

**Bundesverwaltungsgericht**  
**Tribunal administratif fédéral**  
**Tribunale amministrativo federale**  
**Tribunal administrativ federal**



---

Cour I  
A-1482/2007  
{T 0/2}

## **Arrêt du 2 avril 2008**

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Daniel Riedo,  
Michael Beusch, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

X. \_\_\_\_\_, \*\*\*,  
recourante,

contre

**Administration fédérale des douanes (AFD),  
Direction d'arrondissement des douanes,**  
avenue Louis-Casaï 84, case postale, 1211 Genève 28,  
représentée par la  
Direction générale des douanes (DGD),  
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Importation d'ensembles et de voiles en tissu  
synthétique; dédouanement; principe de la bonne foi.

**Faits :****A.**

Le 20 octobre 2003, le transitaire Y.\_\_\_\_\_ à \*\*\* (ci-après: le transitaire) déclara à l'importation des ensembles et des voiles en tissu synthétique en provenance de \*\*\* pour le compte de X.\_\_\_\_\_. La déclaration d'importation fut transmise sous forme de données électroniques à la Direction générale des douanes (DGD) dans le cadre du modèle douane 90.

L'ordinateur de la DGD procéda à la sélection et transmit le résultat à l'ordinateur de Y.\_\_\_\_\_ avec la mention "bloqué", signifiant la présentation de la liste d'importation et des documents d'accompagnement au bureau de douane de \*\*\* (ci-après: le bureau de douane). Le transitaire, accompagné de X.\_\_\_\_\_, présenta alors au guichet le certificat d'origine formule A correspondant.

**B.**

Après avoir contrôlé formellement la liste d'importation et les documents d'accompagnement, le bureau de douane constata la non-validité formelle du certificat d'origine formule A n° \*\*\* du 18 octobre 2003, mentionné dans la déclaration d'importation. Il offrit au transitaire la possibilité de présenter, dans un délai au 19 avril 2004, un certificat d'origine formellement valable et il établit l'acquit provisoire n° \*\*\* du 20 octobre 2003, en garantissant les droits de douane aux taux déclarés, à savoir au taux du droit préférentiel.

**C.**

Le 26 mars 2004, le transitaire présenta un certificat d'origine formule A formellement valable. Le même jour, le bureau de douane décida de faire procéder à un contrôle de l'authenticité de l'origine des marchandises faisant l'objet du certificat d'origine. Pour ce faire, la DGD demanda aux autorités compétentes de \*\*\* le contrôle a posteriori du certificat d'origine présenté lors du dédouanement.

Malgré plusieurs courriers et maintes prolongations de délai, les autorités compétentes de \*\*\*, hormis une correspondance datée du 2 février 2006 expliquant au bureau de douane qu'il leur faudrait plus de temps pour effectuer la vérification demandée, ne firent pas droit à la demande de la DGD.

**D.**

Le 20 juillet 2006, la Direction d'arrondissement des douanes de \*\*\* (ci-après: DA) transforma la quittance provisoire par la quittance définitive n° \*\*\* du 20 juillet 2006 et perçut les droits de douane au taux normal du tarif, soit Fr. 4'674.95 de droits de douane et Fr. 967.05 de TVA.

Par courrier du 2 août 2006, le transitaire factura à X.\_\_\_\_\_ la différence des redevances encaissées lors de l'établissement de l'acquit de douane provisoire et le montant de l'acquit de douane définitif, soit le montant de Fr. 2'538.80.

**E.**

Par envoi du 22 août 2006 adressé à la DA, X.\_\_\_\_\_ recourut contre le dédouanement définitif précité en demandant l'admission des ensembles et voiles en tissu au taux préférentiel et le remboursement des droits de douane pour un montant de Fr. 2'315.50. Suite à la demande du 28 août 2006 de la DA tendant à une amélioration du recours, X.\_\_\_\_\_ précisa sa requête, documents à l'appui, par correspondance du 5 septembre 2006.

**F.**

Par décision du 19 janvier 2007, la DA rejeta le recours de X.\_\_\_\_\_. En substance, elle expliqua qu'en l'absence de réponse de l'autorité de contrôle de \*\*\*, les marchandises en cause ne pouvaient pas bénéficier du taux préférentiel et étaient passibles des droits de douane calculés selon le taux normal du tarif.

**G.**

Contre cette décision, X.\_\_\_\_\_ (ci-après: la recourante) a interjeté recours par acte du 29 janvier 2007 auprès de la DA, lequel a été transmis par cette dernière le 22 février 2007 au Tribunal administratif fédéral. La recourante fait valoir une erreur commise par les douanes, arguant qu'elles ont établi l'acquit provisoire au taux préférentiel en place du taux normal, alors que l'invalidité du certificat d'origine avait été constatée.

**H.**

Suite à une demande d'amélioration de son recours, la recourante l'a complété par acte du 14 mars 2007, en précisant qu'elle ne conteste pas le non-droit au taux préférentiel, mais bien sa découverte plus de deux ans plus tard, ce qui lui porte préjudice, car cela lui a empêché

de répercuter en temps utile la totalité des droits de douane sur le prix de vente de la marchandise. Elle demande le remboursement de Fr. 2'315.45.

**I.**

Par réponse du 16 mai 2007, la DGD conclut au rejet du recours, sous suite de frais. L'autorité douanière considère que l'erreur des douanes commise au moment du dédouanement de la marchandise n'est pas déterminante.

**J.**

Le 15 juin 2007, la recourante s'est spontanément prononcée sur la réponse de la DGD. En joignant une attestation du transitaire qui confirme la faute des douanes, la recourante allègue qu'elle a été induite en erreur, que le transitaire ne peut pas modifier une déclaration et que l'autorité inférieure ne pouvait plus faire valoir ses droits en raison de l'échéance du délai légal d'une année en cas de réclamation de droits de douane.

**K.**

La DGD s'est déterminée par duplique du 4 juillet 2007. Elle soutient que l'application du taux normal est correct, car les conditions pour le taux préférentiel ne sont pas remplies, qu'en vertu du principe de l'auto-déclaration, une rectification de la déclaration incombait au transitaire et que le délai d'une année invoqué par la recourante n'est pas applicable, puisque la liquidation des droits n'a pas eu lieu en raison du contrôle effectué sur la marchandise.

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

**Le Tribunal administratif fédéral considère :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les

autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'Administration générale des douanes peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

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).

**1.2** En l'espèce, la décision de l'autorité douanière a été rendue le 19 janvier 2007 et a été notifiée le 23 janvier 2007 à la recourante. Le recours a été adressé le 29 janvier 2007. Il est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, il satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Le recours est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

## **2.**

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). 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; ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, n. marg. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5<sup>e</sup> éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss).

## **3.**

L'objet du litige porte sur une demande de remboursement de Fr. 2'315.45 de droits de douane. Sans contester l'invalidité de la preuve d'origine de la marchandise, la recourante fait valoir une erreur des douanes commise lors du dédouanement et lui demande par conséquent le remboursement des droits que lui réclame le transitaire, celui-ci s'étant chargé de la déclaration de la marchandise pour le compte de la recourante.

#### 4.

**4.1** Selon l'art. 1 de la loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RO 42 307 et les modifications ultérieures), toute personne qui fait passer des marchandises à travers la ligne suisse des douanes est tenue d'observer les prescriptions concernant le passage de la frontière (assujettissement au contrôle douanier) et le paiement des droits prévus par la loi fédérale sur le tarif des douanes.

**4.2** En vertu du principe d'auto-déclaration, les personnes assujetties au contrôle douanier sont tenues de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer le contrôle de leur assujettissement aux droits de douane (art. 29 al. 1 aLD). La personne assujettie au contrôle doit demander le dédouanement des marchandises placées sous 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). La loi sur les douanes dispose ainsi que la personne assujettie au contrôle douanier porte l'entière responsabilité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 65 p. 410 consid. 3a et b/bb). 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; cf. l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1724/2006 du 2 avril 2007 consid. 5 et 7.1.1 et la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2003-027 du 18 novembre 2003 consid. 3a, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2.2). Conformément à l'art. 109 al. 2 aLD, un recours contre un dédouanement doit intervenir dans les 60 jours, le délai commençant à courir dès le dédouanement (arrêt du Tribunal fédéral 2A.180/2006 du 13 juillet 2006 consid. 3.1).

Se fondant sur l'art. 142 aLD et pour simplifier les opérations douanières, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance du 3 février 1999 relative au dédouanement par transmission électronique des données

(aODTED, RO 1999 1300 et les modifications ultérieures; abrogée par la nouvelle LD qui est entrée en vigueur le 1er mai 2007). Après avoir effectué lui-même un premier contrôle de plausibilité, le partenaire de la douane saisit la déclaration par procédé électronique et la transmet au bureau de douane (art. 16 al. 1 aODTED). L'ordinateur de la douane opère alors un contrôle de plausibilité élargi et, s'il décèle des erreurs dans la déclaration, la renvoie à l'ordinateur expéditeur pour nouvelle déclaration (art. 17 al. 1 et 2 aODTED; ATF 124 IV 23 consid. 2a). Les déclarations que l'ordinateur de la douane accepte sans contestation sont réputées acceptées au sens de l'art. 35 aLD. Elles sont contraignantes pour le partenaire de la douane, même si elles ne concordent pas avec les papiers d'accompagnement (art. 17 al. 3 aODTED). Après l'acceptation de la déclaration, l'ordinateur de la douane opère une sélection et transmet au partenaire de la douane le résultat. Si celui-ci est "libre/avec liste d'importation", la marchandise est réputée libérée et le partenaire de la douane doit présenter une liste d'importation, ainsi que les papiers d'accompagnement (art. 18 et 19 al. 2 aODTED).

**4.3** Selon l'art. 38 aLD, le dédouanement est définitif lorsqu'il a été statué définitivement sur le paiement des droits de douane et que l'autorisation a été donnée de laisser entrer la marchandise dans la circulation intérieure libre (al. 1). Si une opération ultérieure est nécessaire pour statuer définitivement sur le paiement des droits de douane, il est procédé à un dédouanement intérimaire (al. s2). Autrement dit, ce n'est que lors de la liquidation de la déclaration provisoire, et non pas au moment de l'établissement de l'acquit provisoire, qu'il est statué définitivement sur le montant dont devra s'acquitter l'importateur. Le rôle de l'acquit provisoire est confirmé par l'art. 40 al. 3 aLD qui stipule qu'il est délivré par le bureau de douane et justifie du dédouanement de la marchandise. En d'autres termes, son but est de justifier que la marchandise a été déclarée à la douane lors du passage de la frontière. La fixation définitive des taux applicables, et par-là du montant des droits de douane, n'intervient donc qu'ultérieurement, soit au moment de la liquidation de l'acquit provisoire.

**4.4** Conformément à l'art. 13 aLD, les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 9 aLD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement

responsables des sommes dues. 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.

**4.5** L'origine de certaines marchandises permet à ces dernières de bénéficier d'un traitement préférentiel, voire d'une franchise des droits lors du passage de la douane (voir les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1750/2006 du 14 décembre 2007 consid. 3, A-1715/2006 du 9 novembre 2007 consid. 2.2 et A-1883/2007 du 4 septembre 2007 consid. 3.2; MARCO VILLA, La réglementation de l'origine des marchandises, Etude de droit suisse et de droit communautaire, Lausanne 1998, p. 117 ss). La Suisse a conclu de nombreux accords internationaux contenant des règles d'origine, desquelles il découle un traitement préférentiel, respectivement une franchise des droits. Selon l'ordonnance du 29 janvier 1997 fixant les droits de douane préférentiels en faveur des pays en développement dont la \*\*\* fait partie (RO 1997 466 avec ses annexes, en vigueur au moment des faits et abrogée depuis lors par l'ordonnance du 16 mars 2007 du même nom [RS 632.911]; voir également la loi sur les préférences tarifaires du 9 octobre 1981 [RS 632.91]), les produits originaires de ces pays bénéficient de préférences tarifaires sur les droits à l'importation en Suisse, selon les dispositions de l'ordonnance relative aux règles d'origine du 17 avril 1996 (OROPD, RS 946.39), sur présentation d'un certificat d'origine (formule A) délivré par les autorités douanières ou par d'autres autorités gouvernementales du pays bénéficiaire (art. 20 et 23 OROPD). L'art. 1 al. 1 let. d OROPD prescrit que les pays concernés par l'examen des preuves de l'origine se prêtent mutuellement assistance et respectent les conditions de la coopération administrative.

Les art. 38 et 39 OROPD règlent le contrôle a posteriori des preuves d'origine. Selon l'art. 39 al. 2, si une réponse n'est pas parvenue dans les quatre mois aux autorités douanières suisses suivant l'envoi de la seconde communication ou que la réponse ne permette pas de décider de l'authenticité du document en question ou de déterminer l'origine réelle du produit, les préférences tarifaires ne sont pas octroyées (cf. également l'art. 44 OROPD). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de constater que les résultats du contrôle effectué a posteriori par l'Etat d'exportation lient les autorités de l'Etat d'importation (ATF 114 Ib 168 consid. 1c, 111 Ib 323 consid. 3; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_355/2007 du 19 novembre 2007 consid. 2.2).

## 5.

**5.1** Selon l'art. 125 al. 2 aLD, le remboursement d'un droit ne peut être réclamé que par la voie du recours prévu pour les contestations relatives à la liquidation du droit en question, sauf s'il s'agit de remboursements prévus aux articles 16 et 18 aLD. Si la demande de remboursement est fondée sur une faute de calcul, le délai pour le dépôt de la demande est d'un an.

**5.2** Aux termes de l'art. 126 aLD, si, par une erreur de la douane commise lors du dédouanement, des droits de douane dus à teneur de la loi ou d'autres droits dont le recouvrement est confié au service des douanes n'ont pas été liquidés ou ont été liquidés trop bas, ou si un remboursement a été fixé trop haut, la direction de l'arrondissement peut réclamer la différence au redevable dans le délai d'une année à compter de l'admission de la marchandise ou de la liquidation des droits (al. 1). Selon son al. 2, la demande est notifiée au redevable par lettre recommandée et elle peut être attaquée par la voie du recours prévu pour les contestations relatives à la liquidation du droit. Au sens de l'al. 3 de cette même disposition, toute demande de supplément est exclue s'il a été statué par une décision devenue exécutoire sur l'exemption des droits ou la liquidation primitive à la suite d'un recours. De même, un changement d'appréciation de l'autorité compétente sur une question du tarif ne peut donner lieu à une demande de supplément (voir les arrêts du Tribunal fédéral A.341/2984 du 31 octobre 1985 consid. 3b et du 1er avril 1977 consid. 2; REMO ARPAGAU, *Das schweizerische Zollrecht*, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [éd.], *Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht*, Bâle 1999, n. marg. 95; voir aussi concernant la nouvelle LD, REMO ARPAGAU, *Zollrecht*, in: Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [éd.], *Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht*, Bâle 2007, n. Marg. 512; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, p. 313 s.).

Le Tribunal fédéral considère que ce supplément de droits de douane représente le pendant du remboursement des droits de douane de l'art. 125 aLD (ATF 106 Ib 218 consid. 2b; cf. le message du Conseil fédéral du 4 janvier 1924 in FF 1924 I p. 62). Il ressort du texte des art. 125 et 126 aLD qu'une erreur concernant les faits ne peut être prise en considération dans le cadre de ces dispositions que lorsque ces mêmes faits pouvaient être découverts lors du propre contrôle des

papiers. Il s'agit en particulier d'erreurs quant à la fixation du montant des droits de douane, ainsi que d'erreurs quant au choix de la position du tarif douanier (ATF 82 I 254 consid. 2; ERNST BLUMENSTEIN, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, Berne 1931, p. 42 s.; voir également, concernant la jurisprudence relative à ces types d'erreur développée par la CRD, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7519/2006 du 14 février 2008 consid. 5 et les références citées).

## 6.

**6.1** Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; art. 4 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mars 1874 [aCst.]; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss; MOOR, op. cit., vol. I, 2ème éd., Berne 1994, p. 428). Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a et 124 II 269 consid. 4a).

De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. Ainsi, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies: l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas), l'autorité était compétente ou censée l'être, l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni, ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable, enfin, la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne

foi a été invoqué (ATF 129 I 170, 126 II 387, 125 I 274; arrêt du Tribunal fédéral 2A.561/2002 du 11 juillet 2003 consid. 3.2; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1391/2006 du 16 janvier 2008 consid. 2.3 et A-1488/2006 du 20 novembre 2007 consid. 1.6; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 509 p. 108; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., p. 130 ss, plus particulièrement p. 140 ss n. marg. 668 ss).

**6.2** En matière fiscale, vu l'importance du principe de la légalité, la possibilité de traiter les contribuables d'une manière qui s'écarte manifestement de la loi n'est envisageable que si les conditions énoncées ci-dessus sont clairement et indubitablement réunies. Il y a lieu de se montrer rigoureux sur ce point. Le principe de la bonne foi ne saurait ainsi avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1, 118 Ib 312 consid. 3b; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_263/2007 du 24 août 2007 consid. 6.2; Archives vol. 60 p. 56 consid. 3, vol. 48 p. 90 consid. 3a; contra: décision de la CRD in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 60.16 consid. 3c/bb et l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1408/2006 du 13 mars 2008 consid. 3.7; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> éd., Bâle/Genève/Munich 2007, p. 47, ch. marg. 68; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>e</sup> éd., Lausanne 1998, p. 95).

**6.3** Dans le contexte du présent litige, il y a lieu de préciser qu'une déclaration de l'autorité doit être interprétée selon le principe de la confiance. L'autorité n'est liée par sa déclaration que selon le sens que le destinataire peut et doit lui attribuer de bonne foi, en fonction de l'ensemble des circonstances (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2005 I p. 74 consid. 2.2.1; ATF 123 III 165 consid. 3a; 116 II 431 consid. 3a). En conséquence, le cas échéant, il incombe au contribuable, en cas de doutes qui se présentent, de déclarations ou comportements contradictoires de l'autorité, de prendre contact avec l'administration, afin de dissiper les doutes ou incertitudes que la situation en cause a légitimement dû faire naître en son esprit, en raison même du comportement contradictoire ou peu clair de cette dernière (arrêt du Tribunal fédéral 2A.561/2002 du 11 juillet 2003 consid. 3.3.; décision de la Commission fédérale de

recours en matière de contributions [CRC] 2002-005 du 25 mars 2003 consid. 3b et CRD 2004-014 du 7 juin 2005 consid. 3 et 4c). A défaut, si l'administré ne prend pas contact avec l'autorité, il ne peut bénéficier d'entrée de cause d'une protection sous l'angle du principe de la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 4b; décisions précitées CRC 2002-005 du 25 mars 2003 et CRD 2004-014 du 7 juin 2005).

## **7.**

**7.1** D'une manière générale, il n'existe pas, pour le contribuable, de droit constitutionnel au transfert de l'impôt à son client, donc pas de droit à être libéré de l'impôt, au cas où le transfert n'aurait pu avoir lieu (ATF 123 II 385 consid. 8; voir aussi les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 6.2 et 2A.320/2002 du 2 juin 2003, in *Revue fiscale* [Rf] 58/2003 p. 797 et in *RDAF* 2004 II p. 100 consid. 5.2.1; en matière douanière, voir également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.3.2 et A-1712/2006 du 20 février 2007). Certes, les références qui précèdent concernent avant tout la TVA, mais il est également respecté en d'autres domaines de la fiscalité indirecte (voir pour la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [RPLP], arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1712/2006 du 20 février 2007). Il n'est nul raison de ne pas appliquer ce principe fondamental en matière de droit douanier, plus exactement dans les hypothèses où un assujetti n'est plus en mesure de transférer ou de répercuter des droits de douanes à ses clients.

**7.2** Dans ces conditions, un éventuel litige entre les cocontractants à ce sujet est par conséquent une affaire privée qui ressort du juge civil (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2007 du 3 juillet 2007 consid. 4.1; voir également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1680/2006 du 26 novembre 2007 consid. 3.2-3.3.1 et A-1724/2006 du 2 avril 2007 consid. 7.1.2 et les références citées).

## **8.**

En l'espèce, la recourante fait valoir une erreur de la douane au sens de l'art. 126 aLD et demande le remboursement de droits de douane pour le montant de Fr. 2'315.45. Elle allègue principalement que le délai d'une année prévu à l'art. 126 aLD est échu et que le bureau de douane a commis une erreur lors de l'enregistrement du taux dans le système informatique. Cela lui porte préjudice, dès lors qu'elle n'a pas

pu répercuter en temps utile la totalité des frais de douane sur le prix de vente de la marchandise.

Le taux préférentiel a été enregistré et appliqué lors du dédouanement provisoire des marchandises, alors que la recourante et son transitaire ont, de la part du bureau de douane, reçu oralement l'indication contraire, à savoir que c'est le taux normal qui s'applique en pareil cas, ce que confirme la DGD.

Dans un premier temps (consid. 8.1 ci-dessous), il convient donc d'examiner si l'erreur de la douane a été commise dans le cadre de la procédure de l'art. 126 aLD, le délai d'une année pouvant éventuellement s'avérer échu et la créance fiscale effectivement caduque. Dans la négative et dans un deuxième temps, il conviendra alors de voir si un remboursement des droits est envisageable selon l'art. 125 aLD (consid. 8.2 ci-dessous) et, le cas échéant, si le principe de la bonne foi pourrait altérer le recouvrement de l'impôt (consid. 8.3 ci-dessous). Enfin, il conviendra d'examiner la question litigieuse de l'impossibilité pour la recourante de transférer les droits de douane éventuellement confirmés (consid. 8.4 ci-dessous).

**8.1** Les griefs de la recourante tirés de l'art. 126 aLD ne résistent pas à l'examen.

En effet, il ne faut pas perdre de vue le contexte dans lequel l'information a été donnée oralement et le taux préférentiel enregistré, contexte qui est celui d'un dédouanement *provisoire* de la marchandise. Les droits de douane n'étaient ainsi pas fixés définitivement et ce, jusqu'à droit connu quant à l'origine des marchandises importées. Dès lors, toute indication donnée durant cette période et relative au taux à appliquer pour les droits de douane devait être considérée avec retenue. Au sens de l'art. 126 al. 2 aLD tel que vu plus haut (cf. consid. 5.2 ci-dessus), la liquidation des droits n'avait pas encore eu lieu et ce n'est pas la procédure de reprise prévue par cette disposition qui a donc ici été appliquée. Cela étant, la recourante ne peut donc en aucun cas se prévaloir de la caducité de la reprise de droits de douane en raison de l'échéance du délai d'une année prévu par une disposition -l'art. 126 aLD- qui, en l'espèce, n'entre pas en ligne de compte.

**8.2** En réalité, c'est en application de l'art. 125 al. 2 aLD que l'administration douanière reprend les droits de douane litigieux. Il sied

de rappeler en effet qu'il s'agit ici de déterminer la responsabilité fiscale qui est engagée par le dédouanement *définitif* des ensembles et des voiles en tissu synthétique importés et la recourante y répond pleinement. A cet égard, les ensembles et voiles en tissu synthétique litigieux ne sont ni des marchandises en retour au sens de l'art. 16 aLD, ni des produits passibles de droits différents selon leur emploi au sens de l'art. 18 aLD, de sorte que l'art. 125 al. 2 aLD est applicable.

En l'occurrence, il ne fait pas de doute, au vu du défaut de preuve de l'origine de la marchandise, que c'est le taux normal qui doit s'appliquer aux biens importés et non le taux préférentiel (cf. consid. 4.5 ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 4.3 ci-dessus), c'est à l'assujetti de s'assurer que la marchandise soit correctement déclarée, peu importe que ce soit un transitaire professionnel, en l'occurrence Y.\_\_\_\_\_, qui s'est acquitté de cette tâche. A cet égard, il convient de faire la distinction entre l'assujettissement à l'impôt et les diverses créances récursives qui peuvent éventuellement subsister entre les parties. Dans la présente procédure, il s'agit de déterminer le débiteur des impôts dus et non pas de débattre de la responsabilité contractuelle des différents intéressés. Au vu des différentes pièces produites par-devant le Tribunal de céans, la recourante est assujettie aux droits de douane, puisqu'elle a commandé et acheté la marchandise pour son compte (cf. consid. 4.2 ci-dessus). En l'occurrence, la recourante remplit clairement les conditions du mandant au sens du droit douanier et cela seul compte en l'état. Par ailleurs, dès lors que la liquidation des droits a eu lieu, la recourante ne remet elle-même pas en cause l'application du taux normal du tarif au dédouanement de la marchandise importée. Par conséquent, il convient de confirmer la décision attaquée.

**8.3** Néanmoins, il convient encore d'examiner si la recourante peut se prévaloir du principe de la bonne foi. Celle-ci allègue en effet que l'inscription du taux préférentiel dans le système informatique, au lieu du taux normal, l'a induite en erreur et ne comprend ainsi pas pourquoi elle devrait en supporter les conséquences.

**8.3.1** D'entrée de cause, il y a lieu de relever clairement que les circonstances du dédouanement querellé mettent précisément en relief, non pas – seulement – une erreur de la douane, mais une situation contradictoire, dont la recourante devait elle-même être consciente. S'il est vrai que l'inscription du taux préférentiel dans le

système informatique, au lieu du taux normal, n'est pas remis en cause, il n'est pas moins évident qu'une telle contradiction devait apparaître comme telle aux yeux de la recourante, respectivement de son transitaire. Au vu du principe et des exigences du principe de l'auto-déclaration, un doute quant au régime et au taux applicables devait naître dans l'esprit de la contribuable, respectivement du transitaire Y.\_\_\_\_\_, et il lui incombait de le dissiper en s'adressant à nouveau à l'autorité douanière. Ne l'ayant pas fait, elle ne saurait, déjà pour ce motif, se prévaloir du principe de la bonne foi. Peu importe dès lors si le comportement du bureau de douane peut apparaître regrettable ou non. Dans le contexte donné, l'erreur de la douane au moment de l'inscription du taux lors du dédouanement provisoire n'est donc pas relevante. Au vu de la jurisprudence citée (consid. 6.3 ci-dessus), les reproches de la recourante ne peuvent manifestement pas être pris en compte.

**8.3.2** Au demeurant, comme vu plus haut (consid. 8.1 ci-dessus), il faut rappeler que l'erreur a été commise lors du dédouanement intérimaire avec acquit provisoire de la marchandise, une opération ultérieure étant nécessaire pour statuer définitivement sur le paiement des droits de douane. La liquidation des droits n'avait ainsi pas encore eu lieu. La fixation des droits de douane n'étant pas définitive en raison du contrôle opéré sur la marchandise, seul cet état de fait compte dans la présente procédure. Or, un renseignement donné lors d'un dédouanement *provisoire* ne saurait constituer une base de confiance suffisante au sens de la jurisprudence, puisqu'il faut en principe une base de confiance solide pour que le principe de la bonne foi puisse s'imposer au recouvrement de la créance (cf. consid. 6.2 ci-dessus). Dans ces conditions, l'on ne saurait considérer que la condition de l'existence d'une assurance ou d'une promesse de la part de l'autorité douanière est réalisée. Le grief doit être rejeté, le principe de la légalité, dans le présent contexte, l'emportant clairement sur celui de la bonne foi.

**8.4** Enfin, le Tribunal administratif fédéral n'est pas habilité à statuer sur les éventuelles conséquences économiques découlant d'un dédouanement intérimaire, seule la responsabilité douanière de la recourante étant examinée par-devant le Tribunal de céans. Par conséquent, l'argument de la recourante qui déplore, dans ce contexte, ne pas avoir pu répercuter en temps utile la totalité des frais de douane sur le prix de vente de la marchandise, ne peut être suivi.

Le Tribunal administratif fédéral s'en remet à son considérant ci-dessus relatif au transfert des droits de douane, dont la recourante doit assumer finalement l'impossibilité (consid. 7 ci-dessus), à charge pour elle de s'adresser, le cas échéant, au juge civil.

**9.**

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 600.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (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. 600.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée du même montant.

**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 :**

Le présent arrêt peut être attaqué 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. L'arrêt attaqué et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :