Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 388/2007

Arrêt du 12 novembre 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
X._____ SA,
recourante,
représentée par Me Isabelle Salomé Daïna, avocate,

contre

Direction générale des douanes,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
Tribunal administratif fédéral, Cour I,
case postale, 3000 Berne 14.

Objet
Importation de tomates; déclaration en douane,

recours en matière de droit public contre l'arrêt
du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 27 juin 2007.
Faits :

A.
Les 4, 6, 11 et 18 juin 2005, la société de transport Y._____ AG a déclaré auprès du bureau de douane Bâle/St-Louis Autoroute (ci-après: le bureau de douane) quatre envois de tomates, expédiés par la société belge Z._____. Sur les quatre déclarations de douane, la société X._____ SA figurait comme importateur et destinataire des marchandises, le permis général d'importation (PGI; ci-après: le permis) n°300'315 indiqué étant le sien (voir toutefois consid. 3 ci-dessous). Les certificats de dédouanement et de TVA ont été établis respectivement les 8, 9, 17 et 27 juin 2005 sur la base des données transmises par la société de transport Y._____ AG. Le 1er août 2005, cette dernière a déposé une demande de rectification des certificats précités auprès du bureau de douane, sollicitant l'imputation des marchandises importées sur le compte de W._____, titulaire du permis no 300'317, en lieu et place du compte de X._____ SA. Elle invoquait que W._____ disposait encore de parts de contingent susceptibles de permettre le dédouanement au taux du contingent tarifaire.
Le 8 décembre 2005, l'Office fédéral de l'agriculture a notifié à X._____ SA une facture de 45'121 fr. 20 pour le recouvrement des droits de douane relatifs aux quatre importations susmentionnées. Le montant de la facture correspondait à la différence de droits entre le taux du contingent tarifaire et le taux hors contingent tarifaire résultant du dépassement des parts du contingent tarifaire de l'intéressée.
Le 30 décembre 2005, la Direction d'arrondissement des douanes, à laquelle le Bureau des douanes avait transmis le dossier, a rendu quatre décisions négatives relatives à la demande de rectification des certificats de dédouanement. Il apparaissait, sur la base des dossiers de dédouanement ainsi que des bulletins de livraison présentés ultérieurement par la société de transport Y._____ AG, que, lors de leur importation, les mar-

chandises avaient été livrées par la société Z._____ directement chez X._____ SA. La livraison des marchandises à W._____ s'était faite dans une deuxième phase par X._____ SA ou par un tiers mandaté par elle, et non par le fournisseur étranger. Ainsi, W._____ n'était ni l'importatrice ni même la destinataire de la marchandise et son permis ne pouvait valablement être utilisé.
Le 4 octobre 2006, la Direction générale des douanes a rejeté le recours de X._____ SA contre la décision précitée.
B.
X._____ SA a interjeté recours contre la décision de la Direction générale des douanes du 4 octobre 2006 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes. En tant que successeur de ladite commission, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours par arrêt du 27 juin 2007. Il a estimé que l'intéressée n'avait pas réussi à prouver qu'elle n'était pas la destinataire de la marchandise, elle-même ayant expressément déclaré l'avoir commandée auprès du fournisseur étranger. Les tomates avaient été transmises à W._____ dans un deuxième temps, après avoir passé la frontière. En commandant et achetant les tomates auprès du fournisseur étranger, l'intéressée remplissait clairement les conditions du mandant au sens du droit douanier et était donc la débitrice des redevances dues.
C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, que les certificats de dédouanement litigieux, établis les 8, 9, 17 et 27 juin 2005, soient rectifiés en ce sens que les marchandises importées sont attribuées au permis n°300'317 de W._____ et non au sien et que, en conséquence, la facture de l'Office fédéral de l'agriculture du 8 décembre 2005 soit annulée. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 27 juin 2007 et au renvoi de la cause à "l'autorité inférieure" pour nouvelle décision dans le sens des considérants. La recourante fait valoir que l'autorité intimée a constaté les faits de façon manifestement inexacte et a violé le droit fédéral.
Le Tribunal administratif fédéral renonce à déposer des observations. La Direction générale des douanes conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le recours en matière de droit public est en principe ouvert contre les décisions du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre a LTF). Par ailleurs, l'exception prévue à l'art. 83 lettre l LTF ne s'applique pas à la présente procédure, dès lors que la décision n'est pas contestée sous l'angle du classement tarifaire ou de la détermination du poids des marchandises, mais sur le principe même de la taxation.
1.1 La recourante conteste le refus de la Direction d'arrondissement des douanes - confirmé ensuite par la Direction générale des douanes puis par l'autorité intimée - de rectifier les certificats de dédouanement et de TVA litigieux des 8, 9, 17 et 27 juin 2005 (cf. les quatre décisions de la Direction d'arrondissement des douanes du 30 décembre 2005). Dans cette mesure, déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF, son recours est recevable (cf. art. 109 al. 1 lettre c et al. 2 de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes [ci-après: aLD; RO 42 307], en vigueur jusqu'au 30 avril 2007).
1.2 En revanche, sa conclusion tendant à l'annulation de la facture de l'Office fédéral de l'agriculture du 8 décembre 2005 est irrecevable, dès lors qu'elle sort du cadre de la contestation, délimité par l'objet des décisions précitées de la Direction d'arrondissement des douanes (cf. André Grisel, Traité de droit administratif, vol. II p. 933; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 44-46; Ulrich Meyer/Isabel von Zwehl, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in Mélanges Pierre Moor p. 435 ss, n. 8 p. 439). Du reste, il ne ressort pas du dossier que cette facture ait fait l'objet d'un recours; au demeurant, l'Office fédéral de l'agriculture n'est pas partie à la procédure et n'a été à aucun moment invité à s'exprimer. Par conséquent, il apparaît que les considérations de l'autorité intimée relatives à cette facture sont dénuées d'effet.
2.
Selon l'art. 95 LTF, le recours (ordinaire) au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a), qui comprend les droits constitutionnels des citoyens. Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'est ainsi lié ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente. Toutefois, eu égard à l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 1 et 2

LTF (cf. ATF 133 III 350 consid. 1.3 p. 351 s.; 133 IV 119 consid. 6.3 p. 120 s.), le Tribunal fédéral n'examine en principe que les griefs invoqués pour autant que les vices juridiques ne soient pas manifestes; il n'est pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques qui se posent, lorsque celles-ci ne sont plus discutées devant lui. Par ailleurs, le Tribunal fédéral fonde en principe son raisonnement juridique sur les faits retenus par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait que si ceux-ci ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (cf. Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4135) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF; il doit en outre faire valoir que la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF).
3.
La recourante soutient que l'autorité intimée a constaté certains faits de manière manifestement inexacte. Elle relève en particulier que le Tribunal administratif fédéral a indiqué, dans son arrêt, que "le PGI de W._____ ne ressort(ait) d'aucun des documents constituant le dossier de la cause" et que "les différents documents concernant les envois de tomates, à savoir (...) les factures du fournisseur belge, indiqu(ai)ent bien que la recourante (était) l'importatrice et la destinataire de celles-ci, son PGI étant à chaque fois mentionné" (arrêt attaqué, consid. 8.1 p. 9), ce qui serait contraire à la réalité. Il ressort effectivement du dossier que certaines factures de douane du fournisseur belge mentionnent le permis de W._____, et non celui de la recourante, sous l'indication "votre référence". L'état de fait peut donc être rectifié sur ce point (art. 105 al. 2 LTF). Par contre, lorsque la recourante affirme que "si l'autorité intimée avait lu le dossier, elle aurait dû constater que W._____ était la destinataire des marchandises litigieuses" (mémoire de recours au Tribunal fédéral, p. 9), elle se plaint en réalité de la manière dont l'autorité intimée a apprécié les circonstances du cas d'espèce. Il s'agit donc bien plutôt d'une question de droit, qui doit être examinée avec le fond.
4.
4.1 La loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) est entrée en vigueur le 1er mai 2007. En vertu de l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur de la loi sont liquidées selon l'ancien droit. Par conséquent, la présente affaire doit être examinée sous l'angle de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes.
Toute personne qui franchit la ligne suisse des douanes ou fait passer des marchandises à travers cette ligne est tenue d'observer les prescriptions de la législation douanière (art. 1 al. 1 aLD). Selon l'art. 1 al. 2 aLD, les obligations douanières comportent l'observation des prescriptions concernant le passage de la frontière (assujettissement au contrôle douanier; cf. art. 6 ss aLD) et le paiement des droits prévus par la loi (assujettissement aux droits de douane; cf. art. 10 ss aLD).
4.2 Les droits de douanes applicables à l'entrée et à la sortie sont déterminés par le tarif des douanes (art. 21 aLD) prévu par la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD; RS 632.10). Les marchandises importées doivent être dédouanées conformément au tarif général, sous réserve des exceptions prévues par des traités, des dispositions spéciales de la loi ou par des ordonnances du Conseil fédéral édictées en vertu de la loi sur le tarif des douanes (art. 1 LTaD). A la suite de l'accord du 15 avril 1994 instituant l'Organisation mondiale du commerce (RS 0.632.20), l'importation en Suisse de fruits et légumes à taux réduit est régie, depuis le 1er janvier 1999, par l'ordonnance générale du 7 décembre 1998 sur l'importation de produits agricoles (ordonnance sur les importations agricoles, OIAgr; RS 916.01), basée sur la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (loi sur l'agriculture, LAgr; RS 910.1), ainsi que sur l'ordonnance du 7 décembre 1998 sur l'importation et l'exportation de légumes, de fruits et de plantes horticoles (OIELFP; RS 916.121.10). Afin qu'une marchandise déterminée puisse être importée au taux du contingent tarifaire, il est nécessaire que l'importateur dispose d'une part de contingent
tarifaire suffisante et d'un permis approprié (cf. art. 1, 13 al. 2 et annexe 4 OIAgr). Si l'importateur ne dispose plus de parts de contingent tarifaire, il peut procéder à une entente sur l'utilisation de parts de contingent tarifaire, celle-ci devant intervenir avant la réception de la déclaration en douane (art. 14 OIAgr).
4.3 Selon l'art. 9 al. 1 aLD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants. En vertu du principe d'auto-déclaration (cf. arrêt 2A.566/2003 du 9 juin 2004 consid. 2.4 et les références), les personnes assujetties au contrôle douanier sont tenues de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer le contrôle et l'assujettissement aux droits de douane (art. 29 al. 1 aLD). La personne assujettie au contrôle doit demander le dédouanement des marchandises placées sous son contrôle et remettre une déclaration conforme à la destination des marchandises, établie

en la forme, dans le nombre d'exemplaires et dans les délais prescrits, avec les justifications, autorisations et autres documents exigés pour le genre de dédouanement demandé (art. 31 al. 1 aLD). L'assujetti au contrôle douanier doit indiquer le numéro du permis de l'importateur dans la déclaration de douane (art. 1 al. 4 OIAgr dans sa version en vigueur jusqu'au 30 avril 2007).
Une fois les documents examinés par le bureau de douane (art. 33 et 34 aLD), l'acceptation de la déclaration de dédouanement est constatée par l'apposition du sceau de la douane (art. 35 al. 1 aLD). La déclaration acceptée lie celui qui l'a établie et sert de base, sous réserve des résultats de la vérification, pour la détermination des droits de douane et des autres droits (art. 35 al. 2 aLD). La déclaration est rectifiée d'office si la vérification fait découvrir des erreurs au préjudice du déclarant (art. 35 al. 4 aLD).
4.4 La notion d'importateur, au sens de l'ordonnance sur les importations agricoles, a une portée étendue. Elle désigne toute personne qui introduit sur le territoire national un produit venant de l'étranger. Ainsi, l'importateur correspond aussi bien à l'importateur et au destinataire, tels que définis à l'art. 6 de l'ordonnance du 5 décembre 1988 sur la statistique du commerce extérieur (ci-après: l'ordonnance sur la statistique; RS 632.14), qu'à l'intermédiaire qui a rendu la transaction possible (cf. circulaire n°531.41/03.006 de la Direction générale des douanes du 28 novembre 2003 relative à l'importation de produits agricoles requérant un permis général d'importation lors d'"opérations triangulaires" ou d'"opérations en chaîne"). Selon l'art. 6 al. 1 de l'ordonnance précitée, est réputée destinataire la personne physique ou morale, domiciliée dans le territoire douanier suisse, à qui la marchandise est livrée et l'importateur est celui qui introduit ou fait introduire la marchandise pour son compte dans le territoire douanier suisse.
5.
En l'espèce, la recourante a passé plusieurs commandes de tomates auprès d'un fournisseur étranger. Les marchandises importées ont fait l'objet des quatre certificats de dédouanement contestés, sur lesquels est à chaque fois inscrit le numéro de permis de la recourante. De l'avis de cette dernière, l'inscription de son numéro de permis résulte d'une erreur qui doit être rectifiée, l'importateur de la marchandise étant en réalité W._____.
Les autorités intimées ont pour leur part considéré que la recourante n'avait pas réussi à prouver qu'elle n'était pas la destinataire et l'importatrice de la marchandise et que, par conséquent, les certificats de dédouanement n'avaient pas à être rectifiés.
5.1 En citant des extraits de la décision du 31 janvier 2006 de la Direction générale des douanes, la recourante affirme qu'il est clairement établi et incontesté par les autorités inférieures qu'elle a commandé une partie de la marchandise litigieuse pour son compte et une partie pour le seul compte de W._____ (p. 4 s. de son recours). Or, cette assertion déforme le texte de la décision précitée, puisqu'il s'agit d'extraits où l'autorité s'était justement contentée de reprendre les propos tenus par la recourante dans son mémoire de recours du 11 août 2006 et d'en citer, entre guillemets, certains passages (p. 4 s. de la décision). Quoi qu'il en soit, le fait que la recourante allègue avoir agi pour le compte de W._____ ne lui est d'aucun secours, comme on le verra ci-après.
5.2 La recourante admet que c'est elle qui a passé les commandes de tomates auprès de la société étrangère Z._____ (cf. attestation de ladite société du 3 novembre 2006) et que la marchandise a été transportée à son adresse avant d'être livrée à W._____ (cf. p. 10 de son recours et attestation de W._____ du 31 janvier 2006). Il ressort par ailleurs du dossier, plus particulièrement des attestations susmentionnées, qu'il n'y a eu aucun contact direct entre W._____ et le fournisseur belge. Le nom de W._____ n'apparaît du reste nulle part dans les documents de Z._____ ni dans les certificats de douane; toutes les factures de douane sont libellées au nom de la recourante et celle-ci figure aussi comme adresse de livraison. La seule indication du numéro de permis de W._____ sous la rubrique "votre référence" de certaines factures, sans qu'il soit précisé à quoi correspond ce chiffre, ne permet pas d'établir l'existence d'un rapport entre celle-ci et le fournisseur belge. Ce seul point ne permettait du reste pas au Bureau des douanes de faire le lien entre le chiffre - mentionné comme numéro de référence - et le numéro du permis de W._____, ni, du reste, d'établir une relation triangulaire entre W._____, la
recourante et le fournisseur étranger (voir consid. 5.3 ci-dessous). En outre, la recourante a établi des factures distinctes pour les livraisons qu'elle a effectuées dans un deuxième temps à destination de W._____, ce qui permet logiquement de déduire que cette dernière s'est acquittée du montant de ces factures auprès de la recourante, tandis que la recourante s'est acquittée des factures établies par Z._____ à son nom. Il apparaît ainsi que seule la recourante a pris part à la relation commerciale avec le fournisseur étranger (relation de type binaire: un fournisseur étranger - un importateur/destinataire). C'est seulement dans un deuxième temps, après

avoir pris possession des marchandises, que la recourante les a livrées à W._____. Il s'agit manifestement de livraisons ultérieures sur le territoire suisse, tout à fait distinctes des actes juridiques ayant conduit aux différentes importations. Qu'une partie des marchandises commandée à Z._____ l'a été sur la base d'une commande préalable de W._____ à la recourante et que le fournisseur a été averti oralement de cet arrangement ne change rien au fait que W._____ n'est pas concernée par les actes juridiques qui sont à la base de l'importation. En outre, au
moment du franchissement de la frontière, seule la recourante était en droit de disposer économiquement des marchandises. Par conséquent, l'on doit considérer que la recourante est bien la destinataire de la marchandise et qu'elle les a importées en son nom et également pour son compte.
5.3 Si le fournisseur avait livré la marchandise directement à W._____, la situation aurait été différente et l'on aurait été en présence d'une "opération triangulaire" au sens de la circulaire précitée (un fournisseur étranger - un importateur - un destinataire). Dans ce cas, un lien direct aurait été établi lors de la transaction transfrontalière entre le fournisseur étranger et le destinataire, de sorte que le permis de ce dernier aurait également pu être utilisé. L'affirmation de la recourante selon laquelle "point n'est besoin que l'importatrice ait un contact direct avec le fournisseur" est erronée. Si tel était le cas, cela signifierait que du moment qu'une personne commande un article à un intermédiaire en Suisse, qui lui-même s'approvisionnerait à l'étranger, elle devrait être considérée comme l'importatrice de la marchandise, bien qu'elle n'ait aucun lien avec le fournisseur étranger. Ceci n'est évidemment pas soutenable.
Au demeurant, le droit douanier permet aux détenteurs de parts de contingent tarifaire de procéder à une entente sur l'utilisation de leurs parts (art. 14 OIAgr). W._____ aurait ainsi pu céder valablement à la recourante les parts de contingent nécessaires; il aurait suffit que les intéressées procèdent aux différentes formalités avant la réception de la déclaration en douane (art. 14 al. 2 OIAgr dans sa version en vigueur jusqu'au 30 avril 2007), ce qu'elles n'ont toutefois pas fait. Comme les importations ont déjà eu lieu, elles ne peuvent de toute façon pas après coup être imputées à la part de contingent de W._____.
5.4 Il résulte de ce qui précède que la recourante est destinataire et importatrice, au sens du droit douanier, de la marchandise commandée auprès de Z._____. C'est donc à juste titre que son numéro de permis figure sur les quatre certificats de dédouanement litigieux et que les autorités intimées ont refusé la demande de rectification déposée par la société de transport Y._____ AG le 1er août 2005.
6.
Partant, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 65 et 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 4'500 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à la Direction générale des douanes ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.
Lausanne, le 12 novembre 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: