

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1762/2006/dec
{T 0/2}

Arrêt du 10 mars 2008

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann,
Thomas Stadelmann (président de chambre), juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X. _____,
recourant,

contre

Direction générale des douanes (DGD),
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Perception subséquente; importation de "ghee" et de lait
en poudre; déclaration douanière.

Faits :**A.**

X._____ exploite la raison individuelle X._____ qui est inscrite au Registre du commerce du canton de Vaud depuis le 6 août 2002 et qui continue les affaires de la société en nom collectif X._____ & company, société qui fut inscrite le 25 novembre 1994 et radiée en date du 6 août 2002, en raison du départ d'un des deux associés. Selon le Registre du commerce, cette entreprise exerce le commerce de crustacés, textiles, vêtements et celui du cuir.

B.

Entre le 30 novembre 1999 et le 6 novembre 2001, le transitaire Y._____ SA déclara six envois de matières grasses du lait auprès du bureau de douane de Genève La Praille. Le dédouanement de ces envois destinés à X._____ eut lieu par transmission électronique des données avec le modèle douane 90 sous le numéro de tarif 0405.9010, dans les limites du contingent tarifaire. Les factures correspondantes furent présentées avec les déclarations d'importation en vue du contrôle formel. Les quittances d'importation établies par ordinateur, comprenant la date et l'heure de l'importation, ainsi que le numéro de déclaration de douane, furent les suivantes:

- liste d'importation n° 1 du 30 novembre 1999 pour de la marchandise désignée comme "autres graisses végétales",
- liste d'importation n° 2 du 17 mars 2000 pour du "ghee",
- liste d'importation n° 3 du 18 mai 2000 pour du "ghee",
- liste d'importation n° 4 du 20 décembre 2000 pour du "ghee",
- déclaration d'importation n° 5 du 31 juillet 2001, notamment pour du "butter ghee",
- déclaration d'importation n° 6 du 6 novembre 2001, notamment pour du beurre ("ghee").

De plus, un envoi de lait en poudre et un envoi de pâte à tartiner, également destinés à X._____, furent dédouanés par le même transitaire sous les numéros de tarif 0402.2911 et 0405.2010, tous deux également dans les limites du contingent tarifaire:

- liste d'importation n° 7 du 29 mai 2000, notamment pour de la "poudre de lait",
- liste d'importation n° 8 du 29 mai 2000, notamment pour des "pâtes à tartiner".

C.

Lors d'un contrôle subséquent des données d'importation, l'Office fédéral de l'agriculture (OFAG) constata que X._____ ne disposait pas, pour les produits laitiers des numéros de tarif 0402.2911, 0405.2010 et 0405.9010, des parts de contingent tarifaire nécessaires. Les 8 novembre 2001 et 13 mai 2002, X._____ fut informé du résultat de ce contrôle en se voyant octroyer un délai de dix jours pour présenter ses éventuelles observations, preuves à l'appui.

Par la suite, l'OFAG transmet le dossier à la Direction générale des douanes (DGD), qui le transmet à la Direction d'arrondissement des douanes de Genève, Service des Enquêtes de Lausanne (ci-après: DA-SE).

En réponse au courrier du 28 juillet 2002 de la DGD, par lettres du 22 août 2002 et 4 octobre 2002 (dates des sceaux postaux), adressées à la DGD, respectivement à la DA-SE, X._____ fit valoir que les produits en cause étaient d'origine végétale et que seul son transitaire était responsable du dédouanement de la marchandise. Aucun document probant ne fut joint aux courriers de X._____ pour soutenir ses dires.

D.

Le 1er mai 2003, la DA-SE rendit à l'attention de X._____ une décision de perception subséquente portant sur le montant de Fr. 94'769.50 (TVA comprise), correspondant à la différence entre le taux hors contingent tarifaire (THCT) appliqué aux quantités de produits laitiers importés sous les numéros de tarif 0405.9090 et 0402.2919 et le taux contingent tarifaire (TCT).

E.

Par courrier du 31 mai 2003 adressé à la DA-SE, X._____ déclara vouloir faire recours contre la décision de perception subséquente précitée. Le 4 juin 2003, la DA-SE informa X._____ que l'affaire était transmise à la DGD pour des raisons de compétence.

Par décision du 1er septembre 2003, la DGD réclama un montant supplémentaire de redevances, décision qui fut annulée en date du 14 novembre 2003.

Après plusieurs échanges d'écriture, le représentant de X._____, Me V._____ à Lausanne, déposa en date du 3 février 2004 un recours contre la décision du 3 mai 2003, concluant à l'annulation de celle-ci et faisant essentiellement valoir que les produits importés étaient d'origine végétale et non des produits laitiers.

F.

Par décision du 4 octobre 2006, la DGD déclara X._____ assujetti au paiement de redevances d'entrée pour un montant total de Fr. 84'162.50 (Fr. 78'217.95 de droits de douane et Fr. 5'944.55 de TVA), motifs pris qu'il ne possédait pas les parts de contingent adéquates pour les produits importés. L'autorité douanière considéra que X._____ n'avait pas prouvé qu'il s'agissait de produits autres que de la matière grasse lactique pure et qu'il n'avait d'ailleurs jamais demandé de rectification des dédouanements. Par contre, elle considéra que les lots désignés comme "pâtes à tartiner" et "autres graisses végétales" des listes d'importation n° 8 du 29 mai 2000 et n° 1 du 30 novembre 1999 étaient exclus de la perception subséquente en raison de contradictions qui ressortaient des documents d'importation.

G.

Contre cette décision, X._____ (ci-après: le recourant) a interjeté recours, par mémoire du 3 novembre 2006 de la plume de son représentant, Me V._____, auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après: la Commission de recours) concluant à l'annulation de la décision de la DGD, sous suite de frais et dépens. En substance, il soutient que les produits en cause sont d'origine végétale et regrette que les douanes n'ont pas effectué d'analyse chimique. Il estime que l'autorité douanière fait preuve de formalisme excessif en n'accédant pas à sa demande de réexamen tendant à la rectification des positions tarifaires, d'autant plus que c'est son transitaire qui avait effectué les dédouanements en question.

H.

A fin 2006, la Commission de recours a transmis le dossier au Tribunal administratif fédéral et, début 2007, les parties ont été informées de la composition du collège appelé à statuer.

I.

Par réponse du 29 janvier 2007, la DGD conclut au rejet du recours et déclare que le montant devant encore faire l'objet de la perception subséquente est fixé à Fr. 80'032.25 (Fr. 78'217.95 de droits de douane et Fr. 1814.30 de TVA).

L'autorité inférieure considère que le recourant ne prouve pas qu'il s'agissait de produits autres que de la matière grasse lactique pure. Les envois ne contenaient certes pas seulement du "ghee" proprement dit, mais les documents d'expédition ne fournissent pas la preuve que l'envoi dans son entier était constitué de "ghee" végétal. Néanmoins, la DGD estime que le montant à percevoir doit être revu à la baisse en raison du taux réduit de TVA à appliquer sur les importations.

J.

Par courrier du 6 mars 2007, Me V._____ a communiqué au Tribunal administratif fédéral qu'il n'est plus le conseil du recourant.

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

Le Tribunal administratif fédéral considère :**1.**

1.1 Jusqu'au 31 décembre 2006, la Commission de recours était notamment compétente pour connaître des recours formés contre les décisions de première instance ou sur recours de la DGD concernant la détermination des droits de douanes, y compris l'assujettissement au paiement des droits (art. 109 al. 1 let. c de la loi fédérale du 1^{er} octobre 1925 sur les douanes [aLD, RS 6 469 et les modifications ultérieures] dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006). Depuis le 1^{er} janvier 2007 et 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. Dès lors, conformément à l'art. 53 al. 2 LTAF, les recours pendants devant les Commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les

services de recours des départements au 1er janvier 2007 sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où il est compétent. Les recours sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure. Selon les art. 37 LTAF et 2 al. 4 PA, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

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, le litige concerne la perception subséquente de redevances d'entrée. Il entre donc dans la compétence de la Commission de recours, respectivement du Tribunal administratif fédéral, comme autorité de recours compétente. La décision rendue par l'autorité inférieure, datée du 4 octobre 2006, a été notifiée au recourant le 6 octobre 2006 et le recours adressé à la Commission de recours le 3 novembre 2006. Le recours 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. Il 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^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss).

3.

3.1 La décision attaquée ordonne au recourant de payer le montant de Fr. 84'162.50 correspondant à la différence entre le taux contingent tarifaire (TCT) et le taux hors contingent tarifaire (THCT) sur la base de l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal

administratif (DPA, RS 313.0). Elle retient en substance que, lors du contrôle subséquent des données d'importation, l'OFAG a constaté que le recourant avait importé du lait en poudre et du "ghee" (matière grasse du lait) au TCT entre le 17 mars 2000 et le 6 novembre 2001, sans disposer des parts de contingent correspondantes.

3.2 Le recourant soutient que le "ghee" qu'il a importé est non pas d'origine animale, mais végétale ("vegetable ghee"), et n'est ainsi pas soumis au contingent. En fait, ce n'est que par manque de diligence que ces produits ont été dédouanés en tant que matière grasse du lait. Selon le recourant, la décision attaquée est contraire à l'interdiction du formalisme excessif, dès lors que la DGD considère que le dédouanement est entré en force et qu'elle n'est pas entrée en matière sur sa demande de réexamen concernant la rectification de la position douanière du beurre "ghee" en tant que "vegetarian ghee".

4.

Une contravention douanière est commise par celui qui obtient l'admission en franchise ou une réduction de droits pour des marchandises qui ne remplissent pas les conditions prescrites (art. 74 ch. 9 aLD). A teneur de l'art. 80 al. 1 aLD, le titre deuxième de la DPA est applicable aux infractions douanières.

Aux termes de l'art. 12 al. 1er DPA, lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. L'art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (cf. art. 9 et 13 aLD) ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside. Pour que l'art. 12 al. 2 DPA trouve application, il faut d'abord qu'il y ait eu la réalisation objective d'une infraction pénale (voir entre autres, Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.61 consid. 3d/bb ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 439 ss consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2.1; ATF 115 Ib 360 consid. 3a, 106 Ib 221 consid. 2c ; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht (VStrR), Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berne 1998, p. 36 ch. 4a). Si tel n'est pas le cas, l'art. 12 al. 2 DPA ne peut pas entrer en ligne de compte. L'application de cette disposition ne dépend en revanche pas

d'une responsabilité pénale, ni même d'une faute (arrêt du Tribunal fédéral 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 3.2; ATF 106 Ib 221 consid. 2c), ni encore de l'introduction d'une procédure pénale (arrêt du Tribunal fédéral A.341/1984 du 31 octobre 1985 consid. 4c). L'avantage illicite de l'art. 12 al. 2 DPA consiste en un avantage patrimonial qui est engendré par le non-paiement des contributions dues. Il peut consister non seulement en une augmentation des actifs, mais aussi en une diminution du passif, ce qui est normalement le cas lorsqu'une contribution due n'est pas perçue (ATF 110 Ib 310 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral A.490/1984 du 20 décembre 1985 consid. 3c).

5.

5.1 Aux termes 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 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. 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.

5.2 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).

5.3 Aux termes de l'art. 24 al. 1 aLD, la déclaration en douane établie par le redevable conformément au tarif des douanes est déterminante pour le calcul du droit, à moins qu'elle ne doive être rectifiée à la suite de la vérification douanière. 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). Après détermination des obligations résultant de l'assujettissement aux droits de douane, il est dressé un acquit de douane qui, en l'absence d'autres attestations, justifie du dédouanement de la marchandise et prouve que le redevable a rempli ses obligations (art. 37 aLD) (en la matière, voir l'arrêt récent du Tribunal fédéral 2C_388/2007 du 12 novembre 2007 consid. 4.3).

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 (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1737/2006 du 22 août 2007 consid. 4.2 et A-1680/2006 du 26 novembre 2007 consid. 2.4-3.1-3.3; arrêt du Tribunal fédéral 2A.180/2006 du 13 juillet 2006 consid. 3.1). Si le dédouanement n'a pas été contesté dans ce délai et qu'il n'apparaît pas que l'administré se soit trouvé dans l'impossibilité d'agir dans les 60 jours, il ne peut s'en prendre qu'à lui-même et doit se laisser imputer les constatations qui figurent sur l'acquit de douane (arrêt du Tribunal fédéral 2A.180/2006 du 13 juillet 2006 consid. 3.2).

6.

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 d'informations (aODTED, RO 1999 1300 et les modifications ultérieures; abrogée par la nouvelle LD). Conformément à l'art. 3 al. 1 de l'ordonnance générale du 7 décembre 1998 sur l'importation de produits agricoles (ordonnance sur les importations agricoles, OIAgr, RS 916.01), le dédouanement des produits agricoles importés s'effectue en règle générale par traitement électronique des données. 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).

7.

7.1 Selon l'art. 1 de la loi du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), toutes les marchandises importées ou exportées à travers la ligne suisse des douanes doivent être dédouanées conformément au tarif général figurant dans les annexes. Au sens de l'art. 21a aLD, sauf disposition contraire du tarif, la perception des droits est régie par les taux et les bases de calcul en vigueur le jour où commence l'assujettissement aux droits de douane. Il convient à cet égard de préciser que depuis le 1er janvier 2005, seul le tarif douanier électronique subsiste (voir la note concernant les Annexes 1 et 2 du Tarif des douanes suisses de la LTaD qui renvoie au tarif douanier électronique publié à l'adresse Internet www.tares.ch). Cette dernière contient toutes les modifications approuvées par le Conseil de coopération douanière du Système harmonisé ainsi que les modifications et nouveautés des Notes explicatives suisses (au sujet du tarif général, voir les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1718/2006 du 7 décembre 2007 consid. 2, A-1704/2006 du 25 octobre 2007 consid. 2 et A-1692/2006 du 25 avril 2007 consid. 2).

7.2 A la suite de l'accord du 15 avril 1994 instituant l'Organisation mondiale du commerce (RS 0.632.20) et afin d'orienter les importations, la Confédération a introduit des prix-seuils pour certains produits agricoles (art. 20 de la loi sur l'agriculture du 29 avril 1998 (LAgr, RS 910.1) et fixé des contingents tarifaires (art. 21 LAgr) qui déterminent la quantité maximale d'un produit agricole pouvant être importé à un taux de droit de douane bas, dénommé "taux contingent tarifaire" (TCT). Le taux de droit de douane applicable aux quantités excédentaires, dénommé "taux hors contingent tarifaire" (THCT), a été fixé par le Conseil fédéral à un niveau élevé, voir dissuasif, afin de rendre ces importations non rentables. L'Administration fédérale des

douanes est alors chargée de percevoir a posteriori la différence de redevances entre le TCT et le THCT lorsque des marchandises sont importées indûment au TCT (voir les arrêts du Tribunal fédéral 2C_388/2007 du 12 novembre 2007 consid. 4.2 et 2C_82/2007 du 3 juillet 2007 consid. 2; voir également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 2.1, A-1680/2006 du 26 novembre 2007 et A-1763/2006 du 27 juin 2007).

8.

En l'espèce, le recourant conteste devoir le montant réclamé par l'autorité inférieure. Il fait valoir un manque de diligence de la part de son transitaire lors des dédouanements. Il soutient que les produits en question sont d'origine végétale et que la DGD se trompe en affirmant que les produits sont de la matière grasse lactique pure.

8.1 L'autorité de céans ne peut se rallier à cette position. Selon les principes précités (cf. supra consid. 5), le recourant est lié par l'acceptation des déclarations en douane. D'après le dossier en mains du Tribunal, le recourant n'a pas utilisé le délai de recours de l'art. 109 al. 2 aLD contre le dédouanement des importations de "ghee" et de lait en poudre en question et rien n'indique qu'il aurait été dans l'impossibilité d'agir dans ce délai. Les déclarations des 17 mars 2000, 18 mai 2000, 29 mai 2000, 20 décembre 2000, 31 juillet 2001 et 6 novembre 2001 sont donc entrées en force et le recourant ne peut utiliser la présente procédure pour les remettre en cause en invoquant une erreur de son transitaire lors de la déclaration d'importation.

Ce n'est que le 31 mai 2003 et par le recours qui s'ensuivit, du 3 février 2004, soit après avoir reçu l'avis de la DGD du 1er mai 2003 lui communiquant son intention de procéder au recouvrement des redevances douanières éludées, que le recourant a fait valoir une erreur commise par son transitaire et qu'il a requis l'admission de l'importation des produits en cause en tant que "ghee" d'origine végétale.

Dès le moment où la douane a accepté une déclaration en y apposant son sceau, celle-ci ne peut être remplacée, complétée, rectifiée ou détruite que si la demande en a été faite avant que l'acquit de douane n'a été dressé. Si ce dernier est déjà établi, le bureau de douane peut faire droit à des demandes d'allègement douanier, d'exemption douanière ou de modification du genre de dédouanement si l'envoi se trouve encore sous contrôle officiel de la douane, de la poste ou du

chemin de fer. Le bureau de douane perçoit alors la taxe prévue selon le tarif (art. 49 al. 2 de l'Ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes [aOLD, RO 42 361 et les modifications ultérieures]; décisions de la Commission de recours du 13 février 2002, publiée dans la JAAC 66.56 consid. 2a, et du 28 octobre 2003, publiée dans la JAAC 68.51 consid. 3b).

8.2 Il convient également de rappeler que le fait que ce soit le transitaire du recourant qui a procédé au dédouanement n'est pas relevant dans le cadre de la procédure tendant à la perception subséquente de redevances d'entrée, celle-ci se limitant à définir la responsabilité fiscale qui est engagée sur la base de la déclaration. Peu importe la faute du transitaire, l'assujetti en répond (voir à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1680/2006 du 26 novembre 2007 consid. 3.2.1 et 3.3.1). Conformément à l'art. 13 al. 1 aLD, les droits de douane sont en effet 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. Les droits de recours entre les assujettis sont réglés par le droit civil. Par conséquent, si la déclaration entraîne l'assujettissement d'une personne qui n'a pas transporté la marchandise, sa responsabilité fiscale est en principe engagée sur la base de la déclaration. Un éventuel litige entre les cocontractants, à savoir entre l'importateur et le transitaire, est une affaire de droit privé, dont l'issue dépend du juge civil (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 3.2.1, 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; arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2007 du 3 juillet 2007 consid. 4.1).

8.3 Par ailleurs, le recourant n'allègue aucun motif qui aurait justifié, de la part de l'autorité inférieure, le réexamen du dédouanement (cf. sur les motifs de révision, MOOR, op. cit., p. 341 ss).

9.

Dès lors que le recourant ne peut pas remettre en cause, dans le cadre de la présente procédure fondée sur l'art. 12 DPA, les déclarations d'importation qui sont entrées en force, encore faut-il examiner si, sur la base des déclarations enregistrées entre le 17 mars 2000 et le 6 novembre 2001, l'autorité inférieure était en droit de réclamer la restitution de droits de douane.

9.1 En l'espèce, les produits de type "ghee" et lait en poudre ont été soumis, selon les déclarations de douane précitées, aux positions tarifaires n° 0405.9010 et 0402.2911. Ces positions tarifaires figurent dans le tarif des douanes suisses. Le numéro de tarif 0405.9010 se rapporte au beurre et aux autres matières grasses provenant du lait, ainsi qu'aux pâtes à tartiner laitières qui sont importées dans les limites du contingent tarifaire avec la clef n° 7. Quant au numéro de tarif 0402.2911, appliqué au lait en poudre importé et désignant du lait et crème de lait, concentrés ou additionnés de sucre ou d'autres édulcorants, en poudre, en granulés ou sous d'autres formes solides, d'une teneur en poids de matières grasses excédant 1,5 %, il se voit également soumis au contingent tarifaire avec la clef n° 7.

Dans un cas comme dans l'autre, il s'agit donc de produits laitiers, pour lesquels l'importateur doit posséder une part de contingent tarifaire adjugée par l'OFAG pour pouvoir bénéficier d'une importation à des droits de douane réduits, l'importation hors contingent étant soumise à des droits de douane élevés.

9.2 En application du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 5.2 ci-dessus), le recourant ne pouvait effectuer des importations au TCT que s'il était en possession d'une part de contingent tarifaire adéquate. En l'occurrence, il est incontestable que tel n'était pas le cas. Les marchandises en cause sont donc passibles de droits de douane au THCT d'après les numéros de tarif 0405.9090 pour le "ghee" et 0402.2919 pour le lait en poudre. L'autorité douanière était donc fondée à utiliser ces numéros de tarif, applicables en cas d'importation hors contingent tarifaire de "ghee" et de lait en poudre.

9.3 Contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité inférieure n'a donc pas violé les prescriptions douanières en considérant que les produits importés selon les déclarations de douanes et les factures y relatives étaient soumis aux limites du contingent tarifaire. En sa qualité de mandant, le recourant est dès lors assujéti au paiement des redevances d'entrées dues au sens des art. 9 et 13 aLD. En ne payant pas ces redevances, il a obtenu au taux contingent tarifaire des marchandises ne remplissant pas les conditions prescrites au sens de l'art. 74 ch. 9 aLD. Par conséquent, l'autorité intimée est fondée à lui réclamer après coup la contribution due sur la base de l'art. 12 al. 1er DPA.

9.4 Par ailleurs, l'autorité inférieure a modifié, lors de sa réponse du 29 janvier 2007, la perception subséquente telle qu'elle était fixée dans sa décision du 4 octobre 2006. La DGD a en effet revu à la baisse le montant dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée en appliquant le taux réduit aux importations litigieuses, soit de 2,3 % en 2000 et 2,4 % en 2001, portant ainsi le montant total de la perception subséquente à Fr. 80'032.25, au lieu de Fr. 84'162.50 tel qu'indiqué dans la décision attaquée. Le recourant ne s'y opposant pas, il convient dès lors de confirmer la rectification effectuée par l'autorité inférieure. Le recours est admis sur ce seul point.

10.

Le recourant fait également valoir que le fait de n'avoir pas accédé à sa demande de réexamen tendant à la rectification de la position tarifaire du beurre "ghee" en tant que "vegetarian ghee" relève du formalisme excessif. Ce grief n'est pas non plus propre à modifier l'appréciation du Tribunal.

La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition du formalisme excessif. Un tel formalisme existe 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 130 V 177 consid. 5.4.1, 128 II 139 consid. 2a, 127 I 31 consid. 2a/bb; à ce sujet, voir également MOOR, op. cit., p. 230 ss).

En l'espèce, les autorités douanières n'ont fait que respecter les règles tarifaires existantes, sans compliquer ni empêcher l'application du droit matériel. On ne discerne, dans cette façon de faire, aucun formalisme excessif.

De plus, le Tribunal de céans se réfère aux considérants ci-dessus concernant l'acceptation de la déclaration. Le recourant n'étant pas intervenu à temps, il ne peut reprocher aux autorités douanières de faire preuve de formalisme excessif et il lui revient d'assumer les conséquences de son inaction. Au demeurant, le recourant s'est certes expliqué, bien que tardivement, sur les résultats du contrôle des dédouanements en cause. Mais le Tribunal administratif fédéral constate qu'aucune pièce ou document qui attesterait ses dires n'est

joint à ses courriers. Il revient au recourant d'en supporter, là aussi, les conséquences.

11.

11.1 Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il concerne le montant effectivement dû de TVA à titre de perception subséquente pour les importations litigieuses (consid. 9.4 ci-dessus). En revanche, le recours doit être rejeté dans la mesure où il a trait au fondement même de la perception subséquente.

11.2 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'Ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

11.3 Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il faut entendre par-là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (cf. ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 848; JEAN-FRANÇOIS POUURET, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943*, vol. V, Berne 1992, ad art. 159, ch. 1).

11.4 En l'espèce, le recourant ayant partiellement obtenu gain de cause, il convient de réduire les frais de procédure par-devant le Tribunal administratif fédéral de Fr. 2'000.- à Fr. 1'500.-. La différence de Fr. 500.-, par rapport à l'avance de frais de Fr. 2'000.- que le

recourant a effectué le 24 novembre 2006, lui sera restituée dès l'entrée en force du présent arrêt.

11.5 Enfin, vu l'issue de la cause, le recourant, représenté par un mandataire professionnel jusqu'au dépôt de la réponse de l'autorité inférieure, a droit à des dépens réduits, fixés à Fr. 500.- (TVA comprise), à charge de l'autorité intimée (art. 7 al. 2 et 14 al. 2 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours de X. _____ du 3 novembre 2006 est partiellement admis au sens du considérant 9.4 et la décision de la DGD du 4 octobre 2006 est réformée en son chiffre 2., en ce sens que le montant devant faire l'objet de la perception subséquente est fixé à Fr. 80'032.25 conformément au ch. 2 du point III. de la réponse du 29 janvier 2007 de la DGD. La décision attaquée est confirmée pour le surplus.

2.

Les frais de procédure, par Fr. 1'500.-, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.-, le surplus, par Fr. 500.-, lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent arrêt.

3.

La Direction générale des douanes est tenue de verser au recourant une indemnité à titre de dépens de Fr. 500.-.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

Le président de chambre :

La greffière :

Thomas Stadelmann

Chantal Schiesser-Degottex

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 du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :