

# **BVGer A-2868/2022 vom 23. März 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-03-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2868\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2868_2022)

FR: TAF A-2868/2022 du 23 mars 2023

IT: TAF A-2868/2022 del 23 marzo 2023

## **Regeste**

Douanes

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

En vertu de l'art. 31 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral 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). En particulier, les décisions de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (ci-après : l'OFDF) et de ses domaines de direction peuvent être déférées au Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. ég. art. 116 al. 2 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). Le tribunal de céans est donc compétent pour connaître de la présente cause.

### **E. 1.2**

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF et art. 116 al. 4 LD) étant rappelé que la réserve de l'art. 3 let. e PA concerne la procédure de taxation douanière initiale, mais ne s'applique en revanche pas aux procédures de recours, y compris celles internes à l'administration, auxquelles la procédure de rectification de la déclaration en douane (cf. consid. 5 ci-après) peut être assimilée (cf. ATF 142 II 433 consid. 3.2.6 ; arrêts du TAF A-144/2021 du 23 septembre 2022 consid. 1, A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 1.2 ; Martin Kocher, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Hand-kommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après cité : Zollgesetz], n° 10 et 12 ad art. 116 LD ; Nadine Mayhall, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2016, n° 8 ad art. 2 PA et n° 31 ad art. 3 PA).

### **E. 1.3**

La recourante, destinataire de la décision attaquée, est directement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification ; elle a donc qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Formé le 30 juin 2022 contre la décision du 6 juin 2022, le recours est intervenu dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire révèle qu'il répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler/ Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd., 2022, n. marg. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix

Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif II, 3e éd., 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

## **E. 2.2**

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement. Bien que les art. 12 ss PA ne soient pas applicables à la procédure en matière fiscale (cf. art. 2 al. 1 PA), le Tribunal tient largement compte, dans les procédures douanières devant lui, des principes constitutionnels qui ont trouvé leur expression dans le cadre de ces dispositions (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2, A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Bien que l'application de l'art. 13 PA soit exclue en procédure fiscale, ce devoir existe pleinement en procédure de recours contentieuse. En conséquence, le Tribunal administratif fédéral se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/ Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd. 2013, n. 1135).

## **E. 3**

Le présent litige a pour objet la rectification d'une déclaration en douane. Avant de présenter les dispositions applicables en la matière (consid. 5 ci-après), il sied de rappeler le principe de l'auto-déclaration et les obligations qui en découlent pour l'assujetti (consid. 4 ci-après). Il s'agira ensuite d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (consid. 6 ci-après).

## **E. 4.1**

Le régime douanier tout comme la perception de l'impôt sur les importations (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20] ; arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.2) est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec art. 25 LD ; ATF 142 II 433 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.1.1, A-2666/2020 du 25 janvier 2021 consid. 5.2.2). Le droit douanier exige un haut degré de diligence de la part des assujettis (cf. Message du Conseil fédéral du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes [FF 2004 517 ; ci-après cité : Message], ad art. 18 p. 551 ; ATF 143 II 646 consid. 2.3.2 et 142 II 433 consid. 3.2.6 ; arrêts du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.1.4, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.3 ; Barbara Schmid, *Zollgesetz*, n° 3 s. ad art. 18 LD ; Barbara Henzen, *Zollgesetz*, n° 3 ad art. 25 LD). La responsabilité de procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise incombe aux personnes (cumulativement) assujetties à l'obligation de déclarer selon l'art. 26 LD (cf. not. arrêt du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.4 ; Henzen, *Zollgesetz*, n° 7 s. ad art. 26 LD). Selon l'art. 28 al. 1 LD, la déclaration en douane peut être établie par un procédé électronique (let. a), par écrit (let. b), verbalement (let. c), ou sous

une autre forme d'expression de la volonté admise par l'OFDF (let. d). Celui-ci peut prescrire la forme de la déclaration ; il peut notamment ordonner l'utilisation d'un procédé électronique et faire dépendre celle-ci d'un contrôle du système utilisé (cf. art. 28 al. 2 LD).

#### **E. 4.2**

En vertu de l'art. 32 al. 1 LD, le bureau de douane peut procéder à un contrôle sommaire purement formel de la déclaration en douane. Comme cela ressort de la formulation potestative de cette disposition, un tel contrôle n'est pas impératif (cf. Message, ad art. 32 p. 566 ; arrêt du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.6.1 ; Remo Arpagaus, Zollrecht, in : Koller et al. [édit.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR] XII, 2e éd., 2007, n° 706). Le contrôle sommaire de la déclaration électronique comprend un contrôle de la plausibilité de la déclaration en douane, lequel est effectué par le système électronique de traitement des données de l'OFDF (cf. art. 84 let. a OD), ainsi que le rejet automatique de la déclaration lorsque des erreurs sont constatées (cf. art. 84 let. b OD). Si aucune lacune n'est constatée et que la déclaration en douane n'a pas été refusée, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne peut en déduire aucun droit (cf. art. 32 al. 3 LD ; ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-6416/2019 du 20 janvier 2022 consid. 5.2). Cela vaut notamment lorsque la déclaration en douane est établie par un procédé électronique, les possibilités de contrôle d'un tel système étant limitées (cf. Message, ad art. 32 p. 566 ; arrêt du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.6.1 ; Patrick Raedersdorf, Zollgesetz, n° 7 ad art. 32 LD). Selon l'art. 16 de l'ordonnance de l'OFDF du 4 avril 2007 sur les douanes (OD-OFDF, RS 631.013), la déclaration électronique est réputée acceptée au moment où elle a passé avec succès le contrôle sommaire effectué par le système « e-dec » ou par le système « NCTS », lequel ajoute alors à la déclaration la date et l'heure d'acceptation.

#### **E. 4.3**

La déclaration en douane occupe une place centrale dans le système douanier suisse (cf. Schmid, Zollgesetz, n° 1 ss ad art. 18 LD ; arrêt du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.1.1). Une fois acceptée, elle lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 33 al. 1 LD) et sert de base pour le placement sous régime douanier (cf. art. 18 al. 1 LD). Elle est en principe invariable (« unabänderlich » ; cf. ATF 142 II 433 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.6.2, A-1123/2017 du 6 décembre 2017 consid. 4.4.1 ; Raedersdorf, Zoll-gesetz, n° 1 ad art. 34 LD). Le caractère contraignant et irrévocable de la déclaration en douane est l'un des piliers sur lesquels le système douanier suisse repose (cf. Message, ad art. 34 p. 567 ; ATF 142 II 433 consid. 2.2 et 3.2.6 ; arrêts du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.1.4, A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.6.2 ; Raedersdorf, Zoll-gesetz, n° 2 ad art. 33 LD et n° 11 ad art. 34 LD).

#### **E. 5.1**

Dans le cadre de la révision de la loi sur les douanes, le législateur a tenu compte du fait que le principe de l'irrévocabilité de la déclaration en douane, appliqué de manière rigide, pouvait conduire à des résultats inévitables et indésirables par exemple lorsqu'une marchandise est déclarée par erreur au tarif normal, alors que les conditions requises pour un traitement préférentiel étaient satisfaites. Il a également remarqué que les conséquences d'une erreur sans gravité apparaissaient souvent disproportionnées, même en cas de déclaration en douane informatique (cf. Message, ad art. 34 p. 567). Aussi, en dérogation à

ce principe, l'art. 34 LD et les dispositions d'exécution des art. 85 ss OD prévoient que la rectification de la déclaration est possible à certaines conditions.

### **E. 5.2**

En vertu de l'art. 34 al. 1 LD, la personne assujettie à l'obligation de déclarer peut ainsi rectifier ou retirer la déclaration en douane acceptée tant que les marchandises sont encore présentées et que le bureau de douane n'a pas constaté que les indications qui figurent dans la déclaration ou dans les documents d'accompagnement sont inexacts (let. a) ou n'a pas ordonné de vérification (let. b). Faisant usage de la compétence que le second alinéa de cette disposition lui confère, le Conseil fédéral a en outre prévu que lorsque les marchandises ne sont plus sous la garde de l'OFDF, une demande de rectification peut être présentée et doit être acceptée tant que le bureau de douane n'a pas constaté d'erreurs et qu'il n'a pas établi de décision de taxation (cf. art. 87 OD). Finalement, une fois que la décision de taxation a été établie, la personne assujettie à l'obligation de déclarer peut présenter au bureau de douane une demande de modification de la taxation, accompagnée d'une déclaration en douane rectifiée, dans un délai de 30 jours suivant la date à laquelle les marchandises ont quitté la garde de l'OFDF (cf. art. 34 al. 3 LD). Le bureau de douane doit donner suite à la demande si la preuve est apportée, soit que les marchandises ont été déclarées par erreur pour le régime douanier indiqué dans la déclaration en douane (cf. art. 34 al. 4 let. a LD et art. 88 OD), soit que les conditions requises pour la nouvelle taxation demandée étaient déjà remplies lorsque la déclaration en douane a été acceptée et que les marchandises sont toujours en l'état (cf. art. 34 al. 4 let. b LD et art. 89 OD ; cf. ég. ATF 142 II 433 consid. 3.2.7 et 3.2.8). A contrario, la demande de rectification doit être rejetée si ces conditions ne sont pas remplies (cf. arrêts du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.2.3, A-369/2020 du 31 mars 2021 consid. 2.3.3).

### **E. 5.3**

Avec la rectification de la déclaration en douane, le législateur a voulu permettre à la personne assujettie à l'obligation de déclarer de corriger après-coup, d'une manière compatible avec la sécurité douanière, de simples inadvertances ou omissions, afin d'éviter les conséquences disproportionnées qui peuvent en découler (cf. Message, ad art. 34 p. 567 ; ATF 142 II 433 consid. 3.3.4 ; arrêt du TAF A-581/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.3.2). Son intention n'était en revanche pas de vider de leur sens le principe de l'irrévocabilité et le caractère contraignant de la déclaration en douane, ainsi que les exigences élevées posées par le droit douanier concernant la diligence requise de la part de la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.5, A-581/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.3.2 ; Raedersdorf, Zollgesetz, art. 34 n° 11 ; cf. ég. consid. 4.1 et 4.3 ci-avant). Aussi, la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral retient, à la suite de la doctrine, que l'art. 34 LD n'est pas applicable et qu'une rectification de la déclaration n'est pas possible en cas d'erreur intentionnelle. Tel est notamment le cas lorsqu'avant de procéder au dédouanement d'un envoi, la personne assujettie à l'obligation de déclarer renonce à requérir les informations nécessaires à l'établissement correct de la déclaration en douane, afin d'obtenir le plus rapidement possible la libération de la marchandise (cf. arrêt du TAF A-581/2016 du 21 mars 2017 consid. 2.3.2 ; Raedersdorf, Zollgesetz, art. 34 n° 9 s.).

### **E. 6.1**

En l'espèce, la recourante ne conteste pas avoir procédé au dédouanement d'un envoi de saucisses de volailles et de saucissons dont l'importation est soumise au régime des contingents tarifaires réglé aux art. 10 ss de l'ordonnance du 26 octobre 2011 sur l'importation de produits agricoles (OIAgr, RS 916.01 ; cf. ég. art. 20 à 22 de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture [LAgr, RS 910.1] en lien avec art. 10 al. 4 let. b et c de la loi du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes [LTaD; RS 632.10]). Il n'est pas non plus litigieux qu'elle a déclaré l'entier de l'envoi au taux hors contingent tarifaire (THCT) et que la déclaration en douane a passé avec succès le contrôle effectué par le système informatique de l'OFDF. Avec pour conséquence que la déclaration a été acceptée, comme en atteste du reste l'apposition de la date et de l'heure d'acceptation (cf. consid. 4.2 ci-avant), de sorte qu'elle lie la recourante et n'est en principe plus modifiable (cf. consid. 4.3 ci-avant). La recourante affirme cependant avoir déclaré par erreur 1'751.9 kg de saucissons et 3'015.2 kg de saucisses de volaille au THCT au lieu du taux contingent tarifaire (TCT) et demande à pouvoir rectifier sa déclaration en ce sens. Elle fait à cet égard valoir qu'au moment du dédouanement, l'importateur disposait de parts de contingents tarifaires lui permettant d'importer la marchandise en cause au TCT (cf. consid. 5.2 ci-avant). Ce point n'est pas contesté par l'autorité inférieure à laquelle la demande de rectification a été transmise afin d'être traitée comme un recours au sens de l'art. 116 al. 1 LD contre les décisions de taxation du 6 avril 2022, conformément à la pratique de l'OFDF considérée comme admissible par la jurisprudence sous l'angle de la garantie constitutionnelle de l'accès au juge (cf. ATF 142 II 433 consid. 3.4.3 ; arrêt du TAF A-4201/2021 du 19 août 2022 consid. 2.2.8). L'autorité inférieure considère cependant qu'il ne peut être donné suite à la demande de modification, au motif, en substance, que la recourante a déclaré de façon intentionnelle l'envoi au THCT, en violation de son devoir de diligence. Il convient donc d'examiner si tel est le cas.

## **E. 6.2**

Sur la base du dossier de la cause, il apparaît et cela n'est pas contesté qu'avant d'effectuer la déclaration en douane dont elle requiert la rectification, la recourante a tenté de procéder au dédouanement de l'envoi de saucissons et saucisses de volaille à cinq reprises, mais que les déclarations correspondantes ont toutes été rejetées par le système informatique de l'OFDF. Le 29 décembre 2021, à 11h39, la recourante a ainsi déclaré l'importation de 4'918 kg de saucissons (position 26) au TCT, sans s'assurer au préalable, ni du genre de la marchandise, ni du solde disponible des parts de contingents de l'importateur qui se montait à cette date à 4'770.4 kg pour la volaille et à 1'874 kg pour la charcuterie. Ensuite, à 12h14 et 12h37, la recourante a déclaré à deux reprises l'importation au TCT de 3'160 kg de saucisses de volaille (position 31) et de 1'758.3 kg de saucissons (position 26), puis, à 14h49, de 1'880.5 kg de saucissons (position 26). Enfin, à 14h51, la recourante a déclaré l'importation au TCT de 1'874 kg de saucissons (position 26) et de 3'160 kg de saucisses de volaille (position 31). L'on peut déduire de ces déclarations que, suite à la première tentative infructueuse, la recourante s'est renseignée quant au genre de la marchandise, ainsi que quant aux parts disponibles de contingents tarifaires. Concernant ce dernier point, il y a lieu de considérer, à la suite de l'autorité inférieure (cf. réponse, p. 7), que le fait que, lors de la dernière tentative, la quantité de saucissons déclarée (1'874 kg) correspond exactement au solde du contingent charcuterie disponible au 29 décembre 2021 permet de retenir avec un degré de certitude suffisant que la recourante avait alors obtenu le détail de ces informations. Ce d'autant plus qu'il ressort du dossier qu'à 14h55, soit directement après le rejet de cette cinquième tentative, l'importateur a adressé un courrier électronique à l'Office fédéral de

l'agriculture (ci-après : l'OFAG) pour lui signaler les difficultés rencontrées lors du dédouanement malgré « un solde à utiliser pour l'année en cours pour les deux contingents en question », courrier auquel étaient joints les extraits desdits contingents, obtenus par le biais de l'application de l'OFAG dédiée à cet effet, avec indication du solde disponible au 29 décembre 2021. Il n'apparaît dès lors pas, contrairement à ce qu'avance la recourante, que l'importateur ait été empêché de se connecter à ladite application. A la lumière de ces éléments, il s'agit en outre de constater que la recourante a omis de tenir compte du fait qu'une partie du solde des contingents au 29 décembre 2021 avait été utilisée, dans le cadre du dédouanement, pour l'importation d'autres marchandises (cf. à ce propos positions 13 et 15 de la liste d'importation du 29 décembre 2021 [pièce n° 5 du dossier de l'autorité inférieure]). Comme l'autorité inférieure le relève à juste titre (cf. réponse, p. 7), la part contingente encore disponible s'élevait ainsi respectivement à 1'751.9 kg (charcuterie) et à 3'015.2 kg (volaille) soit précisément les quantités de saucissons et de saucisses de volaille que la recourante affirme avoir déclaré par erreur au THCT et pour lesquelles elle demande la rectification de la déclaration, en ce sens d'un dédouanement au TCT. Suite à l'échec de ces cinq tentatives, la recourante a finalement déclaré les marchandises en cause au THCT. Comme cela ressort expressément de la demande de modification du 8 avril 2022 et du mémoire de recours, ainsi que du courrier électronique que l'importateur a adressé à l'OFAG en date du 29 décembre 2021, la recourante a procédé de la sorte afin d'obtenir au plus vite la libération de l'envoi.

### **E. 6.3**

En définitive, il apparaît, sur le vu de ce qui précède, que la recourante a manqué à plusieurs reprises à son devoir de diligence. Tout d'abord, préalablement au dédouanement de l'envoi en cause, elle ne s'est pas renseignée correctement concernant le genre de marchandises à déclarer et le solde disponible des parts de contingents tarifaires. Une fois qu'elle a disposé de ces informations, elle a ensuite manqué de l'attention requise pour procéder à une déclaration correcte de l'envoi, en omettant de tenir compte des parts de contingents déjà utilisées. C'est ainsi à juste titre que les déclarations correspondantes ont été refusées par le système informatique de l'OFDF, en raison d'un solde de contingent insuffisant. Enfin, la recourante a déclaré les marchandises en cause au THCT, non par erreur, mais sciemment, afin d'obtenir leur libération le plus rapidement possible et ce, en violation de son obligation de déclarer correctement les marchandises importées - et croyant, à tort, qu'elle pourrait par la suite procéder à la rectification de sa déclaration. Or, comme cela a été indiqué, la possibilité de rectifier après-coup une telle déclaration, volontairement erronée, viderait de toute substance l'obligation de diligence de la personne assujettie à l'obligation de déclarer, ainsi que le caractère contraignant et irrévocable de la déclaration en douane, ce qui n'était pas l'intention du législateur lorsqu'il a édicté l'art. 34 LD (cf. consid. 5.3 ci-avant). Partant, c'est à bon droit que le bureau de douane, puis l'autorité inférieure, ont considéré que la demande de rectification de la recourante ne pouvait être admise. La décision entreprise doit donc être confirmée.

### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de 3'000 francs, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le

dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.