10

DROITS DE DOUANE

Chronique d'actualité



Najat AKODAD
Avocat associé,
Fidal Avocats
WTS Customs Global Leader



Denis REDON
Avocat associé,
CMS Francis
Lefebvre Avocats



Stanislas ROQUEBERT
Avocat associé,
LightHouse LHLF
Président de la commission
Droit douanier de l'ACE

Questions générales

> **Taxe sur le petits colis** - L'article 82 de la loi de finances pour 2026 instaure à titre provisoire une taxe sur les importations d'articles contenus dans des envois de faible valeur dite « taxe sur les petits colis », afin de lutter contre la concurrence des plateformes de commerce en ligne. D'un montant de 2 euros par article, elle s'applique à compter du 1er mars 2026 sur les marchandises d'une valeur inférieure à 150 € et en provenance de pays tiers à l'Union européenne (UE) à destination de la France métropolitaine, Monaco, La Réunion, la Martinique et la Guadeloupe (V. § 1).

> Un décret précise les modalités de déclaration et d'acquittement de la taxe sur les petits colis instaurée par l'article 82 de la loi de finances pour 2026 (V. TDE 2-2026, n° 10, § 1) lorsqu'elles sont de la compétence de la DGFIP. Ce texte vient compléter le dispositif législatif en encadrant spécifiquement le circuit fiscal de la taxe, à l'exclusion des situations relevant du paiement auprès de la DGDDI, et confirme ainsi la dualité des modalités déclaratives prévues par la loi. Il renvoie, pour l'essentiel, aux règles de droit commun applicables, en intégrant la taxe sur les petits colis dans la déclaration commune pilotée par la TVA. À ce titre, la périodicité déclarative dépend du régime de TVA du redevable (mensuel, trimestriel ou annuel). Le décret prévoit également un aménagement transitoire en reportant la première échéance déclarative intervenant en avril 2026 à l'échéance suivante propre au régime de déclaration du redevable, illustrant la volonté d'accompagner la montée en charge du dispositif. La DGFiP et la DGDDI publient par ailleurs une fiche pratique détaillant les modalités concrètes de déclaration et de paiement de la taxe auprès de ces deux administrations (V. § 15).

> **Taxe de consommation sur les produits pétroliers (CGI Saint-Martin, art. 1585 P)** - ***Taxe d'effet équivalent à un droit de douane (oui)*** - La Cour de cassation juge que la taxe de consommation sur les produits pétroliers (TCPP) prévue par l'article 1585 P du code général des impôts de la collectivité de Saint-Martin constitue une taxe à effet équivalent à un droit de douane et n'est ainsi pas conforme au droit de l'Union européenne (V. § 19).

> **Droits de douane américains IEEPA** - ***Demandes de remboursement*** - L'administration douanière américaine (*Customs and Border Protection*, CBP) lance un outil dénommé *Consolidated Administration and Processing* of Entries (CAPE) permettant aux importateurs et aux courtiers en douane de déposer électroniquement des demandes de remboursement des droits de douane institués en vertu de l'IEEPA déclarés illégaux (V. § 22).

Classement tarifaire

> **Règles de classement tarifaire** - ***Boissons alcooliques composées de jus de pommes fermenté*** - Le Tribunal de l'UE juge que relèvent des sous-positions tarifaires relatives au cidre (2206 00 31, 2206 00 51 ou 2206 00 81 de la nomenclature combinée) des

...

boissons composées de jus de pommes fermenté à base de concentré, à un taux de 25 %, d'eau, de sirop de glucose-fructose, d'acide malique, de dioxyde de carbone, de métabisulfite de potassium et de divers arômes, dont la part d'alcool provenant de plantes autres que les pommes se situe entre 48 % et 53 %, mais qui présentent les caractéristiques organoleptiques du cidre et dont la destination correspond à celui-ci (V. § 27).

> ***Système de capsules contenant deux composants destinés à être mélangés pour former un amalgame dentaire d'argent*** - Le Tribunal de l'UE juge que la notion d' « assortiment » au sens de la note 3 de la section VI de la nomenclature combinée (NC) s'applique aux systèmes de capsules contenant deux composants, à savoir de la poudre d'alliage et du mercure liquide, destinés à être mélangés pour former un amalgame dentaire d'argent et placés dans des compartiments distincts qui ne peuvent être dissociés sans détruire la capsule qui les renferme (V. § 29).

Valeur en douane

> **Méthodes de détermination** - ***Méthode de la valeur transactionnelle*** - *Intégration des coûts induits par des prestations de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des conserves alimentaires importées* - La CJUE juge que les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'UE doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique, à la condition que lesdites maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées (V. § 31).

> *Intégration des frais de test et de contrôle qualité et des frais d'approche* - Dans un arrêt précisant les conditions de l'obligation de réintégrer les frais de contrôle et de qualité dans la valeur en douane, la Cour d'appel de Douai juge que l'analyse détaillée des contrats de vente conclus avec les fournisseurs et ceux conclus avec les commissionnaires à l'achat (bureaux de *sourcing*) met en évidence que les tests et contrôles qualité litigieux sont réalisés en amont, au cours de la fabrication, afin de garantir la conformité contractuelle et réglementaire des produits. Ces frais constituent ainsi une étape nécessaire du processus de production et doivent être intégrés à la valeur en douane, nonobstant leur refacturation par des commissionnaires à l'achat. (V. § 39).

> ***Méthode résiduelle*** - *La détermination de la valeur en douane à partir du prix déclaré à l'exportation : une donnée disponible et un moyen raisonnable* - Un arrêt du Tribunal de l'UE portant sur la détermination de la valeur en douane des marchandises importées, et plus particulièrement dans l'application de la méthode résiduelle prévue à l'article 74, § 3, du code des douanes de l'UE (CDU), précise la portée de la notion de « données disponibles dans le territoire douanier de l'UE » et admet que le prix déclaré à l'exportation, communiqué par les autorités douanières d'un pays tiers dans le cadre de la coopération internationale, peut constituer un moyen raisonnable de détermination de la valeur en douane (V. § 45).

Origine des marchandises

> **Système des préférences généralisées (SPG)** - ***Date d'établissement de l'attestation d'origine*** - La Cour de cassation confirme que dans le cadre des systèmes des préférences généralisées (SPG), l'attestation d'origine prévue par le Code des douanes de l'Union (CDU) pouvant être établie sur la facture émise par l'exportateur de la marchandise, si l'attestation n'est pas datée, elle est réputée avoir été établie à la date figurant sur la facture (V. § 53).

> **Auto-certification de l'origine** - ***Forum mondial de l'OMD*** - L'Organisation mondiale des douanes (OMD) publie le rapport de synthèse du Forum mondial de l'OMD sur l'auto-certification de l'origine (pour l'instant disponible uniquement en anglais) qui s'est déroulé les 12 et 13 février 2026 à Bruxelles (V. § 62).

Questions générales

1. Douane - Taxe sur les petits colis - L'article 82 de la loi de finances pour 2026 instaure à titre provisoire une taxe sur les importations d'articles contenus dans des envois de faible valeur dite « taxe sur les petits colis », afin de lutter contre la concurrence des plateformes de commerce en ligne. D'un montant de 2 euros par article, elle s'applique à compter du 1er mars 2026 sur les marchandises d'une valeur inférieure à 150 € et en provenance de pays tiers à l'Union européenne (UE) à destination de la France métropolitaine, Monaco, La Réunion, la Martinique et la Guadeloupe.

L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82 : JO 20 févr. 2026, texte n° 1 (V. annexe 1)

2. Depuis quelques années, les Français, et plus largement les Européens, commandent massivement des produits à bas prix sur des plateformes en ligne extra-européennes, essentiellement chinoises, telles que Shein, Temu ou AliExpress. Entre 2022 et 2023, le volume de ces produits a augmenté de 75 %, puis a presque doublé entre 2023 et 2024, atteignant une estimation de 4,6 milliards d'articles à la fin de l'année 2024. À la fin de 2025, ce volume atteignait près de 5,9 milliards d'articles.

Reposant sur une politique marketing intensive, voire agressive, fondée sur des prix très bas, une publicité massive et des livraisons rapides, certains acteurs ont connu une croissance particulièrement rapide, notamment Shein et Temu, qui ont capté 75 millions de clients dans l'UE en quelques mois en 2024. Cette explosion des flux soulève des difficultés majeures, notamment une surcharge des services douaniers, une concurrence déloyale au détriment des entreprises européennes, une multiplication des produits dangereux ou non conformes, ainsi qu'un impact environnemental significatif.

3. Fort de ce constat, la Commission européenne et le gouvernement français ont décidé d'agir en mettant en place une taxe sur les petits colis afin d'endiguer ce phénomène. Pour comprendre les mécanismes, les enjeux et les effets de cette taxe, il convient d'analyser, dans un premier temps, l'environnement douanier antérieur à sa mise en place (V. § 4), avant d'étudier ensuite sa mise en œuvre et son fonctionnement aux niveaux national et européen (V. § 9).

✦ L'environnement douanier préalablement à la mise en place de la taxe sur les petits colis

4. Avant l'essor massif du commerce électronique, le cadre douanier européen avait été conçu dans un contexte où les importations s'effectuaient principalement en gros volumes, par conteneurs ou par lots. Les flux étaient donc relativement limités, plus facilement contrôlables et reposaient sur l'identification d'acteurs clairement établis, tels que les entreprises et les importateurs.

5. Les petits colis bénéficiaient d'un régime dérogatoire prévoyant une exonération de droits de douane pour les envois d'une valeur inférieure à 150 €.

En revanche, depuis le 1er juillet 2021, l'UE a mis fin à l'exonération de TVA applicable aux envois d'une valeur inférieure ou égale à 22 €, par la mise en place du système *Import One-Stop Shop* (IOSS)[1]. Cette réforme reposait sur le constat que cette exonération entraînait une perte importante de recettes fiscales pour les États membres et créait une distorsion de concurrence au détriment des entreprises européennes, qui étaient tenues d'appliquer la TVA dès le premier euro. En effet, cette exonération rendait les produits importés artificiellement moins chers et défavorisait la consommation de produits européens. Le dispositif IOSS permet désormais de payer la TVA directement au moment de l'achat en ligne, celle-ci étant collectée par les plateformes puis reversée aux États membres. À défaut d'utilisation de ce système, la TVA est perçue par le transporteur ou les services postaux. Il s'agit ainsi d'une première adaptation du cadre fiscal européen aux réalités du commerce numérique mondial.

Sur le plan douanier, les procédures applicables aux petits colis étaient également simplifiées, avec des déclarations comportant des données minimales, un traitement automatisé et un niveau de contrôle limité, afin de favoriser la fluidité des échanges.

6. Entre 2015 et 2020, l'environnement douanier européen a toutefois connu une transformation profonde liée à l'essor du commerce électronique international. Cette évolution s'inscrit dans un mouvement plus large de numérisation des échanges et des comportements de consommation. La part des consommateurs européens effectuant des achats en ligne est passée de 62 % en 2015 à 72 % en 2020, puis à 77 % en 2024, illustrant une évolution structurelle durable. Parallèlement, le chiffre d'affaires du secteur a fortement progressé, atteignant plus de 750 Md € en Europe en 2020, dynamique encore accélérée par la crise sanitaire qui a favorisé les achats à distance.

Cette croissance s'accompagne d'une transformation qualitative des échanges commerciaux. Le développement des plateformes numériques et des places de marché a facilité l'accès à des vendeurs situés hors de l'UE et favorisé le commerce transfrontalier direct entre professionnels et consommateurs. Les flux se caractérisent désormais par une multiplication d'envois individuels de faible valeur. Il en résulte une mutation structurelle du commerce international, marquée par la fragmentation

1 Ces règles sont issues du paquet TVA sur le commerce électronique constitué des trois textes européens suivants : Dir. (UE) 2017/2455, 5 déc. 2017 modifiant Dir. 2006/112/CE et Dir. 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de TVA applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens. - Dir. (UE) 2019/1995, 21 nov. 2019 modifiant Dir. 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens. - Règl. (UE) 2019/2026, 21 nov. 2019 modifiant Règl. (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les livraisons de biens ou les prestations de services facilitées par des interfaces électroniques et les régimes particuliers applicables aux assujettis qui fournissent des services à des personnes non assujetties et effectuent des ventes à distance de biens et certaines livraisons intérieures de biens. Ces textes ont été transposés en droit interne par l'article 147 de la loi de finances pour 2020 (L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 147) et l'article 51 de la de finances pour 2021 (L. n° 2020-1721, 29 déc. 2020 de finances pour 2021, art. 51 : Dr. fisc. 2022, n° 6, comm. 109).

des flux logistiques, la dématérialisation des échanges et l'internationalisation des acteurs économiques. Cette configuration a conduit à une dilution des responsabilités entre les différents intervenants, rendant les contrôles douaniers plus complexes et fragilisant l'identification des opérateurs responsables.

7. Plusieurs failles structurelles du système sont alors apparues. D'une part, de nombreuses pratiques de contournement se sont développées, telles que la sous-évaluation des marchandises ou le fractionnement des envois, permettant de maintenir artificiellement leur valeur sous le seuil de 150 €. D'autre part, les administrations douanières ont été confrontées à une saturation croissante en raison de l'explosion des déclarations, combinée à des moyens humains et techniques limités.

Par ailleurs, le niveau de contrôle effectif s'est révélé insuffisant face à la nature des marchandises importées. De nombreux produits dangereux, contrefaits ou non conformes ont ainsi pu pénétrer le marché européen. Cette situation a également engendré une distorsion de concurrence significative, les entreprises européennes étant soumises à des normes plus strictes et à des coûts plus élevés que leurs concurrents étrangers.

Enfin, cet environnement ne prenait que marginalement en compte les enjeux environnementaux, alors même que le modèle du commerce électronique favorise la multiplication des livraisons et la diffusion de produits à faible durée de vie.

8. Ainsi, avant la mise en place de la taxe sur les petits colis, le cadre douanier européen apparaissait profondément dépassé par les évolutions du commerce international. Conçu pour des flux massifiés, il s'est progressivement révélé inadapté à un commerce fragmenté et numérisé, devenant à la fois saturé, vulnérable aux contournements et source de déséquilibres économiques.

Dans ce contexte, la mise en place d'une taxe spécifique sur les petits colis s'inscrit dans une volonté d'adaptation du système douanier, visant à renforcer les capacités de contrôle, à rétablir des conditions de concurrence équitables et à générer des ressources supplémentaires estimées à 400 M €. Il apparaissait dès lors urgent pour le gouvernement français d'intervenir, avant même une harmonisation à l'échelle européenne.

✦ Mise en place de la taxe sur les petits colis : un dispositif national transitoire

9. Face à l'explosion des flux de marchandises de faible valeur en provenance de pays tiers, la France adopte une réforme significative par l'article 82 de la loi de finances pour 2026, instaurant une taxe sur les importations d'articles de marchandise[2] contenus dans des envois de faible valeur.

10. Champ d'application et territorialité de la taxe - À compter du 1er mars 2026, toute importation d'un article d'une valeur inférieure ou égale à 150 € est soumise à une taxe forfaitaire. Celle-ci s'applique de manière large, quels que soient les types de flux, qu'ils concernent des professionnels ou des consommateurs, dès lors qu'il s'agit d'importations en provenance de pays tiers[3] et faisant l'objet d'une déclaration simplifiée de type « H7 ».

Sont concernés les flux à destination des territoires de la France métropolitaine[4], de la Martinique, de la Guadeloupe[5], de la Réunion[6], de Saint-Martin[7] et de Monaco[8]. Cette taxe ne s'applique donc pas aux échanges entre la métropole et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 73 de la Constitution.

11. Montant, redevable, fait générateur et exigibilité - Le montant de la taxe est fixé à 2 €[9] par article, bien que des discussions parlementaires aient envisagé des montants plus élevés. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sont constitués par l'importation elle-même. Le redevable est aligné sur celui de la TVA à l'importation[10], ce qui permet de sécuriser le recouvrement en s'appuyant sur les dispositifs existants, notamment le système IOSS.

12. Modalités déclaratives - La taxe est déclarée et acquittée selon deux modalités :

- mensuellement[11] par le redevable dans les conditions prévues à l'article L. 161-1 du CIBS[12] sur l'annexe à la déclaration de TVA (formulaire n° 3310-A-SD, ligne 4340).

2 Entendu au sens de l'article 222 du Règl. d'exécution (UE) 2015/2447, 24 nov. 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du Règl. (UE) 952/2013 établissant le code des douanes de l'Union (RECDU) (L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, II, 4°). En application de cet article les marchandises contenues dans un envoi sont considérées comme constituant un seul article lorsqu'elles relèvent d'une sous-position tarifaire unique ou font l'objet d'une demande de simplification.

3 À l'exception des importations en provenance de parties des territoires nationaux des États membres de l'Union européenne qui ne relèvent pas du 1 de l'article 4 du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 (territoire douanier européen). Pour la France sont visées les collectivités d'outre-mer (Polynésie française, Wallis-et-Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint Barthélemy), la Nouvelle-Calédonie et les Terres australes et antarctiques françaises (L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, III).

4 L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, IV. - CIBS, art. L. 112-4, 1°.

5 *Ibidem.* - CIBS, art. L. 112-4, 2°.

6 *Ibid.* - CIBS, art. L. 112-4, 4°.

7 L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, XI.

8 CIBS, art. L. 112-8. - Sont donc exclues du champ d'application de la taxe les importations à destination des territoires de Mayotte, de Guyane et de Saint-Martin.

9 Sont toutefois exonérées les importations relevant du 2° du II de l'article 291 du CGI (L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, VI), c'est-à-dire bénéficiant des franchises fiscales communautaires (CGI, ann. IV, art. 50 septies à 50 octies C).

10 Cf. CGI, art. 293 A, 2. - En application des dispositions relatives à la définition du redevable de la TVA à l'importation, il existe quatre types de redevables à la taxe : l'assujetti enregistré au guichet unique TVA (IOSS), l'assujetti et la personne morale non assujettie soumis à obligation d'identification à la TVA en France hors IOSS, l'opérateur non tenu à une obligation d'identification à la TVA en France et le particulier non assujetti à la TVA. Les redevables de la taxe qui ne sont pas établis dans l'Union européenne ou qui sont établis dans un État qui n'a pas conclu avec l'UE un accord de coopération en matière de recouvrement des droits et taxes, sont tenus en application de l'article 289 A du CGI d'avoir recours à un représentant fiscal accrédité pour remplir leurs formalités déclaratives et de paiement de la taxe (L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, VIII).

11 D. n° 2026-314, 24 avr. 2026, art. 3 (V. § 15).

12 L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, IX, A.

- ou par dérogation, lorsque l'opérateur n'est pas tenu à une obligation d'identification à la TVA en France ou s'il s'agit d'un particulier non assujetti à la TVA (CGI, art. 1695, I), la taxe est déclarée sur la déclaration en douane (CDU, art. 5, 12) et acquittée selon les mêmes modalités que les droits de douane[13].

13. Période d'application, objectifs et limites - Cette taxe présente un caractère temporaire, puisqu'elle a vocation à s'appliquer uniquement jusqu'à l'entrée en vigueur d'un dispositif européen harmonisé, et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2026[14].

Elle ne poursuit pas uniquement un objectif budgétaire mais constitue également une redevance destinée à couvrir les coûts de contrôle douanier liés à l'augmentation massive des flux. Elle vise à renforcer les moyens de contrôle des marchandises, notamment en matière de conformité, de sécurité et de fraude fiscale, tout en jouant un rôle d'instrument de régulation économique face aux pratiques de *dumping* de certaines plateformes extra-européennes.

Toutefois, ce dispositif national présente des limites structurelles liées au fonctionnement du marché intérieur européen. En effet, les marchandises mises en libre pratique dans un État membre peuvent circuler librement au sein de l'UE. Ainsi, un colis dédouané dans un autre État membre peut être réexpédié vers la France sans être soumis à la taxe nationale. Ce mécanisme favorise des stratégies de contournement, les opérateurs pouvant rediriger leurs flux vers des hubs logistiques situés notamment en Belgique, aux Pays-Bas ou en Allemagne avant de réexpédier les marchandises vers la France. Ce phénomène, qualifié de « *customs shopping* », consiste à choisir le point d'entrée dans l'UE en fonction des conditions les plus avantageuses. En l'absence d'harmonisation complète, ces divergences entre États membres réduisent considérablement l'efficacité du dispositif français, en déplaçant les flux plutôt qu'en les régulant réellement.

✦ Conclusion

14. La mise en place de la taxe sur les petits colis constitue une réponse nécessaire face à l'inadaptation du système douanier aux évolutions du commerce international. Elle traduit la volonté des autorités françaises de reprendre le contrôle sur des flux devenus massifs et difficilement maîtrisables. Toutefois, ses limites apparaissent rapidement dans le cadre d'un marché intérieur fondé sur la libre circulation des marchandises. En l'absence d'une harmonisation européenne effective, cette taxe risque de produire des effets limités, voire contre-productifs, en favorisant des stratégies d'évitement. Elle met ainsi en lumière les tensions inhérentes à la gouvernance douanière européenne, entre souveraineté nationale et intégration économique, entre efficacité des contrôles et fluidité des échanges. Elle confirme surtout que seule une approche coordonnée à l'échelle de l'UE est susceptible de répondre durablement aux défis posés par le commerce électronique mondial.

N. AKODAD ■

15. Douane - Taxe sur les petits colis - Modalités de déclaration et de paiement - Un décret précise les modalités de déclaration et d'acquittement de la taxe sur les petits colis instaurée par l'article 82 de la loi de finances pour 2026 (V. TDE 2-2026, n° 10, § 1) lorsqu'elles sont de la compétence de la DGFIP. Ce texte vient compléter le dispositif législatif en encadrant spécifiquement le circuit fiscal de la taxe, à l'exclusion des situations relevant du paiement auprès de la DGDDI, et confirme ainsi la dualité des modalités déclaratives prévues par la loi. Il renvoie, pour l'essentiel, aux règles de droit commun applicables, en intégrant la taxe sur les petits colis dans la déclaration commune pilotée par la TVA. À ce titre, la périodicité déclarative dépend du régime de TVA du redevable (mensuel, trimestriel ou annuel). Le décret prévoit également un aménagement transitoire en reportant la première échéance déclarative intervenant en avril 2026 à l'échéance suivante propre au régime de déclaration du redevable, illustrant la volonté d'accompagner la montée en charge du dispositif. La DGFiP et la DGDDI publient par ailleurs une fiche pratique détaillant les modalités concrètes de déclaration et de paiement de la taxe auprès de ces deux administrations.

D. n° 2026-314, 24 avr. 2026 : JO 25 avr. 2026 (V. annexe 2)
douane.gouv.fr, fiche, 28 janv. 2026

16. Pris en application de l'article 82 de la loi de finances pour 2026 qui instaure, à compter du 1er mars 2026, une taxe sur les petits colis (TDE 2-2026, n° 10, § 1), un décret du 24 avril 2026 précise les modalités de déclaration et d'acquittement de la taxe lorsqu'elle doit être déclarée et acquittée auprès de la DGFIP[15] (assujetti enregistré à l'IOSS ; assujetti et la personne morale non assujettie soumis à obligation d'identification à la TVA en France hors IOSS). Ces redevables sont soumis une périodicité mensuelle.

Le décret prévoit, en outre, que la première échéance déclarative du mois d'avril 2026 est reportée à l'échéance déclarative suivante propre au régime de déclaration dont relève le redevable[16].

13 *Ibidem*, art. 82, IX, B.

14 L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82, XIII. - La redevance européenne sur les petits colis, prévue dans le cadre de l'accord sur la réforme du code des douanes de l'UE, devra être déployée au plus tard le 1er novembre 2026 (TDE 2-2026, n° 9, § 12, comm. L. Livolsi).

15 Il ne concerne pas les situations dans lesquelles la taxe est déclarée et acquittée auprès de la DGDDI (v. CGI, art. 1695, I).

16 D. n° 2026-314, 24 avr. 2026, art. 4.

17. La fiche pratique de la DGDDI et la DGFiP détaille :
- les caractéristiques de la taxe ;
- les différents redevables de la taxe ;
- les modalités de déclaration de la taxe dans l'application de dédouanement DELTA H7, cette déclaration constituant le point d'entrée unique du dispositif et assurant la liquidation de la taxe, quelle que soit la situation du redevable ;
- les modalités déclaratives, de liquidation et de paiement de la taxe en distinguant les cas de la compétence de la DGFiP (assujettis enregistrés à l'IOSS et assujettis et personnes morales non assujetties ayant l'obligation de s'identifier à la TVA en France) de ceux de la compétence de la DGDDI (opérateurs non soumis à une obligation d'identification à la TVA en France et particuliers non assujettis à la TVA), cette distinction reposant sur un critère déterminant tenant à l'obligation d'identification à la TVA en France et conduisant à différencier un circuit fiscal, fondé sur la déclaration *via* la TVA, d'un circuit douanier impliquant un paiement au moment du dédouanement ;
- un point d'attention concernant l'intégration de la taxe dans la base d'imposition de la TVA. À cet égard, la fiche souligne que la taxe sur les petits colis est incluse dans la base d'imposition de la TVA à l'importation, ce qui emporte une augmentation mécanique du montant de TVA due.

La fiche pratique de la DGDDI met également en évidence les enjeux opérationnels associés à la correcte alimentation de la déclaration H7, notamment au regard de l'identification du redevable et du choix du circuit déclaratif pertinent, dans un contexte de traitement automatisé de flux massifs.

18. S'agissant de la mise en place de ce dispositif national transitoire, v. dans ce numéro M. Chastagnaret, La taxe sur les petits colis : l'échec prévisible d'un unilatéralisme fiscal : TDE 2-2026, n° 01. - TDE 2-2026, n° 10, § 1, comm. N. Akodad.

N. AKODAD

19. Douane - Taxe de consommation sur les produits pétroliers (CGI Saint-Martin, art. 1585 P) - Taxe d'effet équivalent à un droit de douane (oui) - La Cour de cassation juge que la taxe de consommation sur les produits pétroliers (TCPP) prévue par l'article 1585 P du code général des impôts de la collectivité de Saint-Martin constitue une taxe à effet équivalent à des droits de douane et n'est ainsi pas conforme au droit de l'Union européenne.

Cass. com., 11 mars 2026, n° 24-16.728, SAS Gestion exploitation dépôt carburant, F-B (V. annexe 3)

20. La chambre commerciale de la Cour de cassation juge qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) que l'établissement d'un tarif douanier commun interdit à tout État membre d'introduire unilatéralement de nouvelles taxes sur les importations en provenance directe de pays tiers ou de relever le niveau de celles déjà en vigueur (CJCE, 13 déc. 1973, C-37/73 et 38/73, Sociaal Fonds voord de Diamntarbeiders, pt 18 ; CJCE, 26 oct. 1995, C-36/94, Siesse, pt 17) et qu'il serait gravement porté atteinte tant à l'unicité du territoire douanier communautaire qu'à l'uniformité de la politique commerciale commune si les États membres étaient autorisés à imposer, de manière unilatérale, des taxes d'effet équivalent à des droits de douane sur les importations en provenance des pays tiers (CJCE, 5 oct. 1995, C-125/94, Aprile, pt 34 à 37 ; CJCE, 21 juin 2007, C-173/05, Commission c/ Italie, pt 29 et 30). Il s'infère dès lors des articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) que **l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane s'applique également aux importations provenant d'États tiers à l'Union européenne.**

21. Statuant au fond, pour juger que la taxe de consommation sur les produits pétroliers (TCPP) prévu par l'article 1585 P du code général des impôts de la collectivité de Saint-Martin est une taxe à effet équivalent à des droits de douane et n'est ainsi pas conforme au droit de l'Union européenne, la Cour de cassation relève que cette taxe constitue une charge pécuniaire, unilatéralement imposée par un Conseil territorial qui s'applique à des produits pétroliers lorsque ceux-ci franchissent la frontière régionale constituée par les limites géographiques de la Collectivité d'outre-mer et ne peut être considérée comme une imposition intérieure au sens de l'article 110 du TFUE dès lors qu'elle ne relève pas d'un régime ou d'un système général de redevances intérieures et ne peut être considérée comme un impôt à la consommation, le fait générateur de la taxe résidant dans l'importation de certains produits pétroliers et étant exigible lors de cette même importation. La Cour de cassation casse l'arrêt de la Cour d'appel de Basse-Terre qui avait déclaré la taxe conforme au droit communautaire, statue au fond sans renvoi et confirme le jugement qui avait fait droit aux demandes de la société.

22. Douane - Droits de douane américains IEEPA : demandes de remboursement - L'administration douanière américaine (*Customs and Border Protection*, CBP) lance un outil dénommé *Consolidated Administration and Processing of Entries* (CAPE) permettant aux importateurs et aux courtiers en douane de déposer électroniquement des demandes de remboursement des droits de douane institués en vertu de l'IEEPA déclarés illégaux.

douane.gouv.fr, fiche, 20 avr. 2026

23. Le 20 février 2026, la Cour suprême des États-Unis a déclaré illégaux les droits de douane imposés par le président des États-Unis en vertu de l'*International Emergency Economic Powers Act* (IEEPA)[17]. Cette décision ouvre la voie à des demandes de remboursement de ces droits auprès des autorités douanières américaines.

24. Afin de simplifier ces demandes, l'administration douanière américaine (*Customs and Border Protection*, CBP) a lancé le 20 avril 2026 un outil dénommé *Consolidated Administration*

17 Cf. TDE 1-2026, n° 15, § 29, comm. L. Lemoine.

and Processing of Entries (CAPE) dans le portail *Automated Commercial Environment Secure Data Portal* (ACE)[18]. CAPE permet aux importateurs et aux courtiers en douane de déposer électroniquement des demandes de remboursement pour plusieurs entrées à la fois, en évitant le traitement, entrée par entrée. Les remboursements sont calculés, regroupés et **émis en une seule opération consolidée.**

25. Le site internet de la douane française détaille, dans une fiche pratique publié sur son site, les types d'acteurs habilités à déposer une demande, les entrées éligibles, le processus de dépôt étape par étape et le déroulement du processus de traitement après la validation de la déclaration. Un schéma de remboursement est également mis à disposition.

26. Sur cette décision de la Cour suprême, v. dans ce numéro S. Chasseloup, Les suites de la décision de la Cour suprême des États-Unis sur les tarifs dits « IEEPA » : TDE 2-2026, n° 10.1.

Classement tarifaire

Règles de classement tarifaire

27. Douane - Classement tarifaire de boissons alcooliques composées de jus de pommes fermenté - Le Tribunal de l'UE juge que relèvent des sous-positions tarifaires relatives au cidre (2206 00 31, 2206 00 51 ou 2206 00 81 de la nomenclature combinée) des boissons composées de jus de pommes fermenté à base de concentré, à un taux de 25 %, d'eau, de sirop de glucose-fructose, d'acide malique, de dioxyde de carbone, de métabisulfite de potassium et de divers arômes, dont la part d'alcool provenant de plantes autres que les pommes se situe entre 48 % et 53 %, mais qui présentent les caractéristiques organoleptiques du cidre et dont la destination correspond à celui-ci.

Trib. UE, 2e ch., 4 mars 2026, T-691/24, Heineken România S.A (V. annexe 4)

28. Nous renvoyons dans ce numéro aux observations de J. Martín Y Pérez de Nanclares et C. Gänser : TDE 2-2026, n° 9.1, § 19.

29. Douane - Classement tarifaire : système de capsules contenant deux composants destinés à être mélangés pour former un amalgame dentaire d'argent - Le Tribunal de l'UE juge que la notion d'« assortiment » au sens de la note 3 de la section VI de la nomenclature combinée (NC) s'applique aux systèmes de capsules contenant deux composants, à savoir de la poudre d'alliage et du mercure liquide, destinés à être mélangés pour former un amalgame dentaire d'argent et placés dans des compartiments distincts qui ne peuvent être dissociés sans détruire la capsule qui les renferme.

Trib. UE, 5e ch., 25 févr. 2026, T-69/25, A GmbH (V. annexe 5)

30. Nous renvoyons aux observations de J. Martín Y Pérez de Nanclares et C. Gänser publiées dans le numéro précédent : TDE 1-2026, n° 9.1, § 26.

Valeur en douane

Méthodes de détermination

31. Douane - Valeur en douane - Valeur transactionnelle - Intégration des coûts induits par des prestations de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des conserves alimentaires importées - La CJUE juge que les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'UE doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique, à la condition que lesdites maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées.

CJUE, 1re ch., 26 mars 2026, C-307/23, G GmbH, concl. M. Szpunar (V. annexe 6)

32. Cet arrêt porte sur la détermination de la valeur en douane des marchandises importées et plus particulièrement sur l'intégration de certains coûts supportés par l'acheteur (importateur) dans la valeur transactionnelle des marchandises au titre des articles 70 et 71 CDU[19].

18 Le processus complet de dépôt d'une déclaration CAPE se déroule en 6 étapes. - CBP a publié plusieurs guides qui détaillent les fonctionnalités pour accéder aux modalités de remboursement.

19 L'article 70 du CDU pose le principe de la valeur transactionnelle qui correspond au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises vendues à l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE, sous réserve des ajustements prévus par les articles 71 et 72 CDU.

REMARQUE : L'arrêt est rendu sous l'empire du code des douanes communautaire, applicable aux faits : ces dispositions correspondent aux articles 70 et 71 du CDU, auxquels il sera fait référence par souci de cohérence réglementaire actuelle.

33. Saisie d'une question préjudicielle par la Cour fédérale des finances allemande (Bundesfinanzhof), la CJUE précise si les coûts liés à la conception de maquettes d'étiquettes destinées à être apposées sur des conserves alimentaires importées doivent être ajoutés à la valeur en douane des marchandises. La Cour adopte une approche économique et fonctionnelle de la notion de « contenant » (c'est-à-dire que la Cour apprécie la notion de « contenant » selon la fonction qu'il remplit par rapport aux marchandises importées, indépendamment de la nature, matérielle ou immatérielle, des prestations qui s'y rattachent) et confirme l'intégration de ces coûts dans la valeur en douane.

34. Rappel règlementaire - La valeur en douane est déterminée en priorité selon la méthode de la valeur transactionnelle qui correspond au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées. Toutefois, afin de refléter la valeur économique réelle des marchandises importées, certains éléments supportés par l'acheteur (importateur) doivent, si certaines conditions sont remplies, être ajoutés à ce prix lorsqu'ils n'y sont pas déjà inclus. Ces ajustements sont prévus à l'article 71 du CDU. Parmi ces éléments figurent notamment :

- le coût des contenants traités, aux fins douanières, comme ne faisant qu'un avec la marchandise (CDU, art. 71, 1, a, ii) ; et
- la valeur des travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de *design*, plans et croquis, réalisés en dehors de l'UE, fournis directement ou indirectement par l'acheteur, sans frais ou à coût réduit, et utilisés dans le cadre de la production et de la vente pour l'exportation des marchandises importées dans la mesure où cette valeur n'a pas été incluse dans le prix effectivement payé ou à payer (CDU, art. 71, 1, b, iv).

35. Rappel des faits - La société G GmbH a importé des boîtes de conserve alimentaire produites par des fournisseurs situés dans des pays tiers. Afin de commercialiser ces produits sur le marché européen, elle faisait réaliser, à ses frais, des maquettes d'étiquettes destinées à être apposées sur les boîtes de conserve. Ces maquettes étaient élaborées dans le territoire de l'UE puis transmises gratuitement aux fabricants étrangers sous format électronique.

À l'issue d'un contrôle, l'administration douanière allemande a considéré que les coûts de conception de ces maquettes devaient être ajoutés à la valeur en douane des marchandises importées. L'importateur a contesté cette analyse en soutenant que les prestations en question constituaient des services immatériels réalisés dans l'UE et ne relevaient d'aucune des catégories visées à l'article 71 du CDU.

36. Question préjudicielle - La juridiction suprême allemande a interrogé la CJUE sur le point de savoir si les coûts liés à la conception de maquettes d'étiquettes apposées sur des conserves alimentaires peuvent être assimilés aux coûts des contenants visés à l'article 71, 1, a, ii) du CDU[20] et, par conséquent, être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées. La question soulevait plus largement celle de la portée de la notion de « contenant » ainsi que des limites de l'interprétation des ajustements à la valeur transactionnelle.

37. Décision de la CJUE - La Cour répond par l'affirmative et confirme ainsi l'intégration de ces coûts dans la valeur en douane. Elle rappelle tout d'abord que la détermination de la valeur en douane doit refléter la valeur économique réelle des marchandises importées. La CJUE retient que l'article 71, 1, a), ii) du CDU[21] doit être interprété comme suit :

« *[…] les coûts induits par des prestations immatérielles de conception de maquettes d'étiquettes collées sur des boîtes de conserve alimentaire importées sur le territoire de l'UE doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer pour ces marchandises importées, lorsque ces maquettes ont été élaborées à la demande et aux frais de l'acheteur sur le territoire de l'Union et mises gratuitement à la disposition des fournisseurs sous forme électronique,* **à la condition que lesdites maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées** »[22].

Pour la CJUE les maquettes d'étiquettes présentent un lien étroit avec les boîtes de conserve importées dès lors qu'elles sont spécialement conçues pour ces produits, participent directement à leur présentation commerciale et sont indispensables à leur commercialisation sur le marché européen. Elle considère que les coûts de conception des maquettes peuvent être assimilés à des coûts liés aux contenants lorsque ces maquettes sont spécifiquement destinées aux marchandises importées et mises gratuitement à disposition du fabricant étranger. **La circonstance que ces prestations soient immatérielles et réalisées dans l'UE n'est pas de nature à exclure leur prise en compte**.

38. La CJUE juge ainsi que les coûts de conception doivent être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer lorsque les maquettes présentent un lien étroit avec les contenants des marchandises importées et contribuent à leur valeur économique.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Par cette décision, la CJUE confirme que la détermination de la valeur en douane repose sur une approche économique visant à refléter la valeur réelle des marchandises importées, au-delà d'une lecture strictement littérale des dispositions relatives aux ajustements. L'intérêt de l'arrêt réside dans le fondement retenu par la CJUE. Les maquettes litigieuses ayant été conçues dans le territoire de l'UE, leur intégration dans la valeur en douane ne pouvait être justifiée au titre des travaux d'ingénierie, de développement ou de *design* visés

20 Ancien article 32, 1, a), ii), du code des douanes communautaire (CDC).

21 Ancien article 32, 1, a), ii) et b), iv), du code des douanes communautaire (CDC).

22 Extrait de l'arrêt CJUE, 26 mars 2026, C-307/23, G GmbH c/ Hauptzollamt H.

à l'article 71, 1, b), iv), du CDU. La CJUE retient néanmoins leur prise en compte en les rattachant à la catégorie des contenants, au terme d'une interprétation fonctionnelle fondée sur le lien étroit existant entre ces maquettes, les marchandises importées et leur commercialisation.
L'intérêt pratique de l'arrêt réside dans le risque de requalification de certains coûts de conception financés par l'acheteur (importateur) et mis à disposition du fabricant situé dans un pays tiers. Les opérateurs devront ainsi examiner avec attention les dépenses liées au conditionnement (*packaging*), aux étiquettes et aux autres éléments présentant un lien étroit avec les marchandises importées afin de déterminer si elles sont susceptibles d'être intégrées à la valeur en douane. L'arrêt confirme ainsi une tendance jurisprudentielle tendant à l'intégration de coûts indirectement liés aux marchandises importées, renforçant les risques de redressement en matière de valeur en douane et la nécessité de documenter en amont les flux financiers et contractuels entre l'importateur et ses fournisseurs.

S. ROQUEBERT ■

39. Douane - Valeur en douane - Valeur transactionnelle - Intégration des frais de test et de contrôle qualité -Frais d'approche - Dans un arrêt précisant les conditions de l'obligation de réintégrer les frais de contrôle et de qualité dans la valeur en douane, la Cour d'appel de Douai juge que l'analyse détaillée des contrats de vente conclus avec les fournisseurs et ceux conclus avec les commissionnaires à l'achat (bureaux de *sourcing*) met en évidence que les tests et contrôles qualité litigieux sont réalisés en amont, au cours de la fabrication, afin de garantir la conformité contractuelle et réglementaire des produits. Ces frais constituent ainsi une étape nécessaire du processus de production et doivent être intégrés à la valeur en douane, nonobstant leur refacturation par des commissionnaires à l'achat.

CA Douai, 1re ch., sect. 1, 29 janv. 2026, n° 24/06080, SAS Castorama France (V. annexe 7)

40. Cet arrêt apporte une illustration particulièrement détaillée de l'application des notions de « condition de la vente », de « frais de test et de contrôle qualité » et de « frais d'approche ou *management fees* » au sens du droit douanier de l'UE. La Cour d'appel de Douai était saisie d'un contentieux relatif à la détermination de la valeur en douane de marchandises importées par la société Castorama France, filiale du groupe Kingfisher.

◊ **Rappel règlementaire**

41. La valeur en douane constitue l'un des piliers du droit des douanes, dès lors qu'elle détermine l'assiette des droits de douane à l'importation ainsi que, indirectement, d'autres impositions applicables aux opérations d'importation. Conformément à l'article 70 du code des douanes de l'UE (CDU), elle repose en principe sur la valeur transactionnelle, entendue comme le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises vendues à l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE. Toutefois, le prix facturé ne correspond pas nécessairement, à lui seul, à la valeur économique réelle des marchandises importées. Le législateur européen a instauré un mécanisme d'ajustements destiné à garantir une évaluation en douane uniforme, objective et conforme aux principes de l'Accord du GATT sur l'évaluation en douane[23].

À ce titre, l'article 71 du CDU[24] prévoit l'incorporation à la valeur en douane des coûts supportés par l'acheteur, bien que non inclus dans le prix facturé, lorsqu'ils présentent un lien direct avec la vente à l'exportation des marchandises importées. La question relative aux « frais de test et de contrôle qualité » et aux « frais d'approche » s'inscrit précisément dans cette analyse. À l'inverse, l'article 72 du CDU[25] exclut de la valeur en douane les charges dépourvues de lien avec la valeur intrinsèque des marchandises importées.

◊ **Rappel des faits et de la procédure**

42. La société Castorama France est titulaire du statut d'opérateur économique agréé et importe en France des produits distribués sous des marques propres au groupe. L'approvisionnement est assuré par des bureaux de *sourcing* appartenant également au groupe, agissant comme commissionnaires à l'achat.

Dans le cadre de leurs missions, ces entités supportent, puis refacturent à Castorama France, des **frais de tests et de contrôle qualité** réalisés avant importation, ainsi que des **frais d'approche ou *management fees***, afférents à la coordination du transport international des marchandises.

À l'issue d'un contrôle douanier *ex post* portant sur la période 2015-2020, l'administration a considéré que ces frais auraient dû être intégrés dans la valeur en douane déclarée. En effet, en s'appuyant sur la méthode de la valeur transactionnelle, l'administration a estimé que les frais de tests et de contrôle qualité présentaient un lien direct avec la vente des marchandises à l'exportation. Pour l'administration ces prestations ne relevaient pas de simples contrôles réalisés dans l'intérêt propre de l'acheteur, mais participaient au processus même de production des produits importés.

Deux avis de mise en recouvrement (AMR) ont été émis, dont l'un, d'un montant de 1,78 M€, concernait précisément la réintégration des frais de tests, de contrôles qualité et des frais d'approche.

Après paiement pour éviter la poursuite des intérêts de retard, la société Castorama France a contesté le redressement, soutenant que ces frais relevaient de commissions

23 L'article VII du GATT précise le principe de la valeur transactionnelle et des méthodes secondaires pour le calcul de la valeur en douane.

24 L'article 71 du CDU liste les éléments devant être ajoutés au prix effectivement payé ou à payer afin de déterminer la valeur en douane des marchandises importées.

25 L'article 72 du CDU énumère les éléments qui ne doivent pas être inclus dans la valeur en douane.

d'achat ou de prestations postérieures à l'introduction sur le territoire douanier, et ne pouvaient, à ce titre, être intégrés dans la valeur en douane.

Déboutée par le tribunal judiciaire de Lille, elle a interjeté appel en sollicitant l'annulation de l'AMR litigieux, le remboursement des droits acquittés et, subsidiairement, une remise fondée sur le principe de confiance légitime (CDU, art. 119) ou sur les circonstances particulières de l'article 120 du code des douanes de l'Union (CDU).

◊ **Arrêt de la cour d'appel**

43. **Sur les frais de tests et de contrôle qualité** - La Cour d'appel de Douai apprécie la notion de condition de la vente à travers l'analyse des frais de test et de contrôle qualité. Comme préalablement indiqué, l'article 70 du CDU établit que la valeur en douane doit refléter la valeur économique réelle des marchandises importées, et tenir compte de l'ensemble des éléments de ces marchandises qui présentent une valeur économique. Ainsi, la cour rappelle que, selon l'article 70 du CDU, doivent être inclus dans la valeur transactionnelle tous les paiements effectués comme « condition de la vente » des marchandises importées. S'appuyant sur la jurisprudence de la CJUE et sur les conclusions du comité du code des douanes, elle distingue les tests réalisés après la vente pour le propre compte de l'acheteur de ceux qui s'inscrivent dans le processus de production.

En l'espèce, l'analyse détaillée des contrats de vente conclus avec les fournisseurs et ceux conclus avec les bureaux de *sourcing* met en évidence que les tests et contrôles qualité litigieux sont réalisés en amont, au cours de la fabrication, afin de garantir la conformité contractuelle et réglementaire des produits. **Les conditions de la vente sont caractérisées d'une part, par la faculté reconnue à l'acheteur (importateur) de suspendre, modifier ou annuler le bon de commande et d'autre part, par l'obligation faite au fournisseur de remédier aux non-conformités constatées.**

Ces frais constituent ainsi une étape nécessaire du processus de production et doivent être intégrés à la valeur en douane, nonobstant leur refacturation par des commissionnaires à l'achat. La cour précise à cet égard que de tels contrôles ne relèvent pas des missions traditionnelles du commissionnaire à l'achat au sens de l'exclusion prévue pour les commissions d'achat.

44. **Sur les frais d'approche ou *management fees*** - La cour d'appel se prononce également sur la question des frais d'approche ou *management fees*, et rappelle à ce titre que la notion de « frais de transport » doit être interprétée largement et englobe tous les frais, principaux ou accessoires, liés au déplacement des marchandises jusqu'au lieu d'introduction sur le territoire douanier. Plus précisément, les *management fees* en cause rémunèrent des prestations telles que le suivi maritime, la gestion documentaire et la coordination logistique internationale. Ces services, nécessaires à l'acheminement des marchandises et accomplis avant le dédouanement, constituent des frais de transport au sens de l'article 71 du CDU et doivent, à ce titre, être intégrés dans la valeur en douane.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Par cet arrêt, la cour d'appel confirme une approche rigoureuse de la notion de valeur en douane. L'usage ou l'imputation comptable des frais ne suffit pas à les exclure de l'assiette des droits : seuls comptent leur nature économique et leur lien objectif avec la production ou l'acheminement des marchandises. La cour applique ainsi la jurisprudence constante de la CJUE, en retenant une approche stricte de la valeur en douane, fondée sur la valeur économique réelle des marchandises importées. Cet arrêt particulièrement attendu constitue probablement le premier d'une série de décisions précisant les conditions de l'obligation de réintégrer les frais de contrôle et de qualité dans la valeur en douane. Il distingue les tests et contrôles qualité réalisés en amont ou au cours de la production, de ceux effectués après la vente pour les besoins propres de l'acheteur :

- les premiers peuvent être intégrés à la valeur en douane lorsqu'ils conditionnent la fabrication ou la vente à l'exportation des marchandises ;
- tandis que les seconds sont, en principe, exclus.

La décision consacre ainsi une exception intéressante tenant aux tests réalisés postérieurement à l'achat. Bien qu'apportant une limite à la réintégration (tests effectués après achat uniquement pour vérifier la conformité), cet arrêt pourrait être remis en cause par la Cour de cassation en raison de l'incertitude juridique qu'il laisse planer s'agissant des conditions de réintégration notamment dans les cas spécifiques de double contrôle ou de contrôle simplement formel.

S. ROQUEBERT ■

45. **Douane - Valeur en douane - Méthode résiduelle (« *fall back* ») - La détermination de la valeur en douane à partir du prix déclaré à l'exportation : une donnée disponible et un moyen raisonnable -** Un arrêt du Tribunal de l'UE portant sur la détermination de la valeur en douane des marchandises importées, et plus particulièrement dans l'application de la méthode résiduelle prévue à l'article 74, § 3, du code des douanes de l'UE (CDU), précise la portée de la notion de « données disponibles dans le territoire douanier de l'UE » et admet que le prix déclaré à l'exportation, communiqué par les autorités douanières d'un pays tiers dans le cadre de la coopération internationale, peut constituer un moyen raisonnable de détermination de la valeur en douane.

Trib. UE, 5e ch., 25 mars 2026, T-296/25, Lidikar (V. annexe 8)

◊ **Rappel de la méthodologie d'évaluation en douane**

46. La détermination de la valeur en douane repose sur une méthodologie strictement hiérarchisée : la valeur transactionnelle, correspondant au prix effectivement payé ou à

payer au sens de l'article 70 du CDU[26], constitue la méthode de principe, tandis que les méthodes secondaires prévues à l'article 74 du CDU, soit (i) la méthode comparative (marchandises identiques, marchandises similaires), (ii) la méthode déductive, (iii) la méthode de la valeur calculée, et, à défaut, (iv) la méthode du dernier recours (prévue à l'article 74, § 3), ne peuvent être appliquées qu'à titre subsidiaire[27]. Les méthodes secondaires s'appliquent successivement (à l'exception de la méthode déductive et la méthode de la valeur calculée qui peuvent être interverties) en cas d'absence ou de rejet de la valeur transactionnelle. La méthode dite du dernier recours (ou méthode résiduelle ou encore *fall back*) s'applique lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée ni par la méthode de la valeur transactionnelle, ni par les méthodes secondaires. La valeur en douane est ainsi établie à partir des données disponibles dans le territoire de l'UE, par des moyens raisonnables compatibles avec premièrement, l'accord de l'OMC sur l'évaluation en douane[28], deuxièmement, l'article VII du GATT de 1994[29] et troisièmement, le chapitre 3 du titre II du CDU[30].

◊ Rappel de contexte

47. Un véhicule automobile accidenté en provenance du Canada avait été importé en Bulgarie. La déclaration en douane de mise en libre pratique faisait état d'une valeur transactionnelle de 3 310 dollars canadiens, établie sur la base d'une facture produite par l'importateur. À l'issue d'un contrôle *a posteriori*, les autorités douanières bulgares ont reçu, dans le cadre de l'accord de coopération douanière entre l'UE et le Canada, des informations émanant de l'administration douanière canadienne indiquant que la valeur déclarée lors de l'exportation du véhicule s'élevait à 15 889 dollars canadiens. Estimant que des doutes fondés existaient quant à la sincérité de la valeur transactionnelle déclarée, et considérant que les méthodes secondaires prévues à l'article 74, § 2 du CDU n'étaient pas applicables en raison de l'état particulier du véhicule, l'administration bulgare a recouru à la méthode résiduelle. La valeur en douane a alors été déterminée à partir du prix déclaré à l'exportation, entraînant un redressement significatif des droits de douane et de la TVA.

48. Le Tribunal administratif de Bourgas a annulé la décision administrative au motif que les autorités douanières n'avaient pas suffisamment démontré l'existence de doutes fondés au sens de l'article 140 du règlement d'exécution (UE) n° 2015/2447[31], et que les informations transmises par les autorités canadiennes ne constituaient pas une preuve contraignante.

◊ Questions posées à la juridiction

49. Saisie d'un pourvoi, la Cour administrative suprême de Bulgarie a sursis à statuer et a interrogé la juridiction de l'UE sur l'interprétation de l'article 74, § 3 du CDU[32]. Les questions préjudicielles portaient :

- d'une part, sur la qualification de « *données disponibles dans le territoire douanier de l'UE* » s'agissant du prix déclaré à l'exportation et,
- d'autre part, sur le caractère raisonnable du recours à ce prix pour déterminer la valeur en douane.

◊ Solution

50. Comme l'a pertinemment rappelé le Tribunal de l'Union, la méthode résiduelle constitue un mécanisme de dernier recours, destiné à garantir qu'une valeur en douane puisse être déterminée même lorsque le déclarant ne fournit pas d'éléments suffisamment fiables pour appliquer la méthode principale ou les méthodes secondaires.

51. S'agissant de la première question, le Tribunal adopte une interprétation large de la notion de « *données disponibles dans le territoire douanier de l'UE* ». Il juge que cette notion renvoie à une disponibilité factuelle : dès lors que les autorités douanières de l'UE disposent effectivement de certaines données, celles-ci peuvent être prises en compte, indépendamment de leur origine géographique. Ainsi, le fait que les données proviennent d'un pays tiers ne fait pas obstacle à leur qualification, en particulier lorsqu'elles ont été transmises dans le cadre d'un accord international de coopération douanière.

52. S'agissant de la seconde question, le Tribunal considère que le prix déclaré à l'exportation vers l'UE peut constituer un « moyen raisonnable » au sens de l'article 74, § 3 du CDU. Il souligne que ni l'accord sur l'évaluation en douane, ni le droit de l'UE n'interdisent le recours à un tel prix, dès lors qu'il s'agit de la même marchandise et que cette valeur n'est ni arbitraire, ni fictive. Le Tribunal insiste également sur la marge d'appréciation reconnue aux autorités douanières dans l'application de la méthode « *fall back* », sous réserve du respect des principes fondamentaux encadrant la détermination de la valeur en douane.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Par cette décision, le Tribunal de l'UE consolide une approche pragmatique de la méthode résiduelle et renforce l'efficacité des mécanismes de coopération douanière internationale. L'arrêt présente un intérêt pratique majeur pour les administrations comme pour les opérateurs économiques : il confirme

26 L'article 70 du CDU pose le principe de la valeur transactionnelle qui correspond au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises vendues à l'exportation à destination du territoire douanier de l'UE, sous réserve des ajustements prévus par les articles 71 et 72 CDU.

27 Sur ces méthodes de détermination de la valeur en douane, v. not. TDE 1-2025, n° 02.4.

28 Accord sur la mise en œuvre de l'article VII de l'accord général sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994 (*General Agreement on Tariffs and Trade*, GATT), dit « l'Accord ».

29 L'article VII du GATT précise le principe de la valeur transactionnelle et des méthodes secondaires.

30 Le chapitre 3 du CDU porte sur la valeur en douane.

31 Cet article porte sur la non-acceptation des valeurs transactionnelles déclarées en cas des doutes fondées.

32 L'article 74, § 3 du CDU porte sur la méthode dite « du dernier recours ».

que le prix déclaré dans un pays tiers pour l'exportation d'une marchandise peut constituer un moyen raisonnable aux fins de la détermination de la valeur en douane de cette marchandise au visa de l'article 74, § 3 du CDU. **Par conséquent, l'importateur est tenu par les données déclarées par l'exportateur, ce qui constitue un point d'attention majeur en matière de risque douanier. Le Tribunal a, sur ce point, validé la méthode retenue, la vérification de son application concrète au litige revenant à la juridiction de renvoi.** Cette décision rappelle en outre l'exigence de conformité aux principes du GATT et de l'accord sur l'évaluation en douane. Ainsi, le prix déclaré à l'exportation ne peut être retenu qu'à titre indicatif et ne saurait fonder, à lui seul, une valorisation arbitraire. Il en résulte une double exigence : une documentation robuste pour les opérateurs et une motivation stricte du recours à la méthode résiduelle par les autorités.

S. ROQUEBERT

Origine des marchandises

53. Douane - Système des préférences généralisées (SPG) - Date d'établissement de l'attestation d'origine - La Cour de cassation confirme que dans le cadre des systèmes des préférences généralisées (SPG), l'attestation d'origine prévue par le Code des douanes de l'Union (CDU) pouvant être établie sur la facture émise par l'exportateur de la marchandise, si l'attestation n'est pas datée, elle est réputée avoir été établie à la date figurant sur la facture.

Cass. com., 11 févr. 2026, n° 24-17.623, SAS Mondial transports marchandises, F-D (V. annexe 9)

54. De manière résumée, le système des préférences généralisées (SPG) permet d'importer dans l'Union européenne à taux de droits de douane réduit ou nul, des produits originaires de pays en voie de développement. Ce système est réservé à une liste de pays éligibles et pour certaines marchandises. Une attestation justifiant de l'origine des marchandises pour lesquelles le bénéfice du SPG est revendiqué, doit être établie.

55. Conditions d'établissement de l'attestation d'origine : rappel des règles - Le règlement d'exécution (UE) n° 2015/2447 du CDU[33] (RECDU) encadre en particulier les conditions d'établissement de cette attestation d'origine au travers de diverses dispositions et notamment les suivantes.

> Ainsi, son article 92 dispose :

« *- 1. Une attestation d'origine peut être établie lorsque l'exportation vers l'UE a lieu ou quand elle est assurée [...]* ;

- 2. Il est également possible d'établir une attestation d'origine après l'exportation des produits concernés ("attestation délivrée a posteriori"). Une attestation d'origine ainsi établie a posteriori est recevable si elle est présentée, au plus tard deux ans après l'importation, aux autorités douanières dans l'État membre où la déclaration en douane de mise en libre pratique a été déposée. [...] ;

- 3. L'attestation d'origine est délivrée par l'exportateur à son client établi dans l'UE et contient les mentions figurant à l'annexe 22-07. Elle est rédigée en anglais, en français ou en espagnol. Elle peut être établie sur tout document commercial permettant l'identification de l'exportateur et des marchandises concernés ».

> L'annexe 22-07 du règlement précité prévoit notamment que l'attestation est à établir sur tout document commercial, avec mention du nom et de l'adresse complète de l'exportateur et du destinataire, ainsi que de la désignation des marchandises et de la date d'établissement.

> L'article 107, 1 c) et d) du même règlement prévoit d'ailleurs que les autorités douanières d'importation peuvent refuser d'octroyer la préférence tarifaire si l'attestation n'est pas établie conformément à l'annexe 22-07 ou si elle n'est pas établie par un exportateur enregistré dans le pays bénéficiaire.

56. Statut d'exportateur enregistré (REX) - On rappellera que pour pouvoir bénéficier du SPG, à compter du 1er janvier 2017, le certificat d'origine « Formule A » auparavant obligatoire a été progressivement remplacé par un nouveau système ; ainsi, les pays éligibles doivent utiliser la base d'enregistrement dite REX[34] (*Registered Exporter System*) les exportateurs des pays concernés devant être repris dans cette base comme exportateurs enregistrés (EE). Ceci explique aussi pourquoi certaines dispositions complémentaires du règlement d'exécution du CDU précité visent diverses règles d'importation dans l'UE soit avant la mise en place du système des exportateurs enregistrés[35], soit après[36].

57. Faits et procédure - Dans l'affaire commentée, une société agissant en qualité de représentant en douane a déclaré à l'importation, en janvier 2019, une marchandise comme originaire de Chine alors qu'elle était originaire du Myanmar (Birmanie). Or le Myamar est un des pays éligibles au SPG. La société a donc sollicité le remboursement des droits de douanes (pour un montant total de 11 100 €) en février 2019. Cette demande a été refusée par l'administration des douanes le 31 mai 2019. En effet, cette dernière a estimé que l'attestation d'origine produite n'était pas conforme. Il s'agissait d'une facture d'une société coréenne, comportant le numéro d'exportateur enregistré REX d'une société du Myanmar. Toutefois pour la Douane, le régime préférentiel du Myanmar ne peut être utilisé par une société coréenne. Le représentant en douane a produit des observations et a

33 Règl. d'exécution (UE) 2015/2447, 24 nov. 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (UE) 952/2013 établissant le code des douanes de l'Union.

34 Le système REX repose sur un principe d'auto-certification par les exportateurs concernés qui établissent eux-mêmes les attestations d'origine. Pour cela, ils doivent préalablement être enregistrés dans la base REX, et ainsi être qualifiés d'exportateurs enregistrés. D'abord utilisé dans le cadre des SPG, le système a depuis été étendu par l'UE à d'autres accords d'origine préférentielle.

35 Règl. d'exécution (UE) 2015/2447, art. 94 et s.

36 Règl. d'exécution (UE) 2015/2447, art. 99 et s.

communiqué le 5 août 2019 une nouvelle facture, identique à la précédente sauf en ce qu'elle mentionnait comme exportateur la société du Myanmar pour le compte de la société coréenne. L'administration douanière a néanmoins maintenu sa décision de rejet.

Dans ce contexte, le représentant en douane a assigné l'Administration ; le Tribunal judiciaire du Havre a fait droit à sa demande dans un jugement du 31 mars 2023. La Cour d'appel de Rouen a confirmé le jugement sur le fond dans un arrêt du 16 mai 2024, estimant que la facture transmise le 5 août 2019 comporte sa date d'établissement, soit le 30 novembre 2018, que l'exportateur est bien l'auteur de cette attestation et que les marchandises sont celles mentionnées sur la déclaration en douane.

Dans son pourvoi, la Douane soutient que la cour d'appel, pour satisfaire aux critères de la réglementation douanière européenne, aurait dû rechercher si la facture, bien que datée du 30 novembre 2018, comportait la date spécifique à laquelle l'attestation d'origine qui y figurait avait été établie, d'autant que cette attestation figurait *a posteriori* sur un document commercial.

58. Décision de la Cour de cassation - La Cour de cassation écarte cette argumentation, en rappelant d'abord que l'attestation d'origine peut être établie sur tout document commercial, dont une facture émise par l'exportateur de la marchandise. Dès lors que la cour d'appel avait relevé que l'attestation d'origine résultait d'une facture de l'exportateur en date du 30 novembre 2018, la date d'établissement de l'attestation correspondait donc à celle de la facture. C'est pourquoi, la cour d'appel n'était pas tenue de rechercher une date supplémentaire pour l'attestation d'origine.

59. La Cour de cassation n'a pas suivi l'interprétation de l'administration douanière qui conduisait à ajouter une date sur une facture déjà datée aux fins de justifier d'une attestation d'origine *a posteriori*. Il est certes exact que l'annexe 22-07 requiert la date d'établissement de l'attestation d'origine. Pour autant, cela devait-il aboutir à mentionner une date supplémentaire de l'attestation dès lors que celle-ci figurait sur une facture porteuse elle-même d'une date ? Peut-être, peut-on augurer que le fait que cette nouvelle facture soit produite *a posteriori* ait pu être la circonstance à l'origine du litige. La Cour de cassation oppose une solution rationnelle qui n'ajoute pas aux textes précités tout en les respectant. Elle prend la peine de relever que l'attestation d'origine peut être établie sur un document commercial, donc une facture émise par l'exportateur. Si cette dernière est datée, cette date est donc aussi celle de l'attestation d'origine.

60. Comme on peut le voir, des enjeux financiers réduits (11 100 €) peuvent conduire en matière douanière à des solutions de principe de plus large portée pratique. Cette espèce donne aussi à penser, en pratique, que l'établissement correct dès le départ des documents et au cas particulier de l'attestation d'origine, reste préférable pour s'éviter des discussions avec l'administration douanière. À propos des attestations d'origine, on notera qu'il existe des attestations de remplacement, lesquelles équivalent à une sorte de remplacement d'une attestation d'origine. Une telle attestation est établie pour remplacer une attestation initiale lorsque des marchandises originaires sous contrôle douanier (entrepôt, transit, etc.), ont vocation à être fractionnées pour être expédiées en tout ou partie vers un autre lieu d'introduction dans l'UE. L'attestation de remplacement obéit à ses propres règles même si celles-ci sont en lien avec l'attestation d'origine. Ainsi, l'article 101 précité dispose qu'une attestation de remplacement ne peut être établie que si l'attestation d'origine initiale est conforme à l'annexe 22-07. Quant à l'attestation de remplacement, son contenu doit pour sa part respecter l'annexe 22-20.

61. Enfin, pour conclure, une double actualité conduit à mentionner ici que le SPG va connaître une nouvelle version plus stricte, le Parlement européen ayant voté le 28 avril 2026 en faveur de ce nouveau régime et le Conseil de l'Union européenne ayant lui aussi approuvé ces nouvelles règles SPG renforcées le 22 mai 2026. Le règlement 2026/1395 du 17 juin 2026[37] vient d'ailleurs d'être publié ; il est applicable au 1er janvier 2027, certaines de ses dispositions faisant toutefois l'objet d'une application au 12 juillet 2026. La lecture de la foire aux questions (FAQ) publiée sur le site internet de la Commission européenne et qui annonçait cette révision du SPG, précise en matière de règles d'origine, que « *le règlement SPG continue de s'appuyer sur les règles contenues dans le CDU concernant les conditions et le processus pertinents pour les règles d'origine* », des clarifications sur les conditions permettant de bénéficier de certaines formes de cumul étant apportées dans le nouveau régime.

De surcroît, le règlement 2026/1183 du 2 juin 2026 vient modifier les règles de procédure relatives à l'origine préférentielle. Certes, ce texte entre en application le 23 décembre 2027, sauf certaines dispositions pour lesquelles le délai est fixé au 23 juin 2028, mais d'ores et déjà, on peut noter que la rédaction des deux annexes (22-07 et 22-20) y est modifiée.

S'agissant de l'annexe 22-07 applicable aux attestations d'origine, si sa date et son lieu d'établissement sont toujours prévus, une note de bas de page indique : « *ces informations peuvent être omises si elles figurent dans le document utilisé pour établir l'attestation d'origine et si le lieu et la date d'établissement sont identiques à ceux du document concerné* ». En outre, le nouveau règlement considérant que la transition entre les certificats « Formule A » et l'autocertification REX est achevée, conduit à mettre à jour et regrouper, dans une même sous-section du règlement d'exécution 2015/2447, les dispositions relatives aux règles de procédure concernant l'origine préférentielle dans le schéma SPG.

D. REDON ■

37 Règl. 2026/1395, 17 juin 2026 relatif à l'application d'un schéma de préférences tarifaires généralisé et abrogeant le règlement (UE) n° 978/2012 : JOUE 22 juin 2026.

62. Douane -Auto-certification de l'origine - Forum mondial de l'OMD - L'Organisation mondiale des douanes (OMD) publie le rapport de synthèse du Forum mondial de l'OMD sur l'auto-certification de l'origine (pour l'instant disponible uniquement en anglais) qui s'est déroulé les 12 et 13 février 2026 à Bruxelles.

OMD, rapp., 17 avr. .2026

63. D'après les Directives de l'OMD sur la certification de l'origine, l'auto-certification de l'origine désigne « *un type de certification de l'origine qui utilise une déclaration d'origine ou un certificat d'origine auto-délivré afin de déclarer ou d'affirmer le caractère originaire des marchandises* ». Conformément à l'esprit de la Convention de Kyoto révisée (CKR) de l'OMD, ces directives et d'autres documents d'orientation de l'OMD relatifs à l'origine encouragent le recours à des mécanismes d'auto-certification plutôt qu'à une certification délivrée par une autorité compétente. Cette recommandation a été largement adoptée dans les accords commerciaux à travers le monde, nombre d'entre eux intégrant des méthodes fondées sur les déclarations d'origine pour certifier l'origine des marchandises.

Alors que le nombre d'accords de libre-échange (ALE) et d'accords commerciaux préférentiels (ACP) est en constante progression, le potentiel d'utilisation de l'auto-certification de l'origine, qui permet d'alléger les charges administratives liées à la conformité et, à terme, d'accroître l'utilisation des accords commerciaux préférentiels, est très important.

64. Dans ce contexte, plus de 200 experts et professionnels du commerce se sont réunis à Bruxelles les 12 et 13 février 2026 pour participer au Forum mondial de l'OMD sur l'auto-certification de l'origine afin de débattre de la manière de concevoir des systèmes d'auto-certification efficaces, de les mettre en œuvre de façon responsable et de renforcer la confiance des fonctionnaires de première ligne et des opérateurs économiques dans le fonctionnement de ces systèmes.

Les participants ont souligné que les mécanismes d'auto-certification devaient reposer sur des cadres juridiques et institutionnels solides afin d'apporter des avantages significatifs en termes de réduction des charges administratives et de garantir que les bénéfices en matière de facilitation ne se fassent pas au détriment du respect des règles et de l'intégrité des accords commerciaux préférentiels.

L'un des thèmes principaux du Forum a été le rôle essentiel de la confiance dans la mise en place de systèmes efficaces d'auto-certification de l'origine.

La numérisation a été reconnue comme étant un facteur clé pour améliorer l'efficacité, la transparence et la sécurité des systèmes d'auto-certification de l'origine.

Pour ce qui est de l'avenir, le Forum a souligné l'importance de poursuivre la coopération internationale et la nécessité d'harmoniser davantage les approches en matière d'auto-certification de l'origine.

Le rapport de synthèse du Forum mondial de l'OMD sur l'auto-certification de l'origine est pour l'instant disponible uniquement en anglais.

Annexes *(disponibles sur le site internet de la Revue)*

Annexe 1 : L. n° 2026-103, 19 févr. 2026 de finances pour 2026, art. 82 : JO 20 févr. 2026, texte n° 1

Annexe 2 : D. n° 2026-314, 24 avr. 2026 précisant les modalités de déclaration et d'acquittement aux services de la direction générale des finances publiques de la taxe sur les importations d'articles de marchandise contenus dans des envois de faible valeur : JO 25 avr. 2026

Annexe 3 : Cass. com., 11 mars 2026, n° 24-16.728, SAS Gestion exploitation dépôt carburant, F-B

Annexe 4 : Trib. UE, 2e ch., 4 mars 2026, T-691/24, Heineken România

Annexe 5 : Trib. UE, 5e ch., 25 févr. 2026, T-69/25, A GmbH

Annexe 6 : CJUE, 1re ch., 26 mars 2026, C-307/23, G GmbH, concl. M. Szpunar

Annexe 7 : CA Douai, 1re ch., sect. 1, 29 janv. 2026, n° 24/06080

Annexe 8 : Trib. UE, 5e ch., 25 mars 2026, T-296/25, Lidikar

Annexe 9 : Cass. com., 11 févr. 2026, n° 24-17.623, SAS Mondial transports marchandises, F-D