Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-5616/2008
{T 0/2}

Arrêt du 17 décembre 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____ SA, ***,
représentée par Maître Robert Liron, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Direction générale des douanes, Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

droits de douane (aLD); marchandises bénéficiant d'allégements; art. 18 al. 3 et 4, 23 aLD.

Faits :

A.
Y._____ SA est une société anonyme qui fut inscrite le 22 février 1913 au Registre du commerce du canton de Vaud et qui a pour but le développement, la fabrication et la vente de produits et de services ayant trait à la nourriture pour les hommes et les animaux, ainsi qu'à l'entretien des animaux. Initialement sise à Puidoux (VD), la société transféra son siège à Herzogenbuchsee (BE) sous la raison sociale X._____ SA et fut inscrite au registre du commerce du canton de Berne le 26 juin 2006.

B.
Faisant suite au courrier adressé par Y._____ SA en date du 24 juin 1996, la Station fédérale de recherche en production animale (ci-après: la station fédérale) confirma par lettre du 3 juillet 1996 que le produit « PROTECTOR n° 110 (Aliment minéral pour mouton) » remplissait les conditions pour bénéficier d'une réduction de la taxe douanière dans le cadre de la procédure des marchandises reversales. Y._____ SA transmit ensuite cette confirmation à la Direction générale des douanes (DGD), afin que le nom de ce produit soit repris dans la liste des préparations fourragères sans valeur nutritive (ci-après: le D. 123).

C.
Par fax du 3 mai 1999, Y._____ SA pria la DGD de rectifier certaines « *imprécisions ou erreurs de transcription* » qu'elle avait observées en examinant le D. 123. Ces « *imprécisions ou erreurs de transcription* » étaient référencées dans une liste d'équivalences, parmi lesquelles figurait notamment la suivante: « *Protector n° 110 = Protector cake bloc n° 110* ». A la suite de ce fax, la DGD modifia le D. 123 en supprimant l'appellation « PROTECTOR n° 110 » et en la remplaçant par « PROTECTOR Cake bloc n° 110 ».

D.
Par engagement d'emploi n° *** signé le 25 janvier 2000 et portant sur les « Préparations d'aliment pour animaux, sans valeur nutritive » (N° du tarif 2309.9081, 9082 et 9089), Y._____ SA confirma avoir reçu les prescriptions douanières du 1er octobre 1999 concernant les marchandises bénéficiant d'un allégement et s'engagea notamment envers l'Administration fédérale des douanes (AFD) à les respecter

(pièce accompagnant la réponse de la DGD [pièce DGD] n° 5). Ce document mentionnait expressément qu'il était nécessaire d'indiquer dans la déclaration d'importation le nom du produit selon l'autorisation de la station fédérale.

E.
Le 13 décembre 2004, le transitaire T._____, à ***, déclara à l'importation un envoi de « PIERRES À LÉCHER, COMPLÉMENT ALIMENTAIRE POUR ANIMAUX DE FERME, SANS ANTIBIOTIQUE. PRÉPA. D'ALIMENTS SANS VALEUR NUTRITIVE, PROTECTOR OVIN 15 » sous le numéro du tarif des douanes 2309.9081, selon facture n° 99014*** du 9 décembre 2004. La société Y._____ SA fut enregistrée en qualité d'importateur et de destinataire et le dédouanement au taux de faveur fut en outre revendiqué moyennant l'indication du numéro de l'engagement d'emploi signée le 25 janvier 2000 par cette dernière (cf. pièce DGD n° 12.5 et 16.3). Le mention « PROTECTOR OVIN 15 » figurait également sur la liste d'importation correspondante n° 535*** (pièce DGD n° 16.3).

F.
Le 22 décembre 2004, à l'occasion d'un contrôle *a posteriori*, la DGD constata que le nom de produit « PROTECTOR OVIN 15 » ne figurait pas au D. 123. Suite à une enquête menée par l'AFD, Direction d'arrondissement de Genève, Section des enquêtes, à Lausanne (SE Lausanne), il fut établi que durant l'année 2004, la société productrice Z._____, sise en France, avait adressé à Y._____ SA, sur commandes de cette dernière, plusieurs envois qui contenaient, selon les factures établies par Z._____, des compléments alimentaires pour animaux qui ne disposaient pas d'attestation de la station fédérale et, par conséquent, ne figuraient pas, à tout le moins en 2004, au D. 123; ces produits, déclarés sous le numéro du tarif 2309.9081, avaient toutefois été exemptés des droits de douane.

Selon factures n° 99011*** et N.79/*** des 15 janvier et 19 mars 2004 présentées lors du dédouanement, sur lesquelles le sceau de la douane avait été apposé, Y._____ SA avait également commandé en 2004 à la société Z._____ deux envois contenant entre autres des préparations d'aliment sans valeur nutritive « PROTECTOR OVIN 15 » et « PROTECTOR 110 OVIN 15 » (cf. pièce DGD n° 16.1 et 16.2; cf. également les duplicatas de factures accompagnant les pièces DGD 12.1 et 12.2). Selon les certificats douaniers importation versés

au dossier (pièces DGD n° 12.1 et 12.2), ces produits furent déclarés en tant que « PROTECTOR n° 110 ». Cette dernière dénomination, ainsi que l'appellation « PROTECTOR OVIN », figuraient également sur les listes d'importation se rapportant à chacun de ses envois (cf. listes d'importation jointes aux pièces DGD 16.1 et 16.2).

G.
Selon le rapport d'enquête établi en date du 29 janvier 2007 par le SE Lausanne, Mme A._____, collaboratrice de X._____ SA, a notamment expliqué que le produit « PROTECTOR OVIN 15 », était un bloc à lécher pour ovins correspondant au « PROTECTOR Cake Bloc n° 110 ». Selon elle, il s'agissait d'une erreur de libellé dans la facture, Y._____ SA ayant toujours commandé du « PROTECTOR n° 110 » en blocs de 10 kg, ce bien qu'en 2004 des blocs de 15 kg ont effectivement été livrés, d'où l'appellation « OVIN 15 ». Le rapporteur consigna en outre que le chef de vente de X._____ SA, M. B._____, ne contestait pas le fait que, formellement, l'appellation commerciale du produit au moment de l'importation n'était pas conforme à celle figurant au D. 123 et que pour les produits « PROTECTOR OVIN 15 », aucune autorisation de faveur n'avait été délivrée.

H.
Par décision de perception subséquente du 18 avril 2007, le SE Lausanne réclama à X._____ SA le paiement des redevances non perçues lors de l'importation desdits compléments alimentaires pour animaux pour un montant de Fr. 27'083.75. Un décompte détaillé fut en outre joint à la décision.

I.
Par mémoire du 23 mai 2007, X._____ SA interjeta recours contre cette décision devant la DGD, concluant à ce que la différence des droits de douane à percevoir du chef des factures litigieuses soit annulée (1) et à ce que dite décision soit pour le surplus confirmée (2). A l'appui des ses conclusions, X._____ SA argua notamment que la station fédérale, par déclaration du 3 juillet 1996, avait confirmé que parmi d'autres produits, « PROTECTOR n° 110 » remplissait les conditions pour bénéficier d'une réduction de la taxe douanière. Elle admit en outre que les factures en cause contenaient bien le libellé « PROTECTOR OVIN 15 », mais avança que cela résultait d'une dénomination erronée de l'auteur des factures, la société productrice

Z._____, comme celle-ci l'avait par ailleurs attesté; ainsi, selon ses allégations, le produit livré en 2004 et 2005 sous cette appellation était en fait du « PROTECTOR n° 110 », conditionné en emballage d'une contenance de 15 kg au lieu de 10 kg, et devait être qualifié comme tel. En tant que ce produit figurait sur la liste établie par la station fédérale, X._____ estimait que les produits en questions auraient dû bénéficier de la réduction de la taxe douanière.

J.
Par décision du 1er juillet 2008, la DGD rejeta le recours formé par X._____ SA, principalement au motif que le nom de produit « PROTECTOR n° 110 », pas plus que celui de « PROTECTOR OVIN 15 », ne figuraient au D. 123 durant l'année 2004. Tenant compte d'une erreur de l'AFD liée au classement tarifaire d'un produit, le montant de la créance douanière fut ramené à Fr. 26'201.25.

K.
X._____ SA (ci-après: la recourante) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par recours du 3 septembre 2008, par lequel elle a confirmé les conclusions formulées dans son mémoire du 23 mai 2007, en reprenant en substance l'argumentation développée devant la DGD. Elle a notamment exposé que l'appellation « PROTECTOR n° 110 », en vigueur depuis 1996, devait être maintenue et qu'il avait été renoncé à déclarer la nouvelle appellation « PROTECTOR OVIN 15 » pour homologation, dès lors que, selon ses déclarations, il s'agissait d'une dénomination propre non pas au produit mais à son empaquetage, les produits et les caractéristiques des « PROTECTOR n° 110 » et « PROTECTOR n° 115 » (*sic*) étant absolument identiques, de même que leur mode d'utilisation.

Dans sa réponse du 5 novembre 2008, la DGD a conclu au rejet complet du recours du 3 septembre 2008.

L.
Par courrier du 5 janvier 2009, la recourante a à nouveau exposé que la dénomination « PROTECTOR OVIN 15 » résultait d'une erreur commise dans le libellé de la facture. Afin d'établir le bien-fondé de son recours, elle a au surplus requis qu'une confrontation entre elle et le producteur Z._____ soit organisée.

Par courrier du 30 mars 2009, la DGD a confirmé sa position et s'est en outre déterminée sur la requête de la recourante tendant à ce

qu'une confrontation l'opposant au fournisseur français soit organisée en proposant de la rejeter.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005 (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît, depuis le 1er janvier 2007, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFD peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral, conformément à l'art. 33 let. d LTAF.

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA (cf. à cet égard arrêts du Tribunal administratif fédéral [TAF] A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5 et références citées et A-1535/2007 du 26 septembre 2007 consid. 1.5.1), cela vaut également concernant les procédure de recours en matière de droit de douanes, ce bien que la procédure de dédouanement n'est en soi pas régie par la PA (art. 3 let. e PA; cf. arrêts du TAF A-5595/2007 du 8 décembre 2009 consid. 1.3 et A-2822/2007 susmentionné consid. 1.4 et références citées).

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. André Moser/Michal Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, note marg. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265).

En l'occurrence, compte tenu des féries (art. 22a PA), le recours formé le 3 septembre 2008 contre la décision rendue par la DGD en date du 1er juillet 2008 et notifiée le 3 juillet 2008 a été interjeté auprès du Tribunal administratif fédéral, lequel est effectivement compétent, dans le délai légal prescrit par l'art. 50 al. 1 PA. Un examen préliminaire révèle en outre qu'il satisfait aux exigences posées à l'art. 52 al. 1 PA, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

1.2 Les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur, au 1er mai 2007, de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) sont liquidées selon l'ancien droit (art. 132 al. 1 LD). Le présent litige, qui a trait à des importations réalisées dans le courant de l'année 2004, doit par conséquent être examiné sous l'angle de la loi fédérale sur les douanes du 1er octobre 1925 (ci-après: aLD, RO 42 307 et modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 30 avril 2007), dans son état au moment de la survenance des faits litigieux.

1.3 Reste finalement à définir l'objet du litige, lequel tend exclusivement à déterminer si les produits déclarés à l'importation durant l'année 2004 et dont le dédouanement est litigieux peuvent bénéficier de l'exemption des droits de douane. A cette fin, il y a d'abord lieu de traiter brièvement de l'étendue de l'assujettissement aux droits de douane ainsi que du cercle des personnes assujetties (consid. 2). Il sera ensuite question des conditions auxquelles les marchandises passibles de droit différents suivant leur emploi, en particulier les préparations d'aliments pour animaux sans valeur nutritive, sont acquittées au taux inférieur prévu pour ledit emploi, voire complètement exemptées (consid. 3). Il sera également question des devoirs légaux de collaboration auxquels sont soumis les personnes assujetties au contrôle douanier ainsi que de la procédure de dédouanement (consid. 4). Il s'agira finalement d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 5).

2.

2.1 En vertu de l'art. 1 aLD, toute personne qui fait passer des marchandises à travers la ligne suisse des douanes est tenue d'observer les prescriptions de la législation douanière (al. 1) et, notamment, de payer les droits de douane prévus par la loi (assujettissement aux droit de douane; al. 2).

2.2 Selon l'art. 10 aLD, l'assujettissement aux droits de douane comporte entre autres, et au sens technique, l'obligation d'acquitter ou de garantir les droits prévus pour les opérations douanières, dont font partie les droits de douane au sens étroit. Conformément à l'art. 13 al. 1 1re phrase aLD, en relation avec l'art. 9 al. 2, les personnes qui transportent des marchandises à travers les frontières et leurs mandants, ainsi que, notamment, les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée, sont assujetties aux droits de douane; ces personnes sont en outre solidairement responsables des sommes dues, les droits de recours entre les assujettis étant réglés par le droit civil (art. 13 al. 1 aLD).

3.

3.1 En vertu de l'art. 1 al. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), toutes les marchandises importées ou exportée à travers la ligne suisse des douanes doivent être dédouanées conformément au tarif général figurant dans les annexes 1 et 2 dite loi (ci-après: le tarif des douanes; cf. également l'art. 21 al. 1 aLD, selon lequel les droits de douane applicables à l'entrée et à la sortie sont déterminés par le tarif des douanes).

3.2 Selon l'art. 18 al. 1 aLD, les marchandises qui sont passibles de droits différents suivant leur emploi sont acquittés, sur demande et moyennant justification de l'emploi, au taux inférieur prévu par ledit emploi, à moins que le tarif des douanes ne prévoie l'exemption complète. Aux termes de l'al. 3 de cette disposition, l'acquittement au taux inférieur est en principe subordonné soit à la justification de l'emploi, soit à la dénaturation de la marchandise. Si les circonstances le motivent, la justification de l'emploi peut toutefois être remplacée, aux conditions fixées dans les règlements, par une déclaration de garantie du consommateur (engagement d'emploi) qui donne droit à l'acquittement au taux inférieur (art. 18 al. 4 aLD; cf. également l'art. 40 al. 4 et 5 let. d de l'ordonnance relative à la loi sur les douanes du 10 juillet 1926, initialement titré règlement d'exécution de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes [aOLD, RO 1926 361 et modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 30 avril 2007]; arrêts du TAF A-1742/2006 du 13 juillet 2009 consid. 2.3 et A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.2).

3.3 Sous les numéros 2309.9081, 9082 et 9089, le tarif des douanes prévoit l'exemption des préparations d'aliment pour animaux, sans valeur nutritive, utilisés comme auxiliaire technique pour les aliments pour animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et équine ainsi que pour les lapins et les volailles de basse-cour. Selon la remarque figurant sur la version papier du tarif des douanes d'avril 2004, il y a en outre lieu, pour ces produits, d'indiquer dans la déclaration d'importation le nom du produit selon l'autorisation de la station fédérale. Il y est en outre expressément précisé que l'allègement douanier ne peut être octroyé que si le destinataire de la marchandise a déposé un engagement d'emploi correspondant à la DGD et *si le nom du produit figure au D. 123 sous le nom du destinataire ou de l'importateur*.

Depuis le 3 mai 2004, cette dernière remarque figure aussi sur la version électronique du tarif des douanes, seule consultable depuis le 1er janvier 2005, qui mentionne également, depuis le 12 mai 2004, qu'il convient d'indiquer le nom du produit selon l'autorisation de la station fédérale (cf. également l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 7 décembre 1998 sur l'importation de semences de céréales et de matières fourragères [RO 1998 3211 et modifications ultérieures] en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, ainsi que la remarque figurant sous les numéros du tarif 2309.9081, 9082 et 9089 de l'annexe de l'ordonnance du 20 septembre 1999 sur l'allègement douanier selon l'emploi [aOADou, RO 1999 2474 et modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 30 avril 2007]).

Il convient enfin de relever qu'en tant qu'il est annexé à la LTaD, le tarif des douanes fait entièrement partie du droit fédéral applicable et a rang de loi fédérale au sens formel liant pleinement le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), ce nonobstant le fait qu'il ne soit plus publié au Recueil officiel (cf. RO 1995 1829 et, depuis le 1er janvier 2005, l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale du 18 juin 2004 [LPubl, RS 170.512]; arrêts du TAF A-1719/2006 du 14 janvier 2009 consid. 4.1 et 4.2 et A-1756/2006 du 30 mars 2009 consid. 2.1.3; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] du 28 mars 1996 *in* : JAAC 61.19 consid. 4a/aa et du 27 octobre 1994 *in* : JAAC 59.34 consid. 2a).

4.

4.1 Les personnes assujetties au contrôle douanier (art. 9 aLD) sont soumises à certains devoirs légaux de collaboration (art. 29 ss aLD). Selon l'art. 29 al. 1 aLD, elles sont ainsi tenues de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer le contrôle et l'assujettissement aux droits de douane. A cet égard, un haut degré de diligence est exigé. En vertu de l'art. 31 aLD, en relation avec l'art. 47 al. 2 de l'ordonnance relative à la loi sur les douanes du 10 juillet 1926 (ci-après: aOLD [initialement titré règlement d'exécution de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes], RO 1926 361 et modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 30 avril 2007), les personnes assujetties au contrôle doivent remettre une déclaration établie – également en la forme – en conformité avec les dispositions légales, tâche dont elles supportent l'entière responsabilité (principe de l'auto-déclaration; cf. arrêts du Tribunal fédéral [TF] 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.6, 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2c; arrêts du TAF A-1756/2006 du 9 juillet 2009 consid. 2.2 et A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 2.2; décision de la CRD 2003-028 du 13 janvier 2004 consid. 3b/aa et références citées).

4.2 L'acceptation de la déclaration est constatée par l'apposition du sceau de la douane (art. 35 al. 1). Une fois qu'elle a été acceptée, la déclaration en douane lie celui qui l'a établie et sert de base, sous réserve des résultats de la vérification, pour la détermination des droits de douane (art. 35 al. 2 aLD). Dès lors, conformément à l'art. 49 al. 2 aOLD, elle ne peut être remplacée, complétée, rectifiée ou détruite que si la demande en a été faite avant que l'acquit de douane n'ait été établi (ATF 124 IV 23 consid. 2a; arrêt du TF 2A.180/2006 du 13 juillet 2006 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1756/2006 précité consid. 2.3 et A-1716/2006 précité consid. 2.3).

Les mêmes principes sont en outre applicables en cas de déclaration saisie par le procédé électronique conformément aux art. 16 s. de l'ordonnance du 3 février 1999 relative au dédouanement par transmission électronique des données (ODTED, RO 1999 1300, en vigueur jusqu'au 30 avril 2007; cf. art. 142 aLD). En particulier, les déclarations d'importation acceptées sans objection par l'ordinateur des douanes sont censées l'être au sens de l'art. 35 al. 1 aLD. Partant, elles lient le déclarant même si elles ne concordent pas avec les papiers d'accompagnement, sont incomplètes, ambigües ou

contiennent des renseignements non conformes au tarif douanier (cf. ATF 124 IV 23 consid. 2a; arrêt du TAF A-1756/2006 précité consid. 2.3).

5.
En l'espèce, Y._____ SA conclut à ce la décision de perception subséquente du 18 avril 2007 soit réformée en ce sens qu'il soit dit qu'elle est libérée du paiement de la différence des droits douane, réclamée du chef des factures n° 99011***, n° 99012*** – correspondant à la facture N.79/*** du 19 mars 2004 – et n° 99014***. La recourante ne conteste en revanche pas avoir importé les produits dont l'acquittement est litigieux au cours de l'année 2004, ni qu'elle fait partie, relativement à ces envois, du cercle des personnes assujetties aux droits de douane au sens de l'art. 13 aLD et est donc redevable des sommes dues à ce titre (cf. consid. 2.1 et 2.2 ci-avant). Partant, il convient uniquement d'examiner si les produits en question pouvaient bénéficier de l'exemption des droits de douane, ainsi que le soutient la recourante.

5.1 Il est à cet égard établi que l'engagement d'emploi n° ***, souscrit par Y._____ SA en date du 25 janvier 2000, moyennant lequel elle a requis l'acquittement au taux de faveur, concernait des préparations d'aliments pour animaux sans valeur nutritive pour lesquels le tarif des douanes prévoyait l'exemption et que cet engagement déployait en outre sa validité durant toute l'année 2004 (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant).

5.2 Il ressort en revanche de l'instruction de la cause qu'en 2004, les noms des produits dont le dédouanement est litigieux, tels que déclarés à l'importation, à savoir « PROTECTOR n° 110 » et « PROTECTOR OVIN 15 » (cf. pièces DGD n° 12.1, n° 12.2 et n° 12.5), ne figuraient pas au D. 123 sous le nom du destinataire ou de l'importateur. Il en va par ailleurs de même s'agissant des autres dénominations mentionnées sur certains papiers d'accompagnement correspondants, à savoir « PROTECTOR 110 OVIN 15 » et « PROTECTOR OVIN » (cf. liste d'importation jointe à la pièce DGD n° 16.1 et pièce DGD n° 16.2). Il est en effet établi que suite au fax de Y._____ SA du 3 mai 1999, l'appellation « PROTECTOR n° 110 » a été radiée de ce document et remplacée par la dénomination « PROTECTOR Cake bloc n° 110 ». Il n'est au surplus pas litigieux que les dénominations « PROTECTOR OVIN 15 », « PROTECTOR 110 OVIN 15 » et « PROTECTOR OVIN », que l'on retrouve

sur certains documents, n'ont par ailleurs jamais été déclarées à la DGD pour homologation et, partant, n'ont jamais figuré au D. 123 (cf. not., à ce propos, mémoire de recours, ch. III./2. p. 4 s; cf. également le rapport d'enquête du 29 janvier 2007, pièce DGD n° 11, p. 2., témoignage rapporté de M. B._____). C'est donc bien sous l'unique appellation « PROTECTOR Cake bloc n° 110 » que le produit en question était enregistré au D. 123 durant l'année 2004, soit au moment de l'importation des marchandises litigieuses.

Au vu du fax de la recourante du 3 mai 1999, qui fait état de certaines « *imprécisions ou erreurs de transcription* » dont la rectification est demandée, parmi lesquels « *Protector n° 110 = Protector cake bloc n° 110* », il est certes loisible de se demander si Y._____ SA voulait réellement que l'appellation « PROTECTOR n° 110 » soit supprimée du D. 123. Il convient, en d'autres termes, de se demander si la DGD n'a pas procédé à tort, soit contre la volonté de Y._____ SA, au retrait de la dénomination « PROTECTOR n° 110 », comme la recourante semble par ailleurs le suggérer (cf. mémoire de recours, ch.III./ 1.b p. 4; cf. toutefois également ch. III./1.a p. 3, aux termes duquel la recourante semble admettre les constatations de fait de la DGD selon lesquelles Y._____ SA avait demandé à ce que l'appellation « PROTECTOR n° 110 » soit remplacée par « PROTECTOR Cake bloc n° 110 »). Cette hypothèse doit cependant être écartée, notamment du fait que, jusqu'à la survenance du présent litige – soit pendant près de cinq ans – Y._____ SA et/ou la recourante ne se sont jamais manifestées pour contester cette radiation et demander à ce que la dénomination « PROTECTOR n° 110 » soit réinscrite au D. 123. L'appellation « PROTECTOR Cake bloc n° 110 » est ensuite resté inscrite jusqu'au 3 avril 2006; la demande de radiation, adressée en cette date par la société W._____, responsable dès août 2005 de l'importation des préparations d'aliments appartenant à la recourante à ***, tend par ailleurs à démontrer qu'il apparaissait clairement que le produit en question avait été enregistré sous cette dernière dénomination.

Dans la mesure où les noms des produits dont le dédouanement est litigieux ne figuraient pas, au moment de leur importation, au D. 123, il y a lieu de constater que l'allègement douanier ne pouvait en principe pas être octroyé, conformément à ce que prévoit le tarif des douanes qui a rang de loi au sens formel liant pleinement le Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 3.3 ci-avant).

5.3 Selon la remarque figurant au tarif des douanes, pour obtenir l'exemption des produits dont le dédouanement est en l'occurrence litigieux, il est nécessaire, d'une part, d'indiquer dans la déclaration d'importation le nom du produit selon l'autorisation de la station fédérale et, d'autre part, que ce nom figure en outre au D. 123 sous le nom du destinataire ou de l'importateur (cf. consid. 3.2 ci-avant). Lorsque, comme en l'occurrence, à la suite d'un changement de nom ayant été traduit au D. 123, il n'y a plus identité entre le nom du produit figurant sur cette liste et celui mentionné sur l'autorisation de la station fédérale, la question du nom qu'il s'agit d'indiquer dans la déclaration d'importation se pose: s'agit-il du nom figurant sur l'autorisation délivrée par la station fédérale, selon ch. 1 de la remarque du tarif des douanes, ou de celui finalement enregistré au D. 123, selon ch. 2 (cf. pièce DGD n° 17)? La question se pose, dans le cas présent, concernant les envois de compléments alimentaires « PROTECTOR n° 110 », déclarés à l'importation selon la dénomination figurant sur l'autorisation délivrée par la station fédérale (cf. pièce DGD n° 19).

Le destinataire de la marchandise devant d'abord obtenir l'autorisation de la station fédérale, transmettre ensuite cette autorisation à la DGD pour que le produit soit inscrit au D. 123 et communiquer enfin tout changement de dénomination pour inscription au D. 123, il apparaît logiquement qu'il y a lieu d'indiquer, dans la déclaration d'importation, le nom tel qu'il est enregistré dans cette liste, lequel est en effet censé correspondre à la *dénomination en usage* du produit. Cela découle également de la fonction même d'une telle liste, qui consiste notamment à ce que la DGD puisse rapidement déterminer si les produits déclarés à l'importation peuvent bénéficier du dédouanement au taux de faveur; dans cette optique, il est évident qu'il y a lieu d'inscrire dans la déclaration d'importation le nom du produit tel qu'il figure dans le document en mains de la DGD, soit tel qu'il figure au D. 123. La recourante n'invoque par ailleurs pas avoir été confondue par la formulation équivoque de dite remarque du tarif des douanes.

5.4 En considération du haut degré de diligence requis en matière de devoirs légaux de collaboration, ainsi que du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 4.1 ci-avant), peu importe, en outre, que les noms de produits indiqués dans les déclarations d'importation en question étaient en réalité des dénominations à usage interne se rapportant uniquement aux emballages. En effet, une fois qu'elle a été acceptée, la déclaration en douane lie celui qui l'a établie et sert de

base pour la détermination des droits de douane (cf. consid. 4.2 ci-avant). La recourante ne saurait pas plus exciper du fait qu'elle a toujours libellé ses commandes correctement et que les irrégularités constatées dans les déclarations litigieuses résultaient d'une erreur commise dans le libellé de la facture par la société Z._____. La personne assujettie qui délègue à un tiers des compétences en matière d'établissement de la déclaration de douane répond en effet de ce tiers comme d'un auxiliaire au sens de l'art. 101 du Code des obligation du 30 mars 1911 (CO, RS 220), ce même si ce dernier a manifesté violé les instructions qui lui avaient été données (cf. à cet égard arrêts du TF 2C_276/2008 consid. 2.3 et 2C_82/2007 du 3 juillet 2007 consid. 4.1; arrêt du TAF A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 3.2.1 et A-1529/2008 du 5 mai 2008 consid. 3.4).

Dans ces conditions, les arguments de la recourante apparaissent sur ce point mal fondés et doivent dès lors être rejetés.

6.
Il s'agit finalement d'examiner si le fait de refuser au produits en question le bénéfice du dédouanement au taux préférentiel, pour la seule raison que les noms sous lesquels ils ont été déclarés, à savoir « PROTECTOR n° 110 » et « PROTECTOR OVIN 15 », ne figuraient pas au D. 123 au moment de leur importation, est constitutif de formalisme excessif, dont la proscription constitue l'un des corollaires du principe de l'interdiction du déni de justice dégagé par la jurisprudence de l'art. 29 al. 1 Cst.

6.1 Le formalisme est réputé excessif lorsque, pour une procédure, des règles de forme rigoureuses sont prévues sans que cette rigueur ne soit matériellement justifiée. Le Tribunal fédéral a cependant toujours déclaré que les formes procédurales sont nécessaires dans la mise en oeuvre des voies de droit, pour assurer le déroulement de la procédure conformément au principe de l'égalité de traitement, ainsi que pour garantir l'application du droit matériel. Partant, il n'y a formalisme excessif que lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1, 132 I 249 consid. 5, 130 V 177 consid. 5.4.1 et 128 II 139 consid. 2a; arrêts du TAF A-4355/2007 du 20 novembre 2009 consid. 4.3, A-1762/2006 du 10 mars 2008 consid. 10;

ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, note marg. 3.115).

6.2 Dans le cas d'espèce, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer les règles tarifaires de forme liées au dédouanement des produits en question; on ne saurait discerner dans cette façon de faire un quelconque formalisme excessif. En considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration notamment (cf. consid. 4.1 ci-avant), le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier. Selon la jurisprudence, une simple erreur de déclaration, même minime, n'est ainsi en principe pas corrigible, ce également dans le cas où la personne assujettie apporte après-coup la preuve que les marchandises en question pouvaient matériellement bénéficier du dédouanement au taux de faveur; les conditions formelles doivent ainsi pareillement être réalisées au moment de l'importation. La sécurité juridique serait en effet gravement compromise s'il était possible de corriger *a posteriori* ce type de vice et d'obtenir ainsi, après-coup, une correction du montant de la créance douanière (cf. arrêt du TF 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.6, 2A.566/2003 du 9 juin 2004 consid. 4.1; cf. également arrêts du TAF A-1762/2006 précité consid. 10).

En ce sens, la demande de confrontation que requiert la recourante afin de prouver le bien-fondé de son recours est totalement dénuée d'intérêt. Dans la mesure où *le nom* du produit inscrit sur la liste d'importation ne figure pas au D. 123, comme requis selon la remarque figurant au tarif des douanes, peu importe que ce même produit, matériellement parlant, soit au surplus simultanément enregistré dans ce dernier document sous une autre appellation, comme c'est le cas en l'occurrence. Dans la mesure où elle, ou un tiers dont elle répond, a commis une négligence, soit dans le libellé des déclarations de douane et des factures en cause, soit en omettant de faire inscrire la nouvelle appellation au D. 123 (cf. mémoire de recours ch. III./2. p. 4 s.), la recourante ne saurait reprocher aux autorités fiscales de faire preuve de formalisme excessif. Le Tribunal de céans ne voit au demeurant pas quel sens il y aurait à exiger que le nom du produit ayant obtenu l'autorisation de la station fédérale soit communiqué à la DGD pour qu'il figure au D. 123, afin de permettre son identification rapidement, si l'assujetti n'était par la suite pas tenu

de communiquer tout changement d'appellation commerciale du produit à la DGD pour homologation de cette nouvelle appellation au D. 123.

La recourante a du reste elle-même requis que l'appellation « PROTECTOR n° 110 » soit radiée de la liste de préparation fourragères sans valeur nutritive (D. 123), avec pour conséquence que les produits déclarés sous cette appellation ne pouvaient désormais plus bénéficier du dédouanement au taux de faveur, conformément à ce que prévoit le tarif des douanes (cf. consid. 3.3 ci-avant). Dans ces conditions, il y a lieu de constater que lorsqu'elle demande que les produits déclarés sous cette appellation bénéficient de l'acquittement des droits de douane au taux préférentiel, la recourante adopte un comportement contradictoire, lequel est constitutif d'un abus de droit au sens de l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907, également applicable en droit public, (cf. not. ATF 124 II 53 consid. 3 et 115 Ib 517 consid. 13d/aa; arrêt du TF 2A.52/2003 du 23 juin 2204 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 1.3 et A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.1).

Il s'agit au surplus de relever qu'en matière d'exonération, comme c'est en l'occurrence le cas, il s'agit de se montrer extrêmement strict du point de vue formel, ce afin d'éviter le plus possible que des abus soient commis, et qu'il ne s'agit au surplus pas, dans le cas présent, de se prononcer sur la valeur probante d'un document établi après-coup, exceptionnellement admise dans le cadre de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5595/2007 du 8 décembre 2009 (cf. en particulier consid. 3.3.2).

6.3 Il convient finalement d'observer que, sur le plan du droit douanier, le nom commercial fait au surplus partie intégrante du produit et le caractérise; il en va de même s'agissant de l'emballage, notamment du point de vue de sa contenance. Deux produits de mêmes composition et caractéristiques et servant au même emploi, mais ayant des dénominations différentes et conditionnés dans des emballages de contenance différente, sont ainsi réputés distincts, s'agissant du tarif douanier suisse; l'autorisation accordée en relation avec l'un de ces produits ne saurait dès lors valoir également automatiquement pour l'autre; l'obtention d'une nouvelle autorisation est au contraire nécessaire.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que c'est à bon droit que la DGD a rejeté le recours interjeté le 23 mai 2007 contre la décision de perception subséquente du SE Lausanne du 18 avril 2007.

7.
Dans la mesure où la recourante prétend que l'appellation « PROTECTOR n° 110 » était en usage de 1996 à 2006 (cf. mémoire de recours ch. III./1.b p. 4), suggérant ainsi que d'autres envois de préparation d'aliments pour animaux déclarés sous cette appellation avait été admis en exemption des droits de douane bien qu'elle ne figurait plus au D. 123, il convient finalement d'observer ce qui suit. D'une part, la recourante n'avance aucune preuve à l'appui de ses déclarations, de sorte que celles-ci revêtent le caractère d'allégations non prouvées et doivent dès lors être écartées, conformément à la règle générale de l'art. 8 CC (cf. notamment arrêts du TAF A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.2.3 et A-962/2009 du 23 juillet 2009 consid. 6.3). D'autre part, les conditions posées en matière d'égalité de traitement dans l'illégalité ne sont en l'occurrence pas réalisées; la recourante ne saurait par conséquent se prévaloir d'une entorse au principe de la légalité (cf. sur ce point ATF 127 II 113 consid. 3; arrêt du TF 6P.76/2004 consid. 3.2 et 5P.29/2003 du 23 juin 2003 consid. 3; arrêt non encore entré en force du TAF A-6048 du 10 décembre 2009 consid. 7.1 et références citées; décision de la Commission de recours en matière de contributions 2004-060 du 5 juillet 2006 consid. 4a).

8.
La recourante requiert finalement son audition, afin que tous le détails techniques puissent être fournis en cours d'instance, et se réserve au surcroît de faire entendre des témoins, singulièrement Mme A._____, l'une de ses collaboratrices, ainsi que M. C._____, directeur de la société productrice Z._____.

8.1 Il convient à cet égard de préciser en premier lieu que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (cf. ATF 132 V 368 consid. 3.1, ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 et 127 III 576 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2007 du 13 février 2008 consid. 3 et

2P.16/2005 du 9 août 2005 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2182/2009 du 21 décembre 2009 consid. 4.1, A-710/2007 du 24 septembre 2009 consid. 2.1 et A-6674/2007 du 4 août 2008 consid. 5.2 et la jurisprudence citée).

En matière fiscale, le droit d'être entendu est ainsi en principe respecté si la partie a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent; à lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère en revanche pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et 122 II 464 consid. 4c; arrêt du Tribunal fédéral 2P.16/2005 précité consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2182/2009 précité consid. 4.1 et A-6674/2007 du 4 août 2008 consid. 5.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., note marg. 3.86; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n. 150, p. 53). Selon le Tribunal fédéral, l'autorité peut en effet mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 429 consid. 2.1 et 122 II 469 consid. 4a *in fine*; arrêts du Tribunal fédéral 8C_764/2009 du 12 octobre 2009 consid. 3.2, 4D_42/2009 du 8 juin 2009 consid. 2.1 et 2C_817/2008 du 27 janvier 2009 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1656/2006 du 19 mars 2009 consid. 8, A-502/2007 du 26 mai 2008 consid. 6.3 et A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.4).

S'agissant en particulier des témoins, s'il est vrai que leur comparution ne peut d'emblée être exclue en raison de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêt du Tribunal fédéral 1P.650/2000 du 26 janvier 2001 consid. 3b; Tribunal fédéral in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 62 421 consid. 3a/aa et la jurisprudence citée), il faut cependant préciser qu'elle est soumise à une extrême réserve et revêt un caractère tout à fait exceptionnel (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-710/2007 précité consid. 2.2; cf. sous l'angle de la aLTVA, les arrêts du Tribunal fédéral in: ASA 62 421 consid. 3a/aa et ASA 62 424 consid. 2b; cf. également art. 2 al. 1 PA en relation avec l'art. 14 PA).

8.2
Dans le cas présent, les auditions et témoignages requis ne

paraissent nullement nécessaires. D'une part, ainsi qu'il a été exposé (cf. consid. 6.2 et 6.3 ci-avant), des allégations orales, selon lesquelles les produits dont le dédouanement est litigieux sont en soi techniquement assimilables, quant à leurs caractéristiques et à leur usage, à un produit réunissant les conditions de l'exonération, ne sauraient en effet influer sur l'issue du présent recours. D'autre part, le Tribunal administratif fédéral ne voit au surplus pas quels éléments les témoignages requis et l'audition de la recourante seraient en mesure d'apporter que cette dernière n'a pas eu l'occasion de faire valoir en cours de procédure. Procédant dès lors à une appréciation anticipée des preuves, le Tribunal de céans renonce à l'audition de la recourante, ainsi qu'aux témoignages qu'elle requiert.

9.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Des indemnités à titre de dépens ne sont pas allouées (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 3000.--.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire);
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition : >