Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-5057/2011

Arrêt du 10 décembre 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____ SA,
représentée par (…), avocat,
recourante,

contre

Direction générale des douanes (DGD),
Division principale droit et redevances,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Demande de remise des redevances d'entrée,
droits de douane et taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
aLD et aLTVA, années 2002-2004.

Faits :

A.
A._____ SA (ci-après la société ou la recourante) est une société anonyme inscrite au Registre du commerce du canton de (…) depuis le 16 décembre 1996. Son siège se trouve à (…). La société s'appelait jusqu'en juin 2004 (…). Le but de la société est actuellement (depuis 2004) défini ainsi: "acquisition, administration et gestion de participations à toutes sociétés ou entreprises commerciales, financières ou industrielles ainsi que leur financement".

B.
Durant les années 2002 et 2003, B._____ SA et C._____ Sàrl (deux sociétés [étrangères]) ont dédouané à l'importation, pour le compte de la recourante, 122'301 kg nets de beurre frais. A cette fin, elles ont présenté au bureau de douane de (…) des certificats d'origine attestant que la marchandise provenait de (…).

C.
Le 15 juillet 2004, la Section des enquêtes (actuelle Section antifraude douanière) de la Direction d'arrondissement des douanes de (…) (DA) a invité l'autorité (…) compétente à procéder au contrôle a posteriori de l'authenticité et de l'exactitude des certificats d'origine précités. Par réponse du 12 avril 2006 et ensuite d'une enquête menée auprès de B._____ SA et de C._____ Sàrl, l'autorité (susdite) a déclaré les certificats d'origine non valables pour 87'250 kg nets de beurre. Selon dite autorité, cette quantité de beurre ne provenait pas de (…), mais elle avait été achetée hors zone avant son importation.

D.
Le 11 août 2005, la Section des enquêtes a communiqué à la recourante que 87'250 kg nets de beurre ne pouvaient être considérés comme originaires de (…), de sorte que des droits d'entrée étaient dus pour l'importation en Suisse de cette quantité de marchandise. La recourante a réagi en suspendant ses importations de beurre. Le système de contingentement a ensuite été modifié par accord des gouvernements suisse et (…), à l'instigation de la recourante.

E.
Le 23 mai 2007, la DA a rendu, à l'adresse de D._____ SA, une décision de perception subséquente de redevances d'entrée, portant sur un montant total de Fr. 1'566'063.45, soit Fr. 1'529'358.80 de droits de douane et Fr. 36'704.65 de TVA à l'importation. La décision soulignait que

B._____ SA et C._____ Sàrl étaient solidairement assujetties aux redevances, pour des montants de Fr. 1'089'324.25 et de Fr. 476'679.20. Cette décision a été annulée et remplacée par une décision identique du 2 octobre 2007, après que la DA eut constaté que D._____ SA n'existait plus et que la décision devait être adressée à la recourante, celle-ci ayant consenti à cette manière de faire.

F.
La recourante a contesté la décision du 2 octobre 2007 devant la Direction générale des douanes (DGD). Celle-ci a rejeté le recours par décision du 18 juillet 2008. La recourante a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Cependant, le 23 septembre 2008, la DA a rendu à l'encontre de la recourante une seconde décision de perception subséquente portant sur un montant de Fr. 587'904.30, soit Fr. 574'125.30 de droits de douane et Fr. 13'779.-- de TVA pour les importations survenues durant l'année 2004. La recourante a contesté cette décision devant la DGD, mais le traitement de l'affaire a été suspendu dans l'attente de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral sur la première décision. Le 1er avril 2010, celui-ci a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010). Sur cette base, le recours encore pendant devant la DGD contre la seconde décision a été retiré, par courrier du 1er juin 2010.

G.
Le 24 mars 2011, la recourante a adressé à la DGD une demande de remise des droits de douane et de TVA dus selon les deux décisions susmentionnées. Cette demande a été rejetée par la DGD par décision du 12 juillet 2011. Le 13 septembre 2011, recours a été déposé contre la décision de la DGD devant le Tribunal administratif fédéral. La recourante conclut en substance à ce que dite décision soit annulée et qu'il lui soit fait remise des montants réclamés (soit un total de Fr. 2'153'967.75). Par réponse du 11 novembre 2011, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

Les autres éléments de fait seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.
1.1
Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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 à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'Administration fédérale des douanes (ci-après l'AFD ou l'autorité inférieure) étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2
Les droits de douane ainsi que l'impôt sur les importations sont perçus par l'AFD (art. 94 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]; art. 62 al. 1 de la loi sur la TVA du 12 juin 2009 [LTVA, RS 641.20]); sauf exception, la législation douanière est également applicable à la perception de l'impôt sur les importations (art. 50 LTVA). L'art. 116 LD prévoit que les décisions des instances inférieures de l'AFD peuvent faire l'objet de recours internes. En l'occurrence, puisqu'il s'agit d'une décision de la Direction générale des douanes (cf. art. 59 de l'ordonnance de l'AFD du 4 avril 2007 sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013]), une telle possibilité n'existe pas. La décision attaquée est donc susceptible de recours devant le Tribunal administratif fédéral directement. La compétence fonctionnelle de celui-ci est ainsi respectée.

1.3
Posté le 13 septembre 2011, alors que la décision attaquée, datée du 12 juillet 2011 a été notifiée le lendemain au plus tôt, le recours a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA), compte tenu des féries estivales (art. 22*a* al. 1 let. b PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration ainsi que muni de conclusions valables et motivées, le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). De plus, la recourante est directement touchée par la décision entreprise et elle a pris part à la procédure devant l'instance inférieure; elle a donc manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.
2.1 Devant le Tribunal administratif fédéral, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA;

cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

2.3 La LD est entrée en vigueur le 1er juillet 2007. Elle a succédé à l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RS 6 469 et les modifications ultérieures).

La LTVA actuelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Auparavant s'appliquait la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA de 1999, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures).

L'autorité inférieure s'est fondée d'emblée sur le nouveau droit pour rendre sa décision au sujet des droits de douanes. Elle a en revanche suivi l'ancien droit en ce qui concerne la TVA, sans donner d'autre explication à cet égard. Le mémoire de recours paraît plutôt, en ce qui concerne la TVA, être fondé sur le nouveau droit. La question du droit applicable mérite ainsi d'être examinée préalablement à toute autre question.

2.3.1 L'art. 132 al. 1 LD prévoit que soient liquidées selon l'ancien droit les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Toutefois, dans la mesure où elle se rapporte aux procédures en suspens uniquement, cette formulation est trop restrictive; elle ne reflète pas complètement le sens de la norme. En effet, de manière générale, le droit matériel applicable se détermine selon le principe en vertu duquel les dispositions légales pertinentes sont celles qui existaient au moment où s'est produit l'état de fait générateur de conséquences juridiques (cf. ATF 119 Ib 103 consid. 5; ATAF 2007/25 consid. 3.1). Il convient donc d'appliquer de manière générale l'ancien droit aux cas de placement sous

régime douanier qui ont eu lieu à l'époque où celui-là était en vigueur, même si les dispositions transitoires du nouveau droit ne le prévoient pas explicitement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 1.1, A-1766/2006 et A-55/2007 du 25 septembre 2008 consid. 1.2). En l'occurrence, le placement sous régime douanier a clairement eu lieu sous l'empire de l'ancien droit; celui-ci est donc applicable sur le plan matériel.

2.3.2 La loi sur la TVA du 12 juin 2009 (LTVA) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'espèce, durant les années 2002 et 2003, la présente affaire est également régie par l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

2.3.3 Les conditions présidant à la remise de contributions relèvent du droit matériel et non du droit de procédure. De plus, la remise de contributions ne constitue pas une procédure en soi; elle se conçoit uniquement comme une suite (la procédure d'exécution) donnée à la procédure de taxation. Ainsi, les demandes de remise doivent être traitées à la lumière du droit matériel applicable au moment où a lieu le fait générateur de l'impôt, et non au moment où la demande de remise est déposée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5654/2009 du 26 novembre 2010 consid. 2, A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 1.3, A-1701/2006 du 1er octobre 2007 consid. 1.2, A-1766/2006 et A-55/2007 du 25 septembre 2008 consid. 1.2). La présente affaire doit donc être examinée à la lumière de l'ancien droit, et cela vaut non seulement pour la TVA mais aussi pour les droits de douanes. Plus particulièrement, l'art. 84 aLTVA doit être analysé dans sa teneur originale, puisque c'est celle qui était en vigueur au moment où se sont produits les faits déterminants.

2.3.4 En revanche, en matière de procédure et d'organisation des autorités, le nouveau droit s'applique de manière générale dès son entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_369/2007 du 3 avril 2008 consid. 1.1, 2C_355/2007 du 19 novembre 2007 consid. 1.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1766/2006 et A-55/2007 du 25 septembre

2008 consid. 1.2; voir aussi art. 53 al. 2 LTAF). Ainsi, l'art. 132 al. 1 LD, en prévoyant que l'ancien droit s'applique aux procédures en suspens au moment de son entrée en vigueur, ne fait référence qu'aux dispositions de droit matériel (DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zollgesetz (ZG), Martin Kocher/Diego Clavadetscher [édit.], Berne 2009, ch. 5 et 9 ad art. 132 LD). Cette règle doit également valoir dans le cadre de la perception par l'AFD de la TVA à l'importation (cf. art. 62 al. 1, 113 al. 3 [par analogie] LTVA, art. 95 al. 1 LD).

3.

3.1 La recourante réclame la remise d'une dette de douane d'une part et d'une dette de TVA d'autre part. Il convient donc d'examiner successivement les dispositions qui régissent la remise de dette dans le cadre de ces deux domaines (cf. consid. 3.2 ci-après et 3.3 ci-dessous, respectivement).

3.2 Selon l'art. 127 al. 1 aLD, dans sa teneur en vigueur durant la période topique (version du 6 octobre 1972, RO 1973 644 p. 648), il est fait remise de tout ou partie des droits dus:

- lorsqu'une marchandise dédouanée définitivement ou provisoirement à l'importation, mais qui se trouvait encore sous contrôle officiel ou qui était placée dans un entrepôt fédéral, périt en tout ou en partie par une cause fortuite ou par force majeure ou est, sur l'ordre de l'autorité, en tout ou en partie, détruite ou refoulée (ch. 1);

- lorsqu'une marchandise dédouanée avec acquit-à-caution ou avec passavant périt en tout ou en partie, pendant la durée de validité de l'acquit, par une cause fortuite ou par force majeure ou est, sur l'ordre de l'autorité, détruite en tout ou en partie, à condition que le fait soit constaté officiellement par la douane ou dûment attesté par une déclaration des Chemins de fer fédéraux ou d'une autorité fédérale, cantonale ou communale (ch. 2);

- lorsqu'une demande de supplément imposerait au redevable une charge qui, en raison de circonstances spéciales, serait contraire à l'équité (ch. 3);

- dans les autres cas, lorsque, du fait de circonstances extraordinaires ne touchant pas la détermination des redevances, la perception aurait un caractère particulièrement rigoureux (ch. 4).

L'interprétation littérale de cette disposition indique que la remise a obligatoirement lieu lorsque les conditions en sont remplies ("il est fait remise", cf. ERNST BLUMENSTEIN, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, Berne 1931, p. 44 ss). Réciproquement, cela signifie que la remise ne peut avoir lieu que si les conditions en sont remplies. La liste de cas prévue par la loi est exhaustive et elle ne saurait être étendue par l'autorité d'application (cf. MICHAEL BEUSCH, in Zollgesetz (ZG), Martin Kocher/Diego Clavadetscher [édit.], Berne 2009, ch. 17 ad art. 86 LD; REMO ARPAGAUS, Zollrecht, Tome XII de Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [édit.], Bâle 1999, ch. 521).

La remise de contributions relève de l'exécution du droit et non de la taxation fiscale. Partant, elle ne peut avoir lieu qu'en relation avec une dette d'impôt fixée par une décision entrée en force. Dès lors, la taxation elle-même ne peut être remise en cause ni réexaminée (arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 2004, publié in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 74 p. 246 ss consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 2.1 et 3.5, A-4619/2007 du 21 décembre 2009 consid. 2.1.1, A-5264/2008 du 27 août 2009 consid. 2.1 et 3.3.2, A-1699/2006 du 13 septembre 2007 consid. 2.3.1; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zurich 2012, p. 208 s.).

3.2.1 L'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD doit être lu en relation avec l'art. 126 aLD, en vertu duquel l'AFD peut réclamer pendant une année le paiement de droits de douane ou d'autres droits perçus par l'administration douanière lorsque celle-ci a commis une erreur lors du dédouanement. Ainsi, une remise selon l'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD ne peut entrer en ligne de compte que dans la mesure où l'assujetti doit s'acquitter d'un supplément d'impôt parce que l'administration s'est d'abord trompée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 94 I 478 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4619/2007 du 21 décembre 2009 consid. 2.1.2, A-5264/2008 du 27 août 2009 consid. 2.2). Sont ainsi visés, par exemple, le choix d'une position tarifaire erronée, une faute lors de la fixation du montant des droits, une appréciation juridique incorrecte de la situation ou une mauvaise définition des personnes assujetties (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4619/2007 du 21 décembre 2009 consid. 2.1.2 et les références citées).

3.2.2 S'agissant du chiffre 4 de l'art. 127 aLD, le message du Conseil fédéral du 16 août 1972 relatif à la révision de la LD (FF 1972 II 219, p. 224 s.) donne quelques informations sur le but poursuivi par le législateur lors de l'introduction de cette disposition. Ainsi, l'accroissement cons-

tant du nombre de prescriptions, en particulier internationales, d'une part, et la pénurie de personnel touchant aussi bien les assujettis que l'administration, d'autre part, créaient alors des situations telles que, dans des cas d'espèce, la perception des redevances paraissait si peu équitable aux yeux de l'assujetti et même de l'administration qu'une renonciation s'imposait. Ce constat vaut sans aucun doute aujourd'hui encore.

L'application de l'art. 127 al. 1 ch. 4 aLD nécessite que trois conditions cumulatives soient réunies:

– on doit se trouver en présence de circonstances extraordinaires;

– celles-ci doivent être sans rapport avec la détermination des redevances; et

– la perception des droits doit s'avérer particulièrement rigoureuse pour l'assujetti.

3.2.2.1 Les circonstances extraordinaires doivent avoir un lien avec la procédure douanière elle-même (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1676/2006 du 9 octobre 2007 consid. 3.3.1, A-1699/2006 du 13 septembre 2007 consid. 2.3.3, A-1698/2006 du 7 février 2007 consid. 3.2.1; JAAC [Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération] 41.81: la destruction, dans un accident de la circulation après le passage de la douane, de la marchandise qui a fait l'objet de la taxation ne constitue pas un événement en rapport avec la procédure douanière et elle ne permet donc pas d'obtenir une remise de dette).

Il est difficile de définir précisément les critères qui déterminent l'existence de circonstances extraordinaires, dans la mesure où il s'agit d'une clause générale qui a pour but de couvrir toutes sortes de situations. C'est donc une énumération casuistique qui donne au mieux corps à ce concept indéterminé. On peut ainsi citer comme exemple, selon un auteur du moins, le cas où une association caritative serait visée ou celui d'une personne qui utiliserait dans une mesure minime, pour un usage autre que celui qui a été déclaré, des marchandises admises en franchise (cf. HANS BEAT NOSER, Der Zollnachlass nach Art. 127 ZG – wozu, wie, wann?, Revue des douanes 4/90 p. 48; cf. aussi décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2001-044 du 18 septembre 2002 consid. 4.b.aa).

3.2.2.2 En deuxième lieu, la remise ne doit pas servir à corriger les bases de la perception des redevances. La jurisprudence a eu l'occasion de déterminer que le classement des marchandises (en fonction des positions tarifaires) était en rapport avec la détermination des redevances (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5264/2008 du 27 août 2009 consid. 2.3.2, A-1676/2006 du 9 octobre 2007 consid. 3.3.2; JAAC 57.43 consid. 2, 56.39). De même, la requête d'application du taux hors contingent tarifaire pour cause de dépassement du contingent est en principe en rapport avec la détermination des redevances. Tel est également le cas d'une demande de remise liée à la simple présentation d'un certificat d'origine non valable ou à la présentation d'un certificat d'origine établi tardivement (cf. décision de la CRD 2001-044 du 18 septembre 2002 consid. 5.c). En résumé, toutes les conditions formelles et matérielles d'application du tarif préférentiel doivent être réalisées au moment du dédouanement pour qu'une remise des droits prélevés conformément au tarif ordinaire soit possible (arrêt du Tribunal fédéral 2P.44/2004 du 8 juin 2004 consid. 3.5 publié in Archives 74 246).

3.2.2.3 Finalement, la perception des droits doit revêtir un caractère particulièrement rigoureux. Il s'agit d'un critère qui se réfère à la situation personnelle de l'assujetti. La remise n'a pas à servir de couverture contre le risque entrepreneurial; elle ne vise donc pas à résoudre des difficultés liées à la simple activité commerciale (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4619/2007 du 21 décembre 2009 consid. 2.1.6, A-5264/2008 du 27 août 2009 consid. 2.3.3, A-1676/2006 du 9 octobre 2007 consid. 3.3.3; décisions de la CRD 2001-044 du 18 septembre 2002 consid. 4.b.cc, 2002-114 du 14 janvier 2004 consid. 4.b.cc).

3.3 En ce qui concerne maintenant la remise de dette en matière de TVA à l'importation, l'art. 84 al. 1 aLTVA prévoit, dans sa version d'origine en vigueur jusqu'en 2007, les cas d'application suivants:

- un bien dédouané définitivement ou provisoirement à l'importation, mais qui se trouvait encore sous contrôle officiel ou qui était placé dans un entrepôt fédéral, a été détruit, totalement ou partiellement, à la suite d'un cas fortuit ou d'un cas de force majeure ou encore, a été détruit ou refoulé, totalement ou partiellement, sur ordre de l'autorité (let. a);

- un bien dédouané avec acquit-à-caution ou avec passavant a été détruit, totalement ou partiellement, pendant la durée de validité de l'acquit, à la suite d'un accident, d'un cas fortuit ou d'un cas de force ma-

jeure ou a été détruit, totalement ou partiellement, sur ordre de l'autorité, à condition que ces faits aient été constatés officiellement par la douane ou dûment prouvés par une déclaration des Chemins de fer fédéraux ou d'une autorité fédérale, cantonale ou communale (let. b);

– une demande de supplément d'impôt, eu égard à des circonstances particulières, entraîne une charge inéquitable pour l'assujetti (let. c);

– le mandataire chargé du dédouanement (p. ex. la maison d'expédition) ne peut transférer l'impôt en raison de l'insolvabilité de l'importateur et ce dernier, au moment du dédouanement, était inscrit dans le registre des assujettis auprès de l'Administration fédérale des contributions; l'insolvabilité de l'importateur est admise si la créance du mandataire semble sérieusement mise en péril (let. d).

Sous réserve du dernier cas, on constate que les hypothèses envisagées sont exactement les mêmes que celles qui sont prévues par l'aLD. Elles doivent donc être interprétées à la lumière de la législation douanière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 2.4.2). Seule la dernière éventualité constitue un cas propre au système de la TVA, qui s'explique par les caractéristiques de celui-ci. En revanche, on peut aussi constater que l'art. 127 al. 1 ch. 4 aLD ne trouve aucun correspondant dans la législation sur la TVA. Cet impôt ne peut donc être remis lorsque des circonstances exceptionnelles rendraient sa perception extrêmement rigoureuse pour l'assujetti (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6898/2009 du 29 avril 2010 consid. 2.5, A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 2.4.3). Malgré la formulation de la phrase introductive de l'al. 1 de l'art. 84 aLTVA (l'impôt "peut" être remis), les règles sur la remise ont un caractère contraignant lorsque les conditions en sont remplies (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3705/2007 du 29 septembre 2009 consid. 3.2.3, A-1714/2006 du 11 août 2008 consid. 2.2, A-5004/2007 du 11 septembre 2009 consid. 2.2).

4.

4.1 En l'espèce, il convient d'examiner si une remise de dette est envisageable sous l'angle de la législation douanière d'une part (cf. consid. 4.3 ci-dessous), et sous l'angle du droit de la TVA d'autre part (cf. consid. 4.4 ci-dessous). Il y a cependant lieu de traiter au préalable l'argument de la recourante selon lequel son droit d'être entendu aurait été violé en raison de lacunes dans la motivation de la décision attaquée (cf. consid. 4.2 ci-après).

4.2 La décision attaquée est un document de cinq pages. Elle traite successivement de la remise de contributions au point de vue de la législation douanière d'abord et de la TVA ensuite. Elle mentionne les articles dont il est fait application, elle indique, certes succinctement, les principes régissant leur interprétation et elle en examine les conséquences pour le cas présent. A cet égard, la décision attaquée satisfait manifestement aux exigences du droit d'être entendu (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.2 et 126 I 97 consid. 2b cités par la recourante elle-même). Preuve en est le fait que la recourante a pu expliquer dans son recours de manière parfaitement claire pourquoi elle contestait le raisonnement de la DGD. Si l'autorité inférieure n'a pas examiné plus en détail les circonstances de fait invoquées par la recourante, c'est, comme il ressort de la décision litigieuse, parce qu'elle a considéré que ces éléments étaient étrangers à la procédure de placement sous régime douanier et qu'ils ne constituaient donc pas des circonstances extraordinaires au sens des dispositions topiques. Il aurait ainsi été vain de les examiner plus en détail. Les bases du raisonnement tenu par la DGD sont donc claires et les exigences du droit d'être entendu ont été respectées. Savoir si les considérations de l'autorité inférieure sont correctes est une autre question, qui mérite d'être tranchée ci-après.

4.3 La recourante considère qu'une remise doit lui être accordée aussi bien en vertu de l'art. 127 al. 1 ch. 3 (cf. consid. 4.3.1 ci-après) qu'en vertu de l'art. 127 al. 1 ch. 4 aLD (cf. consid. 4.3.2 ci-dessous). Les autres hypothèses envisagées à l'article 127 aLD n'entrant manifestement pas en ligne de compte, on se contentera d'apprécier la situation sous l'angle des deux dispositions invoquées par la recourante.

4.3.1 Selon ce qui a été dit précédemment (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus), l'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD doit être mis en rapport avec l'art. 126 aLD, qui traite des suppléments de droits de douane. Ce dernier article fait référence au cas où l'administration a commis une erreur lors du dédouanement. Ici, on voit mal quelle serait l'erreur. L'AFC a simplement tenu compte du fait que les certificats de provenance de la marchandise avaient été annulés par les autorités (…). Elle n'avait aucune influence sur cette procédure et elle devait en accepter les résultats, quels qu'ils fussent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral rendu dans la même affaire A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 2.4). En l'absence d'une erreur de sa part, les conditions de l'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD ne sauraient être remplies et aucune remise ne peut être octroyée à la recourante sur cette base.

4.3.2 L'art. 127 al. 1 ch. 4 aLD laisse plus de place à la réflexion. D'après les principes présentés ci-dessus, l'application de cette disposition implique que trois conditions soient remplies: on doit se trouver en présence de circonstances extraordinaires; celles-ci doivent être sans rapport avec la détermination des redevances; et la perception des droits doit s'avérer particulièrement rigoureuse pour l'assujetti (cf. consid. 3.2.2 ci-dessus).

4.3.2.1 Il ne fait guère de doute que le montant réclamé à la recourante est en soi considérable. Il reste également important lorsqu'on le met en rapport avec la taille de la recourante ([des dizaines de millions] au bilan selon les comptes de groupe consolidés 2008 et 2009, avec des résultats avant impôt de, respectivement, Fr. [des centaines de milliers de francs] et de Fr. [plus d'un million], mais en revanche des résultats d'exploitation négatifs de Fr. – [plus d'un million] et de Fr. – [des centaines de milliers de francs]). Le caractère particulièrement rigoureux de la perception des droits doit ainsi être admis, d'autant que la recourante n'est pas responsable de l'erreur qui s'est produite lors de l'importation.

4.3.2.2 La recourante ne conteste pas les tarifs douaniers en eux-mêmes. Elle ne prétend pas, par exemple, que les montants qui lui sont réclamés fussent excessifs parce qu'ils l'empêcheraient d'importer du beurre (…), parce qu'ils reposeraient sur une fausse base de calcul ou parce qu'ils créeraient une distorsion de concurrence. Elle fonde son raisonnement sur le fait que la perception subséquente des droits dont elle est débitrice serait injuste au regard des circonstances, extraordinaires selon elle, de la cause. Ainsi, il ne s'agit pas véritablement ici de corriger la détermination des redevances au sens de la loi. A cet égard, il serait peut-être envisageable de considérer que la deuxième condition rappelée ci-dessus est réalisée. Cette question peut néanmoins rester ouverte, dans la mesure où il reste encore à se demander si la situation répond aux exigences de la troisième condition.

4.3.2.3 Pour trancher cette question, il faut examiner la procédure douanière en elle-même et les circonstances qui lui sont liées, et non d'autres éléments externes de l'état de fait (cf. consid. 3.2.2.1 ci-dessus). A ce point de vue, les chamboulements qui se sont produits dans le domaine de l'industrie laitière depuis la dernière décennie du XX^{e} siècle ont certainement créé une situation difficile pour les parties concernées. Il est bien possible que certains pouvoirs autrefois exercés par les entités publiques chargées de gérer les produits laitiers aient fait défaut aux sociétés privées qui leur ont succédé. Des changements de grande ampleur créent toujours des malentendus, des incertitudes ou des erreurs.

Cependant, ces changements sont sans rapport avec le système douanier lui-même. Ils sont tout au plus à l'origine de carences dans les contrôles effectués par la recourante. Pour qu'il fût possible d'entrer en matière, il faudrait que l'application correcte du système douanier créât en elle-même une situation injuste, en raison de circonstances particulières. Or ici la rigueur du traitement infligé à la recourante ne résulte pas d'une déficience de la législation douanière face à des circonstances extraordinaires, mais uniquement d'une correction de la taxation à la suite d'une déclaration en douane irrégulière. Une telle hypothèse ne correspond donc pas aux conditions d'application de l'art. 127 al. 1 ch. 4 aLD.

Sous réserve de l'importance du montant en jeu, le cas présent s'avère en réalité assez commun. Un partenaire commercial étranger a commis une erreur lors de l'importation d'un bien et c'est son cocontractant suisse qui doit en assumer la responsabilité, quand bien même aucune faute ne peut lui être reprochée. A cet égard, l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est clair; il crée une responsabilité solidaire objective de toutes les personnes qui ont profité du fait que les droits de douane n'ont pas été payés, même si elles n'en ont retiré aucun bénéfice (cf. l'arrêt du Tribunal administratif fédéral rendu dans la même affaire A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 6). La rigueur de ce système est cependant contrebalancée, selon les circonstances, par le fait que les règles ordinaires du droit privé permettent au débiteur solidaire de faire valoir des prétentions récursoires à l'encontre de l'éventuel fautif.

4.3.2.4 On pourrait se demander si la nature de l'erreur commise par les producteurs de beurre constitue ici une circonstance extraordinaire. En effet, d'après la recourante, ceux-ci ont commis une simple "erreur d'aiguillage". Il faut entendre par là qu'ils auraient exporté du beurre provenant de l'extérieur de la zone (…) alors qu'ils auraient tout aussi bien pu exporter du beurre originaire de cette même zone. Les exportateurs auraient uniquement été coupables de n'avoir pas distingué, dans leur stock, les mottes de l'une ou de l'autre origine; autrement dit, le beurre aurait pu être assimilé à un bien fongible dont toutes les parts sont équivalentes. A ce moment, l'importation d'une partie du stock plutôt que de l'autre n'aurait rien changé d'un point de vue concret. La substitution d'une part de marchandise à une autre aurait tenu du hasard et le fait qu'une quantité de beurre ne provenant pas de la zone (…) se retrouvât incluse dans le contingent aurait, à la limite, pu passer pour une circonstance extraordinaire.

Toutefois, cette hypothèse ne paraît pas correspondre à ce qui s'est véritablement passé. Il semble que les exportateurs aient acheté du beurre venant de l'extérieur de la zone pour le livrer en Suisse parce que, pour des questions de gestion de leurs stocks, ils avaient écoulé la production zonienne en (…). Ainsi, il ne s'agit pas d'une simple erreur d'aiguillage. Les exportateurs ont, peut-être consciemment, utilisé le contingent de beurre de zone comme un simple contingent de beurre tout court. Or tel n'est pas le but de la réglementation. S'il n'y avait plus de beurre de zone à disposition, les exportations en franchise devaient cesser. Une remise des droits de douane reviendrait au contraire à couvrir un abus du système de contingentement. Cette solution n'est donc pas envisageable ici. Au demeurant, pour qu'il fût possible d'accorder une remise, il faudrait encore considérer que ces circonstances sont en rapport avec la procédure douanière, ce qui ne paraît pas évident.

4.4 Il est encore nécessaire d'examiner l'affaire sous l'angle de la législation sur la TVA. Comme cela a déjà été dit, l'art. 84 al. 1 aLTVA, dans sa version d'origine ici applicable, connaît quatre cas de remise d'impôt. Trois cas ne correspondent manifestement pas à la situation d'espèce (cf. art. 84 al. 1 let. a, b et d aLTVA), si bien qu'il reste à se pencher sur l'art. 84 al. 1 let. c aLTVA, seul invoqué par la recourante.

On l'a vu, l'art. 84 al. 1 let. c aLTVA constitue le pendant de l'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD. Il doit donc être interprété à la lumière de cette dernière disposition. Cela implique en particulier que la demande de supplément d'impôt doit résulter d'une erreur de l'administration. Or tel n'est pas le cas ici. Donc, de même que l'art. 127 al. 1 ch. 3 aLD est inapplicable à la recourante, de même doit-il en être de l'art. 84 al. 1 let. c aLTVA.

5.

5.1

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être mis à la charge de la recourante. Toutefois, vu les circonstances de la cause et vu l'art. 6 let. b FITAF, il convient de procéder à une remise partielle desdits frais. Ainsi, ceux-ci seront fixés à Fr. 10'000.--. Ce montant sera imputé sur l'avance de Fr. 23'500.-- déjà versée par la recourante. Le solde lui sera restitué. Par ailleurs, vu l'issue

de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

5.2

Selon l'art. 83 let. m de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), les décisions sur la remise de contributions ou l'octroi d'un sursis de paiement ne sont pas sujettes à recours devant ce tribunal. Cette disposition s'applique en particulier à la TVA et aux droits de douanes (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_761/2008 du 27 octobre 2008 consid. 1.1, 2C_760/2008 du 27 octobre 2008 consid. 1.1, 2C_49/2007 du 9 mars 2007 consid. 2.1). Le présent arrêt est ainsi définitif. On rappellera pour finir qu'il existe en matière de droits de douane la possibilité de demander des plans de paiements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 4.2 et 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5 in fine; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6252/2007 du 6 février 2009 consid. 10).

(dispositif de l'arrêt sur la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 10'000.-- (dix mille francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de Fr. 23'500.-- (vingt-trois mille cinq cents francs) déjà versée par elle. Le solde de l'avance, par Fr. 13'500.-- (treize mille cinq cents francs), sera restitué à la recourante, à charge pour elle d'indiquer au Tribunal un numéro de compte postal ou bancaire à cet effet.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (recommandé)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. (…) ; recommandé)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Expédition :