



## Arrêt du 3 décembre 2021

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,  
Loucy Weil, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Mathias Zinggeler,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des douanes AFD,**  
Domaine de direction Poursuite pénale,  
autorité inférieure.

---

Objet

Perception subséquente ; tarif douanier.

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

Monsieur A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) est titulaire de la raison individuelle B. \_\_\_\_\_, sise à (...) et dont le but statutaire est l'exploitation d'une épicerie (...). A ce titre, le prénommé exploite notamment une épicerie à (...).

**B.**

En date du (...) 2018, le Corps des gardes-frontière a interpellé Messieurs C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ dans les sous-sols du centre commercial (...), devant l'entrée du dépôt de l'épicerie du recourant. Alors qu'elle procédait à un contrôle du véhicule utilisé par les précités, la patrouille a constaté la présence de 24 cartons de 10 kg net de viande de porc congelée à l'arrière et dans le coffre, soit 240 kg de produits carnés. Cette marchandise, de provenance (...) et destinée à l'entreprise individuelle B. \_\_\_\_\_, avait été importée par Messieurs C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ sans annonce.

**C.**

**C.a** L'Administration fédérale des douanes (ci-après : AFD) a ouvert une enquête à raison des faits précités, qui a été dirigée par la Direction d'arrondissement Genève, Section antifraude douanière (unité organisationnelle renommée Domaine de direction Poursuite pénale, Antifraude douanière Enquêtes Ouest depuis la réorganisation du 1<sup>er</sup> janvier 2019).

**C.b** Les investigations ont permis d'établir qu'entre le (...) 2018 et le (...) 2018, un total de 4'600.1 kg de viande de porc congelée provenant du (...) a été livré sans annonce à l'entreprise individuelle B. \_\_\_\_\_ par Monsieur C. \_\_\_\_\_, parfois accompagné de Monsieur D. \_\_\_\_\_.

**C.c** Le recourant, qui a admis au cours de ses auditions s'être fait livrer la marchandise litigieuse, a opéré des versements en espèces en mains des douanes, à titre de sûretés et afin d'obtenir la levée du séquestre de gage douanier du (...) 2018, de Fr. 4'000.- le (...) 2018, Fr. 6'000.- le (...) 2018 et Fr. 5'000.- le (...) 2018.

**C.d** Par missive du 15 novembre 2018, accompagnée d'échantillons des produits carnés en cause prélevés en présence du recourant, la Direction d'arrondissement Genève a invité l'Institut fédéral de métrologie (ci-après : le METAS) à déterminer le numéro de tarif applicable à la marchandise (0203.2991 ou 0203.2999). Dans sa réponse du 30 novembre 2018, le METAS a indiqué que la viande porcine importée était clairement

(« eindeutig ») une partie du carré, le numéro tarifaire correspondant étant le 0203.2991.

**C.e** En date du 10 janvier 2019, le recourant, par le truchement de son mandataire, a consulté le dossier dans les locaux de l'autorité inférieure. Une copie des pièces utiles lui a été adressée sous pli postal du 15 janvier suivant.

**D.**

Par décision d'assujettissement à la prestation du 15 mai 2019, notifiée le 21 mai 2019, l'AFD, Section Antifraude douanière Enquêtes Ouest a fixé le montant des redevances non perçues au titre de la marchandise importée sans annonce à Fr. 115'361.30 (référence tarifaire 0203.2991), soit Fr. 111'792.40 de droits de douane et Fr. 3'568.90 de TVA, et invité le recourant à s'en acquitter dans un délai de 10 jours suivant l'entrée en force de la décision. L'autorité inférieure a également indiqué que Monsieur C. \_\_\_\_\_ était solidairement assujetti au paiement desdites redevances.

**E.**

Par acte du 20 juin 2019, le recourant a déféré la décision d'assujettissement du 15 mai 2019 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Il conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée, à ce que le montant des redevances dues soit calculé sur la base du numéro de tarif 0203.2999, et à ce qu'il soit constaté que la somme de Fr. 15'000.- qu'il a d'ores et déjà versée doit venir en déduction du montant des redevances non perçues nouvellement calculé. Subsidiairement, le recourant requiert l'annulation de la décision entreprise et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants du Tribunal.

**F.**

Dans sa réponse du 15 août 2019, l'AFD, représentée par la Direction générale des douanes (ci-après : DGD ou l'autorité inférieure), a conclu au rejet du recours sous suite de frais, réfutant tous les griefs du recourant.

**G.**

Aux termes d'une réplique du 19 septembre 2019, le recourant a maintenu intégralement les conclusions prises en-tête de son mémoire.

**H.**

Par duplique du 16 octobre 2019, l'autorité inférieure a confirmé les conclusions de sa réponse.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – 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, dont l'AFD et ses domaines de direction. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant la Cour de céans.

La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). La réserve de l'art. 3 let. e PA suivant laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA ne s'applique par ailleurs pas à la procédure des voies de droit (cf. art. 116 al. 4 LD ; arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020]).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant, en qualité de destinataire de la décision attaquée, disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA).

Il est donc entré en matière sur le recours.

**2.**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal 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 (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**3.**

En l'espèce, le recourant se plaint, essentiellement, du numéro de tarif retenu par l'autorité inférieure, dont il soutient qu'il contreviendrait à la loi et à la pratique administrative. Dans ce contexte, le recourant argue qu'en ne l'invitant pas à se déterminer sur le rapport d'analyses du METAS avant de se prononcer, puis en ne motivant pas de manière circonstanciée la décision s'agissant du choix de classement tarifaire, l'autorité inférieure aurait violé son droit d'être entendu. L'atteinte ainsi portée à ses droits serait selon lui irréparable, de sorte qu'il plaide l'annulation, respectivement le renvoi de la décision – en concluant néanmoins, principalement, à la réforme de la décision par la Cour de céans. Le recourant allègue enfin que les faits constatés par l'autorité inférieure nécessiteraient d'être complétés, la décision ne mentionnant pas trois versements opérés par lui en mains des douanes.

Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu est un moyen de nature formelle, qui sera donc examiné en priorité par le Tribunal (consid. 4). La Cour procédera ensuite à un rappel du droit applicable en matière de droits et de tarification douaniers (cf. consid. 5), de perception subséquente des redevances (consid. 6), ainsi que de preuve et de répartition du fardeau de la preuve dans ce contexte (consid. 7), avant d'analyser les moyens du recourant (consid. 8). La question des versements en espèces effectués par le recourant et en effet non mentionnés dans la décision attaquée sera examinée en dernier lieu (consid. 9).

**4.**

**4.1** Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit, pour le justiciable, de consulter le dossier et de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, de

participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C\_426/2020 du 23 juin 2020 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). L'administré doit en effet être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours et, le cas échéant, attaquer utilement la décision. Il en va de même pour l'autorité de recours, aux fins qu'elle puisse exercer son contrôle en connaissance de cause (arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et les références citées). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2), étant précisé que la motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

**4.2** Le droit d'être entendu est une règle essentielle de procédure, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, respectivement le renvoi de l'affaire à l'autorité précédente. Ce principe doit toutefois être relativisé, en ce sens qu'une violation de ce droit peut, exceptionnellement, être réparée lorsque l'administré a la possibilité de s'exprimer librement devant une autorité de recours dont la cognition est aussi étendue que celle de l'autorité précédente (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1). Certes, une telle réparation doit demeurer l'exception. Cela étant, le droit d'être entendu n'est pas une fin en soi, mais un moyen d'éviter qu'une procédure ne débouche sur un jugement vicié en raison de la violation du droit des parties de participer à la procédure. Aussi, lorsque le renvoi de la cause à l'autorité précédente n'aurait pas de sens et conduirait seulement à prolonger la procédure, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée (cf. arrêt du TF 1C\_327/2019 du 11 juin 2020 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-4396/2019 du 8 mai 2020 consid. 3.1.4).

**4.3** Le recourant se plaint d'une double atteinte à son droit d'être entendu, à savoir dans le cadre de l'instruction diligentée par l'autorité inférieure, qui ne l'a pas invité à se déterminer sur le rapport d'analyses du METAS (cf. Faits, let. C.d), et au sein de la décision attaquée qui serait insuffisamment motivée en ce qui concerne le classement tarifaire.

Certes, l'autorité inférieure n'a pas invité le recourant à se déterminer lorsqu'elle a adressé les échantillons au METAS pour analyses, ni ne l'a interpellé à réception de la réponse de l'Institut précité du 30 novembre 2018. Cela étant, le recourant a été informé, à l'occasion de sa seconde audition du (...) 2018, que des échantillons seraient prélevés le jour même sur la marchandise aux fins de déterminer la position tarifaire, et a d'ailleurs assisté au prélèvement des échantillons, sans que cela ne suscite de remarques particulières de sa part. Le précité, respectivement son mandataire, a en outre pu prendre connaissance des résultats d'analyses du METAS lors de la consultation du dossier, le 10 janvier 2019, et ne s'est pas déterminé à cet endroit avant le prononcé de la décision, plusieurs mois plus tard. Aussi doit-on considérer que le droit d'être entendu du recourant devant l'autorité précédente a été respecté.

S'agissant de la motivation de la décision, force est d'admettre qu'elle est particulièrement succincte en ce qui concerne le classement tarifaire, puisqu'elle se limite à indiquer le numéro de tarif retenu, sans autre considération. La décision entreprise n'en demeure pas moins motivée à satisfaction de droit ; les éléments fondant la position tarifaire retenue, à savoir le rapport du METAS, étaient en effet connus du recourant et alors non litigieux, à défaut d'avoir été contestés, de sorte que l'on peut admettre que la motivation est implicite sur ce point. Le recourant a au demeurant parfaitement compris les motifs de la décision, qu'il a pu contester utilement devant la Cour de céans.

Par surabondance, le Tribunal relève que le recourant, dans son mémoire de recours, requiert principalement l'annulation et la réforme de la décision attaquée par la Cour de céans, sans plus amples réquisitions d'instruction, admettant ainsi, à tout le moins implicitement, qu'il n'y a pas lieu de renvoyer la cause à l'autorité précédente.

Le grief du recourant est ainsi rejeté.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de la LD et de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10 ; cf. art. 7 LD). Sous réserve d'exceptions, allègements ou exemptions (art. 1 al. 2 LTaD ; cf. art. 2 et 8ss LD) – non pertinents en l'espèce – toutes les marchandises importées ou exportées à travers la ligne suisse des douanes doivent être

dédouanées conformément au tarif général figurant dans les Annexes 1 et 2 de la LTaD.

**5.1.2** Le tarif général (art. 3 LTaD) s'entend d'un tarif douanier créé en considération de la législation nationale et en fonction des besoins indigènes. Il contient les numéros de tarif, les désignations des marchandises, les règles de classement et les contingents tarifaires ainsi que les taux maximaux. Sa structure est fondée sur la nomenclature du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (cf. consid. 5.2 ci-dessous). Le tarif général n'est pas publié au recueil officiel, sa publication s'effectuant sous la forme d'un renvoi au tarif douanier électronique (voir la note des Annexes 1 et 2 du Tarif des douanes suisses de la LTad). Il est ainsi consultable auprès de la DGD ou sur Internet ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch) ; [www.tares.ch](http://www.tares.ch)). Le tarif des douanes fait entièrement partie du droit fédéral applicable et a rang de loi fédérale au sens formel (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 433 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5065/2018 du 17 mars 2021 consid. 3.3 ; MICHAEL BEUSCH/MONIQUE SCHNELL LUCHSINGER, *Wie harmonisiert ist das Harmonisiertes System wirklich ?* in : *Zollrevue*, 1/2017, p. 12 à 19, p.12).

## **5.2**

**5.2.1** La Suisse est partie à la Convention internationale du 14 juin 1983 sur le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (ci-après : Convention SH, RS 0.632.11, entrée en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 1988 [avec annexes]), qui contient des dispositions importantes pour le classement tarifaire des marchandises circulant entre les pays concernés. Les parties contractantes à la Convention SH se sont engagées notamment à ce que leurs nomenclatures tarifaires et statistiques soient conformes au Système harmonisé, en particulier à utiliser toutes les positions et sous-positions du Système harmonisé – sans adjonction ni modification – ainsi que les codes numériques y afférents et à appliquer les règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé ainsi que toutes les notes de sections, de chapitres et de sous-positions, ce sans y apporter de modification (cf. art. 3 § 1 let. a Convention SH ; parmi d'autres, arrêts du TAF A-5065/2018 du 17 mars 2021 consid. 3.4.2 et A-5273/2018 du 17 juillet 2019 consid. 2.3.1 ; BEUSCH/SCHNELL LUCHSINGER, *op. cit.*, p. 17).

**5.2.2** Le tarif des douanes suisses reprend la nomenclature du Système harmonisé. Celui-ci prévoit que chaque marchandise est désignée et classée selon une référence à six positions. Ainsi, les quatre premières positions, ainsi que les deux premières sous-positions du tarif des douanes



sont des dispositions de droit matériel international. S'agissant des sous-positions suisses, soit les deux derniers numéros, elles n'ont pas le caractère de droit international, mais ont le rang de loi fédérale, dans la mesure où elles ont été créées avec l'adoption de la LTaD. Le Tribunal administratif fédéral est donc lié par l'ensemble de la nomenclature à huit chiffres (cf. art. 190 Cst. ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-3485/2020 du 25 janvier 2021 consid. 2.4.2 ; REMO ARPAGAUS, *Das schweizerische Zollrecht*, 2<sup>e</sup> éd., 2007, ch. 578).

**5.2.3** La Convention SH vise à assurer une utilisation uniforme du Système harmonisé. Pour ce faire, des notes explicatives, des avis de classement et d'autres avis ainsi que des recommandations pour l'interprétation du Système harmonisé sont rédigés par le Comité du Système harmonisé (cf. art. 6 et 7 § 1 let. b et c Convention SH), puis approuvés par le Conseil de coopération douanière (qui, depuis 1994, s'appelle Organisation mondiale des douanes [ci-après : OMD] ; art. 1 let. e et f Convention SH). Ces dispositions, dont notamment les avis de classement de l'OMD, apportent une contribution importante aux objectifs de la Convention SH, de sorte qu'il est, en principe, impératif de les suivre. Une obligation contraignante de droit international de s'y conformer ne peut toutefois pas être dérivée de la Convention SH, hormis en ce qui concerne les dispositions générales sur l'interprétation du Système harmonisé. Il peut donc exceptionnellement, soit en présence de raisons impérieuses, ne pas en être tenu compte (arrêt du TF 2C\_768/2019 du 16 août 2021 [destiné à la publication] consid. 4.5.1 à 4.5.3).

Cela étant, il subsiste la possibilité d'édicter une réglementation nationale. La DGD a notamment publié des notes explicatives du tarif des douanes suisses, lesquelles comprennent, outre les notes explicatives du Système harmonisé et des dispositions particulières, des notes explicatives suisses (cf. remarques préliminaires des notes explicatives du tarif des douanes, disponibles à l'adresse Internet <https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/directives/d6-notes-explicatives-du-tarif-douanier.html>). La jurisprudence a rappelé que les notes explicatives du tarif des douanes suisses ne lient pas le Tribunal administratif fédéral, puisqu'il s'agit de prescriptions de service, soit d'ordonnances administratives (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-5065/2018 du 17 mars 2021 consid. 3.4.3 et A-3485/2020 du 25 janvier 2021 consid. 2.4.3). Cela étant, dans la mesure où elles assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, le Tribunal prend aussi en considération les ordonnances administratives (cf. ATF 141 III 401 consid. 4.2.2 ; arrêt du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.7 et les références citées).

**5.2.4** Les règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé (ci-après : RG) figurent en annexe de la Convention SH et font partie intégrante de celle-ci (art. 1 let. a Convention SH). Cette annexe, qui n'est pas publiée au RS 0.632.11, est notamment insérée dans le tarif des douanes (cf. supra consid. 5.1.2). Les RG appliquées par les autorités douanières suisses sont donc identiques aux RG du texte officiel de la Convention SH (cf. not. arrêt du TAF A-5065/2018 du 17 mars 2021 consid. 3.4.4). Ces RG sont au nombre de six.

**5.2.4.1** La RG 1 dispose que : « [l]e libellé des titres de Sections, de Chapitres ou de Sous-Chapitres est considéré comme n'ayant qu'une valeur indicative, le classement étant déterminé légalement d'après les termes des positions et des Notes de Sections ou de Chapitres et, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux termes desdites positions et Notes, d'après les Règles suivantes ». Les sources du droit permettant de classer une marchandise dans une position tarifaire sont ainsi hiérarchisées entre elles. Le classement d'une marchandise doit se faire en examinant d'abord les termes des positions, ensuite les notes de sections ou de chapitres, avant d'en venir aux règles générales 2 à 6 (« Tariftext - Anmerkungen - Allgemeine Vorschriften »), l'examen de chaque échelon ultérieur ne devant intervenir que si l'échelon antérieur n'a pas permis un classement incontestable (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-3485/2020 du 25 janvier 2021 consid. 2.4.4 et A-703/2019 du 8 juin 2020 consid. 2.2.4). Autrement dit, si ni les termes des positions, ni les notes de sections ou de chapitres ne permettent un classement incontestable (« einwandfrei »), il faut se référer aux règles générales 2 à 6, ainsi qu'aux notes explicatives (« Erläuterung ») et aux avis de classement (« Einreihungsvisen »).

**5.2.4.2** Lorsque des marchandises paraissent devoir être classées sous deux ou plusieurs positions, la RG 3 prévoit entre autres que « la position la plus spécifique doit avoir la priorité sur les positions d'une portée plus générale » (let. a) et, dans le cas où le classement ne pourrait pas être effectué sur cette base, que « la marchandise est classée dans la position placée la dernière par ordre de numérotation parmi celles susceptibles d'être valablement prises en considération » (let. c).

**5.3** Le système de classement tarifaire d'autorités étrangères n'est pas contraignant pour les autorités douanières helvétiques. Il doit néanmoins exister des motifs circonstanciés pour que les autorités suisses puissent se départir de la qualification d'une marchandise adoptée par les autorités douanières des Etats membres de l'Union européenne sur la base de dispositions communautaires. La Cour de céans n'est pas non plus liée

formellement par les décisions tarifaires des autorités douanières ou des tribunaux étrangers, mais peut tenir compte des décisions étrangères si elles sont convaincantes en fait et en droit (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-5065/2018 consid. 3.5 et A-5273/2018 du 17 juillet 2019 consid. 2.3.6 ; MICHAEL BEUSCH, Der Einfluss «fremder» Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in : SJZ n. 109/2013 p. 349 ss, 356). Une telle décision étrangère qui s'écarterait d'un avis de classement de l'OMD peut par ailleurs justifier que l'on questionne cet avis, respectivement que l'on examine s'il y a des raisons impérieuses d'exceptionnellement ne pas en tenir compte (arrêt du TF 2C\_768/2019 du 21 août 2021 [destiné à la publication] consid. 4.5.3 ; cf. consid. 5.2.3 supra).

**5.4** Le facteur décisif pour le classement tarifaire est la nature et la qualité des marchandises au moment où elles ont été placées sous contrôle douanier (cf. art. 19 al. 1 let. a LD). En revanche, l'utilisation prévue n'est déterminante que dans la mesure où elle est explicitement un critère de classement dans une position tarifaire. Si tel n'est pas le cas, cette utilisation, à l'instar du prix, de l'emballage, de la description du fabricant ou du destinataire, n'ont qu'une valeur indicative et ne sont pas décisifs (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-5065/2018 du 17 mars 2021 consid. 3.4.5, A-3485/2020 du 25 janvier 2021 consid. 2.4.5, A-6248/2018 du 8 janvier 2020 consid. 3.4.5).

## **5.5**

**5.5.1** La position tarifaire 0203.2991 du chapitre 2 (viandes et abats comestibles) a la teneur suivante (état au 1<sup>er</sup> janvier 2021) :

0203. Viandes des animaux de l'espèce porcine, fraîches, réfrigérées ou congelées :

2991 - - - - carrés et leurs parties

Le tarif applicable à cette marchandise est de Fr. 2'304.- par 100 kg brut (taux hors contingent tarifaire).

**5.5.2** Sous la position tarifaire 0203.2999 du même chapitre figure ce qui suit (état au 1<sup>er</sup> janvier 2021) :

0203. Viandes des animaux de l'espèce porcine, fraîches, réfrigérées ou congelées :

2999 - - - - autres

Cette catégorie résiduelle de la viande porcine se voit appliquer un droit de douane de Fr. 329.- par 100 kg brut (taux hors contingent tarifaire).

**5.5.3** Les notes explicatives du tarif des douanes suisse, chapitre 2 (état au 1<sup>er</sup> juin 2021), indiquent ce qui suit :

« Au sens [du numéro 0203.2991], les carrés de porc sont constitués du cou, des côtelettes, du filet, du filet mignon et, selon la découpe, du quasi. On entend par parties de carrés, le cou, les côtelettes le filet et filet mignon. Importé séparément, le quasi est à classer sous "autres" ».

## **6.**

**6.1** A l'aune de l'art. 118 al. 1 let. a LD, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane, notamment en ne déclarant pas les marchandises. La loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable aux infractions douanières par renvoi de l'art. 128 al. 1 LD.

Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (cf. art. 12 al. 1 DPA ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 et les références citées). 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 (art. 12 al. 2 DPA). Dans ce cas, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, dont celui pour le compte duquel les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 let. c LD), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite (cf. arrêt du TF 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêt du TAF A-2053/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1).

**6.2** La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, sous réserve de dispositions dérogatoires spéciales de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) – non pertinentes en l'espèce. A teneur de l'art. 51 al. 1 LTVA, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD est assujetti à l'impôt sur les importations et répond à ce titre de la contribution non perçue (cf. arrêt du TF 2C\_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 7.2).

## 7.

**7.1** La procédure administrative est gouvernée par la maxime inquisitoire, à l'aune de laquelle l'autorité doit établir les faits, en procédant à l'administration des preuves utiles, et appliquer le droit d'office (cf. art. 12 et 62 al. 4 PA ; s'agissant de l'art. 12 PA, voir toutefois la réserve de l'art. 2 al. 1 PA [arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2 et les références citées], qui ne mentionne pas moins des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure devant lui). Ce qui précède doit cependant être relativisé. En premier lieu, il n'appartient pas au Tribunal d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure, à qui l'obligation incombe de les établir de façon complète et exacte. En second lieu, les parties ont l'obligation de motiver leur recours (art. 52 PA) et le devoir de collaborer, ce qui découle des principes appliqués par le TAF (arrêt du TAF A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.1).

**7.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, il renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuves est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. La conviction ainsi forgée du Tribunal n'a pas à confiner à une certitude absolue pour respecter le droit d'être entendu ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il appliquera les règles sur le fardeau de la preuve, en s'inspirant de l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

**7.3** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet qu'il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui

l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (« théorie de la norme » ; cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2 et 144 II 427 consid 8.3.1). La répartition du fardeau de la preuve implique donc que lorsque l'autorité a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à l'assujetti d'établir l'exactitude de ses allégations contraires et de supporter le fardeau de la preuve qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.3 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2).

Le droit douanier connaît – à la différence des impôts directs sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital – une procédure d'auto-déclaration. Dite procédure ne modifie toutefois pas fondamentalement l'application de la règle précitée : le fardeau de la preuve des faits qui justifient une obligation tarifaire ou l'augmentent incombe à l'autorité, alors que l'assujetti doit apporter la preuve des faits qui annulent ou réduisent l'impôt (cf. arrêts du TAF A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.3 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.1). Cette répartition du fardeau de la preuve s'applique par ailleurs également aux procédures de perception subséquente fondée sur l'art. 12 DPA (cf. arrêt du TAF A-3193/2018 du 7 mai 2019 consid. 8.1.2).

## **8.**

**8.1** En l'espèce, est disputée la question de la classification des produits carnés importés par le recourant au cours de l'année 2018. L'autorité inférieure, se fondant sur les résultats d'analyses effectuées par le METAS, soutient qu'ils entrent dans la catégorie visée par le numéro de tarif 0203.2991 (carrés et leurs parties). Le recourant plaide pour sa part le classement de la marchandise en cause dans la catégorie tarifaire 0203.2999 (autres). Il expose, à cet appui, que la viande porcine peut être qualifiée de travers de porc (« spare ribs »), une dénomination d'ailleurs adoptée par l'autorité intimée dans la décision attaquée. Selon lui, cette pièce serait une partie de la côte de l'animal située au niveau de la cage thoracique, en-dessous des membres inférieurs. Le recourant excipe de cette définition et soutient que la position 0203.2991 relative au carré, dont les parties seraient exhaustivement listées dans les notes explicatives du tarif des douanes, serait inapplicable, au profit du numéro de tarif résiduel 0203.2999. Le recourant argue encore que la pratique de l'autorité intimée se serait jusqu'il y a peu inscrite dans ce sens, et que sa position serait confortée par un examen des prix de vente pratiqués sur le marché suisse de la viande de porc.

**8.2** Il ressort des écritures du recourant que ce dernier se prévaut essentiellement, si ce n'est exclusivement, de caractéristiques périphériques de la marchandise en cause à l'appui de son grief, et non pas de ses propriétés substantielles. Il convoque en effet la description de la marchandise, respectivement sa dénomination par le distributeur, ainsi que le prix de vente de pièces de viande proposées sous cette même désignation pour fonder sa position suivant laquelle dite marchandise ne constituerait pas une partie du carré de porc. Or, la jurisprudence a maintes fois eu l'occasion de rappeler que le classement tarifaire est déterminé à l'aune de la nature et de la qualité de la marchandise, soit sur la base de ses caractéristiques intrinsèques, et non pas en fonction de critères tels que le prix ou la description qui n'ont qu'une valeur indicative (cf. consid. 5.4 supra). Le classement tarifaire requiert donc que soit déterminée la nature de la marchandise, soit, en l'espèce, la partie de l'animal de laquelle proviennent les produits carnés.

**8.3** Le chapitre 0203 du tarif général (état au 1<sup>er</sup> janvier 2021), applicable à la viande porcine congelée, contient des positions tarifaires spécifiques aux jambons, épaules et leurs morceaux d'une part, et aux carrés et leurs parties d'autre part, les pièces carnées non comprises dans ces positions étant couvertes par le numéro de tarif résiduel. Le carré de porc, découpé dans le dos de l'animal, est constitué du cou, des côtes, du filet et du filet mignon (cf. Notes explicatives du tarif des douanes suisses, retranscrites sous consid. 5.5.3 ci-dessus). On désigne par le terme poitrine la partie inférieure de l'animal, en-dessous du carré, épaules et jambons exclus (cf. La dénomination et l'emploi des morceaux de viande, édité par l'Union Suisse des Maîtres-Bouchers, disponible sur commande auprès de l'Union Professionnelle Suisse de la Viande, voir la page suivante : [https://m.sff.ch/de-wAssets/docs/fr/outils-marketing/affiches-livres/15\\_Verl\\_agstliste\\_f.pdf](https://m.sff.ch/de-wAssets/docs/fr/outils-marketing/affiches-livres/15_Verl_agstliste_f.pdf)). La dénomination « spare ribs » est notamment évoquée, dans un fascicule édité par l'interprofession suisse de la filière spécialisée Proviande, pour désigner des pièces obtenues à partir du carré, ainsi qu'en référence à des pièces provenant de la poitrine de l'animal (cf. Special Cuts - Le b.-a.-ba des coupes inconnues, Proviande, p. 64 à 67, disponible à l'adresse suivante : [https://www.proviande.ch/sites/proviande/files/2020-02/Special\\_Cuts-Le\\_baba\\_des\\_coupes\\_inconnues.pdf](https://www.proviande.ch/sites/proviande/files/2020-02/Special_Cuts-Le_baba_des_coupes_inconnues.pdf)).

**8.4** Il découle de ce qui précède que les pièces de viande porcine proposées sous la désignation « travers de porc » (« spare ribs ») sont susceptibles de provenir du carré comme de la poitrine de l'animal, la détermination de cette provenance nécessitant des compétences techniques précises. Cela étant, la Cour de céans constate que l'autorité

inférieure a précisément fait appel à l'expertise du METAS pour procéder à des analyses de la viande importée, lequel s'est prononcé sans ambages : les morceaux proviennent clairement du carré de l'animal. Au vu de ces résultats de laboratoire, il convient d'admettre que l'autorité inférieure a apporté suffisamment d'éléments de preuve pour fonder le classement tarifaire retenu, de sorte qu'il incombe au recourant de supporter le fardeau de la preuve de ses allégations contraires (cf. consid. 7.3).

Or, le recourant n'amène aucun élément matériel à l'appui de sa démonstration, susceptible de la confirmer ou d'ébranler la conviction du Tribunal. En effet, s'il insiste sur la terminologie utilisée dans les notes explicatives du tarif des douanes et le qualificatif de la viande porcine en cause, il ne conteste pas, *per se*, les analyses effectuées par le METAS ou leur résultat, ni ne s'attache à examiner les caractéristiques intrinsèques de la marchandise pour en tirer argument. Il n'étaye pas non plus son allégation suivant laquelle la pratique récente des douanes se serait inscrite dans son sens. Le recourant n'a d'ailleurs pas formulé de réquisitions de preuve susceptibles de soutenir sa position, alors même qu'il lui eût été loisible de le faire devant l'autorité inférieure avant le prononcé de la décision attaquée, ou devant la Cour de céans. Certes, le Tribunal constate les faits d'office (cf. consid. 2 et 7.1 ci-dessus) et eût donc pu administrer toutes preuves utiles indépendamment de réquisitions en ce sens. Néanmoins, aucun élément du dossier ne permet de mettre en doute le rapport du METAS du 30 novembre 2018, en sorte que la conviction du Tribunal est acquise sans que de plus amples mesures d'instruction soient nécessaires.

A des fins d'exhaustivité, la Cour de céans relève encore que le recourant ne peut être suivi lorsqu'il affirme qu'il y a lieu de classer la marchandise sous « l'échelon inférieur », soit le tarif 0203.2999, à défaut de pouvoir la classer de manière incontestable dans le numéro de tarif antérieur 0203.2991. Cette assertion repose en effet sur une lecture erronée des règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé et de la jurisprudence topique (cf. consid. 5.2.4 supra), le terme d'échelon, dans ce contexte, se référant aux règles d'interprétation, et non pas aux positions tarifaires. Autrement dit, le classement de la marchandise doit se faire prioritairement à l'aune de la RG 1, puis, à défaut de classement incontestable, suivant la RG 2, et ainsi de suite. La RG 3 let. c prévoit, notamment, le classement de la marchandise sous le dernier numéro de tarif envisageable, lorsque le classement n'a pu être arrêté sur la base des règles précédentes. Or, comme exposé ci-dessus, les produits carnés, en



qualité de parties du carré de l'animal, peuvent être classés sur la base des termes des positions, de sorte qu'il n'y a pas lieu de recourir à d'autres règles d'interprétation.

Etant donné ce qui précède, il convient de classer les produits carnés litigieux sous la position 0203.2991 des *carrés et leurs parties*, le grief du recourant étant infondé.

## **9.**

**9.1** Le recourant se plaint enfin de ce que la décision attaquée constaterait les faits de manière incomplète, dès lors qu'elle omettrait de mentionner divers montants versés par lui en mains des douanes, à hauteur de Fr. 15'000.-, et destinés à la couverture des redevances dues. Le recourant requiert ainsi qu'il soit constaté qu'il a versé le montant précité, de sorte à le déduire des redevances dues. L'autorité inférieure, qui confirme la véracité des faits ici allégués, conteste qu'ils aient à figurer dans la décision entreprise, dès lors qu'ils relèveraient de l'exécution de la décision et non pas du fond.

**9.2** L'autorité inférieure admettant le versement d'un montant total de Fr. 15'000.- par le recourant, il n'y a pas lieu de se prêter à de plus amples réflexions sur le plan factuel, les faits ici discutés étant acquis. Reste la question de savoir si la somme susmentionnée aurait dû faire l'objet d'une mention expresse dans le dispositif de la décision attaquée, respectivement s'il y a lieu d'admettre partiellement le recours sur ce point et de constater que les versements ont été opérés. En l'occurrence, l'existence d'un intérêt digne de protection du recourant (cf. notamment ATF 129 V 289 consid 2.1 ; arrêt du TAF A-2618/2020 du 20 août 2021 consid. 2.1.2) à ce que soient constatés les versements – condition de la procédure en constatation (art. 25 al. 2 PA) – ne ressort pas de manière évidente du dossier de première instance, dès lors que le précité dispose de preuves matérielles des paiements en question et donc de la possibilité de prouver ses paiements partiels. Un tel intérêt est d'autant plus sibyllin en l'état de la procédure, dès lors que l'autorité inférieure admet les faits et, plus encore, confirme expressément que le montant litigieux sera entièrement affecté en déduction des redevances d'entrées dès l'entrée en force de la créance fiscale (cf. duplique de l'autorité inférieure du 16 octobre 2019 p. 2). On ne perçoit donc pas quel avantage pourrait tirer le recourant, ou quel désavantage il pourrait éviter, du fait de la constatation de droit demandée, l'intérêt digne de protection n'étant pas établi. Faute d'intérêt du recourant à la constatation de droit demandée, la conclusion y relative est irrecevable.

**10.**

**10.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 6'000.- (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**10.2** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 6'000.- (six mille francs) sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF), pour autant qu'elle ne soit pas qualifiée de « décisions en matière de perception de droits de douane fondée sur le classement tarifaire ou le poids des marchandises » au sens de l'art. 83 let. I LTF. Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :