas être pris en compte.

### **Création de la notion d'importateur présumé**

A l'instar de la réglementation TVA qui présume certains assujettis fournisseurs afin de les responsabiliser, et toujours pour pallier la surcharge administrative liée à la suppression de la franchise douanière, la proposition de réforme du Code des douanes de l'Union préconise par ailleurs la création du concept d'importateur présumé. L'importateur présumé est défini par renvoi à la directive 2006/112/CE, soit la directive TVA, comme « toute personne participant aux ventes à distance de biens destinés à être importés de pays tiers sur le territoire douanier de l'Union et autorisée à utiliser le régime particulier prévu au titre XII, chapitre 6, section 4, de la directive 2006/112/CE »<sup>33</sup>. Si l'on décortique brièvement cette définition, deux conditions sont requises. Il faut une vente à distance de biens destinés à être importés de pays tiers sur le territoire douanier de l'Union<sup>34</sup>, d'une part, et une utilisation du régime particulier prévu au titre XII, chapitre 6, section 4, de la directive 2006/112/CE, qui n'est autre que le régime d'importation *import-one-stop-shop (IOSS)*<sup>35</sup>, d'autre part. Il en résulte qu'il ne peut y avoir d'importateur présumé que si le fournisseur, l'acquéreur et les marchandises importées répondent à certaines caractéristiques.

Si les conditions relatives à l'acquéreur sont strictement identiques à celles applicables pour bénéficier de la simplification de classement tarifaire et de la valeur en douane<sup>36</sup>, les conditions relatives au fournisseur et à la nature des marchandises sont ici abordées. En premier lieu, il convient d'avoir un *fournisseur* qui répond à certaines caractéristiques. Un fournisseur est quiconque effectue une livraison de biens. Comme nous l'avons par ailleurs très brièvement évoqué, le législateur européen présume certains assujettis fournisseurs. En effet, l'article 14bis

---

<sup>33</sup> Art. 5, (13) de la proposition de réforme du CDU.

<sup>34</sup> Cette notion a déjà été définie *supra*.

<sup>35</sup> Ce régime sera brièvement décrit ci-après.

<sup>36</sup> Nous y renvoyons.

de la directive TVA dispose que l'assujetti qui facilite, par le biais d'une interface électronique, les ventes à distance de biens importés de territoires tiers ou de pays tiers, contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 euros, est réputé avoir lui-même reçu et livré les biens. On parle de fournisseur présumé<sup>37</sup>. Ce dernier, de même qu'en l'absence d'application de cette fiction, le fournisseur « pur et simple » peuvent recourir au régime d'importation *IOSS* lorsqu'ils entretiennent des liens plus ou moins étroits avec l'Union européenne. Cette condition peut être satisfaite de trois manières : soit ils sont établis sur le territoire de l'Union, soit ils ne sont pas établis sur le territoire de l'Union mais ont désigné un intermédiaire établi sur le territoire de l'Union qui les représente, soit ils sont établis sur le territoire d'un État avec lequel l'Union a conclu un accord d'assistance mutuelle et les ventes à distance qu'il réalise proviennent de cet État<sup>38</sup>. En second lieu, les *marchandises* ne doivent être exclues ni du champ d'application des ventes à distance de biens importés de territoires ou de pays tiers, ni du champ d'application du régime d'importations *IOSS*. Les exclusions du champ d'application des ventes à distance de biens importés de territoires ou de pays tiers ont déjà été énumérées. Il s'agit des moyens de transport neufs et des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte<sup>39</sup>. Les exclusions du champ d'application du régime d'importation *IOSS* concernent les produits soumis à accises<sup>40</sup>.

Lorsque les conditions précitées sont réunies, celui qui revêt la qualité de fournisseur ou de fournisseur présumé pour les besoins de la TVA porte par ailleurs la casquette d'importateur présumé pour les besoins du droit douanier. C'est donc par l'examen d'une multitude de renvois d'article à article que l'on parvient à déterminer le périmètre de la mesure projetée, et que l'on parvient à comprendre comment les interfaces électroniques sont désormais responsabilisées en matière douanière : le fournisseur présumé au sens de l'article 14bis de la directive TVA devient par ailleurs importateur présumé. Nous comprenons la logique pragmatique qui préside au choix de la Commission de définir les importateurs présumés, et, par conséquent, le régime qui s'applique à ceux-ci, en se référant à des notions de TVA : il s'agit de faire coïncider les personnes qui optent pour le régime *IOSS* en matière de TVA avec celles qui se verront appliquer le régime des importateurs présumés pour les droits de douane. Cela procède d'une certaine logique compte tenu du fait que ces deux régimes ne semblent se distinguer que par la nature de l'impôt prélevé<sup>41</sup>. En effet, le régime d'importation *IOSS* permet à certains fournisseurs de percevoir la TVA sur les livraisons de biens qu'ils effectuent au moment du paiement et de la rétrocéder ensuite, via le guichet *IOSS* et par le biais d'une déclaration mensuelle, à l'État membre dans lequel ils sont identifiés<sup>42</sup>. Si cet État membre diffère de celui

---

<sup>37</sup> Sont essentiellement visées les plateformes de vente en ligne telles qu'Amazon.

<sup>38</sup> Art. 369 quaterdecies de la directive TVA.

<sup>39</sup> Sont également, pour rappel, exclus les produits soumis à accises lorsque l'acquéreur est un membre de la bande des quatre. Dès lors qu'ils sont expressément exclus du régime d'importation *IOSS* pour l'ensemble des acquéreurs, nous ne mentionnons pas cette exclusion dans le corps du texte pour les ventes à distance de biens importés de pays ou territoires tiers afin d'éviter d'alourdir la lecture, déjà suffisamment technique.

<sup>40</sup> Art. 369 terdecies de la directive TVA.

<sup>41</sup> Voy. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce, COM (2025) 37 final, 5 février 2025, p. 7.

<sup>42</sup> L'État membre d'identification est fixé par l'art. 369 terdecies, paragraphe 3 de la directive TVA.

dans lequel se situe la destination des marchandises, le premier versera ensuite la TVA perçue au second. Les importations consécutives à ces livraisons de biens sont, quant à elles, exonérées de TVA<sup>43</sup>. Le régime projeté qui serait applicable aux importateurs présumés est semblable. Ceux-ci seraient responsables du dépôt de la déclaration en douane<sup>44</sup>, et seraient par ailleurs débiteurs de la dette douanière<sup>45</sup>. Cette dernière naîtrait par ailleurs, non pas au moment de la mise en libre pratique ou du placement des marchandises sous un régime douanier donnant lieu au paiement de droits, mais au moment de l'acceptation du paiement de la vente à distance. L'article 181 du projet de réforme du Code des douanes de l'Union dispose par ailleurs que « les autorités douanières peuvent autoriser un importateur présumé à calculer la dette douanière correspondant au montant total des droits à l'importation relatifs à l'ensemble des marchandises dont la mainlevée a été octroyée au profit de cet importateur présumé au cours d'une période d'un mois, et à la communiquer au plus tard à la fin du mois suivant, en ventilant les montants relatifs à chaque envoi spécifique de marchandises ». Compte tenu de la proximité du régime *IOSS* et du régime douanier projeté qui serait applicable en la présence d'un importateur présumé, il est assez pragmatique de définir l'un par rapport à l'autre.

Cependant, logique pragmatique et logique juridique ne coïncident pas nécessairement. En effet, si le législateur européen a, dans la directive TVA, circonscrit le concept de ventes à distance de biens importés de pays tiers aux livraisons de biens réalisées au bénéfice des acquéreurs que nous avons énumérés, c'est parce que ceux-ci partagent une caractéristique commune : ils n'ont pas de droit à déduction. Or le droit à déduction constitue la pierre angulaire de la TVA. L'on peut dès lors considérer que, du point de vue de la TVA, il y a les acquéreurs éligibles au régime des ventes à distance de biens importés de pays tiers – et que l'on peut, en quelque sorte, qualifier de « consommateurs au sens de la TVA » en raison du fait qu'ils n'ont pas de droit à déduction – d'une part, et les autres acquéreurs, d'autre part. Dans la mesure où le droit à déduction ne se retrouve pas en matière douanière, l'on peut s'interroger sur la pertinence de limiter le concept d'importateurs présumés, concept créé à des fins douanières, aux seules ventes à distance réalisées au bénéfice exclusif de ceux qui, au sens de la TVA, sont des consommateurs ou peuvent y être peu ou prou assimilés en raison du fait qu'ils n'ont pas de droit à déduction. De manière générale, c'est la pertinence même du renvoi à la réglementation en matière de TVA qui pose question. D'un point de vue juridique, il serait selon nous intéressant de circonscrire le concept d'importateur présumé au cadre des ventes à distance réalisées au bénéfice de consommateurs qui devraient être définis de manière autonome dans le contexte du droit douanier. Nous craignons que la logique pragmatique qui guide la Commission dans son choix de définir l'importateur présumé de la manière qu'elle le fait dans sa proposition de règlement ne conduise à exclure certaines ventes à distance du bénéfice du régime applicable en la présence d'un importateur présumé uniquement parce que l'acquéreur ne peut être considéré comme un « consommateur au sens de la TVA ».

## **Cohérence des mesures exposées**

---

<sup>43</sup> Art. 143, § 1<sup>er</sup>, c bis) de la directive TVA.

<sup>44</sup> Art. 67, § 2 de la proposition de réforme du CDU.

<sup>45</sup> Art. 159, § 3 de la proposition de réforme du CDU. Pour les besoins de la présente contribution, nous faisons fi de l'éventuel recours à un représentant (direct ou indirect) par l'importateur présumé.

Par, entre autres, les trois mesures exposées, la Commission tente de répondre aux défis posés en matière douanière par le commerce électronique. L'examen des champs d'application des différentes mesures permet de conclure à l'absence d'unicité de ceux-ci. D'abord, la suppression de la franchise douanière applicable aux envois de faible valeur a vocation à toucher un grand nombre d'importations, dès lors que les exceptions au bénéfice de la franchise lorsqu'il s'agit d'un envoi dont la valeur intrinsèque est inférieure à 150 euros sont peu nombreuses. Ensuite, la Commission entend compenser l'augmentation de la charge administrative liée à la suppression de cette franchise par les deux autres mesures. Concernant la simplification du classement tarifaire et de l'évaluation en douane, nous doutons de son efficacité. Quand bien même elle serait efficace, les restrictions à son champ d'application sont tellement nombreuses que la mesure ne concerne pas l'ensemble des envois qui, à l'heure actuelle, bénéficient de la franchise douanière dont la suppression est projetée. Par exemple, il n'est pas exclu que des marchandises qui relèvent des chapitres 73, 98 et 99 de la nomenclature combinée soient, en tout cas en théorie, contenues dans des envois qui bénéficient aujourd'hui de la franchise. A l'avenir, ceux-ci ne bénéficieront plus de la franchise et ne seront pas visés par la mesure de simplification. Quant à la création du statut d'importateur présumé qui sera débiteur des droits de douane, le calquage de son champ d'application sur celui du régime *IOSS* en matière de TVA est louable sur le plan de la logique pragmatique, mais contestable sur le plan de la logique juridique. Au surplus, certaines marchandises ne pourront bénéficier de la mesure de simplification du classement tarifaire et de l'évaluation en douane, alors que la règle de perception par l'importateur présumé trouvera à s'appliquer. Ainsi en ira-t-il notamment pour les marchandises soumises à des droits antidumping, des droits compensateurs ou à des mesures de sauvegarde, ainsi que pour les marchandises qui relèvent des chapitres 73, 98 et 99 de la nomenclature combinée.

### **Introduction d'une redevance de traitement (*handling fee*) sur le commerce électronique**

La Commission est consciente que des adaptations purement techniques de la réglementation douanière ne suffiront pas pour répondre pleinement aux défis posés par le commerce électronique. C'est ainsi qu'elle a très récemment publié une communication visant à proposer une boîte à outils européenne complète pour un commerce électronique sûr et durable<sup>46</sup>. Après une très importante contextualisation du phénomène, la Commission s'efforce de l'examiner de manière systémique, c'est-à-dire en prenant en considération tous les enjeux qui gravitent autour, qu'ils relèvent de la protection de l'environnement, de la protection des consommateurs, de la concurrence loyale entre opérateurs économiques... Elle en conclut notamment que pour doter l'Union européenne des outils *ad hoc* pour relever les défis du commerce électronique, il sera examiné avec le législateur de l'Union, c'est-à-dire le Conseil et le Parlement, la possibilité d'imposer une redevance de traitement (*handling fee*) non-discriminatoire sur les articles de commerce électronique importés dans l'Union européenne et directement livrés aux consommateurs, afin de couvrir l'augmentation des coûts pour surveiller la conformité de ces

---

<sup>46</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce, COM (2025) 37 final, 5 février 2025.

envois avec les règles de l'Union. Cette redevance s'inscrirait dans une logique, semblable à celle du pollueur-payeur, selon laquelle les opérateurs doivent assumer les conséquences de leurs comportements. Il s'agit pour les opérateurs économiques de supporter (internaliser) les coûts liés aux externalisations attachées au développement de leur nouveau *business model*<sup>47</sup>.

## La prolongation du moratoire

Comme nous l'avons mentionné dans notre introduction, les commandes électroniques ne se traduisent pas toujours pas des flux physiques de marchandises. En effet, l'augmentation de la place que prennent les commandes donnant lieu à des flux purement électroniques débouche sur des divergences de vues entre les États membres de l'OMC sur la question de l'opportunité du maintien du moratoire sur les transmissions électroniques. Celui-ci a été adopté initialement par la Conférence ministérielle de l'OMC dans le cadre de la Déclaration sur le commerce électronique mondial du 20 mai 1998<sup>48</sup>, puis renouvelé, pour la dernière fois, le 2 mars 2024<sup>49</sup>. Il vise à poursuivre la pratique des États membres de l'OMC consistant à ne pas imposer de droits de douane sur les transmissions électroniques. Là où certains pays en développement voient dans le maintien de ce moratoire un manque à gagner important pour leurs recettes<sup>50</sup>, les pays développés y voient un élément fondamental dans une économie de libre-échange<sup>51</sup>. Cette dualité des regards résulte fort probablement d'intérêts opposés. Si par hypothèse les transmissions électroniques vont majoritairement des pays développés vers les pays en développement, ces derniers pourraient, de manière plus prégnante que les premiers, se saisir de la levée du moratoire, pour frapper les transmissions électroniques de droits de douane – ou de toute autre imposition au fait générateur identique si l'on considère que le caractère physique des marchandises auxquels les droits de douane s'appliquent participe de la définition de ceux-ci. En tout état de cause, l'objectivation du manque à gagner lié au moratoire selon certains ou du gain en résultant selon d'autres est difficile à établir, compte tenu de l'absence de consensus sur la définition des transmissions électroniques, et partant, sur la portée du moratoire.

## Conclusion

Les défis liés au commerce électronique sont légion.

Lorsque celui-ci donne lieu à un flux physique de marchandises, le changement de nature du conditionnement de celles-ci impose une réaction à la fois technique, mais également plus

---

<sup>47</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – A comprehensive EU toolbox for safe and sustainable e-commerce, COM (2025) 37 final, 5 février 2025, p. 7 et 8.

<sup>48</sup> Déclaration sur le commerce électronique mondial adoptée par la Conférence ministérielle le 20 mai 1998, WT/MIN(98)/DEC/2.

<sup>49</sup> Décision dans le cadre du Programme de travail sur le commerce électronique adoptée par la Conférence ministérielle le 2 mars 2024, WT/MIN(24)/38.

<sup>50</sup> R. S. KAUBAB, « Le moratoire de l'OMC sur l'imposition de droits de douanes sur les transmissions électroniques – Mieux comprendre les préoccupations des pays en développement », disponible sur [www.iisd.org](http://www.iisd.org), 30 octobre 2024.

<sup>51</sup> A. ANDRENELLI et J. LOPEZ GONZALEZ, « Understanding the potential scope, definition and impact of the WTO e-commerce Moratorium », *OECD Trade Policy Papers*, n°275, OECD Publishing, Paris, 2023.

systemique. La Commission européenne s'est saisie de ces deux volets que nous avons pu examiner. Des questions de cohérence et d'adéquation ont été soulevés à propos des initiatives récemment prises à cet égard. La pertinence d'un traitement similaire à celui applicable en matière de TVA, voire d'un renvoi, à des fins douanières, à la réglementation applicable en TVA, est un sujet de préoccupation.

Lorsqu'en revanche le commerce en ligne donne lieu à des flux purement électroniques, les États sont toujours tenus, et en tout cas jusqu'à la première échéance entre la tenue de la quatorzième Conférence ministérielle et le 31 mars 2026, par un moratoire qui leur interdit d'appliquer des droits de douane sur celles-ci, et ce, nonobstant la demande de levée du moratoire de certains pays en développement.