



## Arrêt du 20 janvier 2022

---

Composition

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

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître Anaïs Abdel Sattar,  
recourante,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des  
frontières (OFDF),**  
Domaine de direction Bases, Section Droit,  
autorité inférieure.

---

Objet

Trafic de perfectionnement.

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

La société A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante), sise à (...), a pour but statutaire, en particulier, (...).

**B.**

**B.a** Par demandes du (...) adressées à la Section allégements douaniers, contributions à l'exportation, trafic de perfectionnement de la Direction générale des douanes (ci-après : DGD ou autorité inférieure ; depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'Administration fédérale des douanes [AFD], dont la DGD est la direction centrale, est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]), la recourante a requis la délivrance d'autorisations pour le perfectionnement actif de marchandises carnées. Elle y exposait vouloir importer diverses pièces de viande de provenance (...) aux fins de la fabrication de (...), destinées à être exportées (...). Les autorisations sollicitées lui ont été accordées en date du (...) pour une durée d'une année, sous le régime de la suspension et du trafic fondé sur l'équivalence.

**B.b** La recourante se serait vu octroyer des autorisations pour le perfectionnement actif de manière régulière et sans grandes formalités dès alors et jusqu'en 2017.

**B.c** A la fin de l'année 2017, la recourante était au bénéfice de quatre autorisations idoines, à savoir :

- l'autorisation n° (1) du (...) pour de la poitrine de porc ;
- l'autorisation n° (2) du (...) pour de la viande de bœuf ;
- l'autorisation n° (3) du (...) pour de l'épaule de porc ;
- l'autorisation n° (4) du (...) pour de la viande de veau.

**C.**

L'autorisation n° (1) est arrivée à échéance le 27 avril 2018, sans qu'une demande ne soit formée aux fins de son renouvellement. Nonobstant ce qui précède, la recourante, par l'entremise du transitaire B. \_\_\_\_\_ SA, a procédé à diverses importations de poitrine de porc sous le régime du perfectionnement actif par-delà cette date.

**D.**

**D.a** Le 7 août 2018, un collaborateur de la recourante a rencontré le suppléant de l'inspecteur de l'Inspection de douane Genève-Aéroport (ci-après : l'Inspection GA) aux fins, notamment, de faire un point sur les importations ouvertes et de lui remettre des décomptes pour la période du 14 mars au 3 août 2018. Le décompte intitulé « Importations jusqu'au 03.08.2018 » fait état, notamment, de dix importations de viande porcine au titre de l'autorisation n° (1), postérieures au 27 avril 2018 (cf. pièce 27 du bordereau de la recourante).

**D.b** Par courriel du 28 août 2018, l'Inspection GA, par son suppléant, a informé la recourante que les décomptes soumis pour la période du 14 mars au 3 août 2018 étaient signés, respectivement acceptés.

**D.c** Au cours du mois d'octobre 2018, le décompte des importations encore ouvertes au 3 août 2018 a fait l'objet de corrections par la recourante, avant d'être signé une nouvelle fois par l'Inspection GA. Le décompte corrigé liste, entre autres, onze importations de viande porcine au titre de l'autorisation n° (1), postérieures au 27 avril 2018 (cf. pièce 29 du bordereau de la recourante).

**E.**

Les autorisations n° (2), (3) et (4) sont arrivées à échéance le 11 décembre 2018.

**F.**

En date du 18 décembre 2018, la recourante a adressé un nouveau décompte à l'Inspection GA pour les importations datées du 4 août au 13 décembre 2018.

**G.**

**G.a** Aux termes d'un bref courriel du 18 décembre 2018, la recourante a requis la délivrance de nouvelles autorisations pour le perfectionnement actif sur le modèle des autorisations n° (1), (2), (3) et (4).

**G.b** Par courriel du 7 janvier 2019, le Service mesures économiques de l'AFD a invité la recourante à lui soumettre un formulaire de renouvellement dûment rempli pour chaque autorisation demandée.

**G.c** Les autorisations sollicitées ont été délivrées par l'AFD à la recourante sous pli du 15 février 2019. Le courrier d'accompagnement mentionnait également la procédure à suivre lors des importations à venir. Dans ces

lignes, l'AFD exposait en outre avoir constaté, dans le cadre du traitement des demandes d'autorisation, que plusieurs importations avaient été effectuées hors délai, le Bureau de douane de Genève-Route SD Bardonnex étant chargé de la correction des déclarations en douane d'importation.

#### **H.**

Entre le 22 mars et le 12 avril 2019, vingt-neuf décisions de taxation de droits de douane, ainsi que vingt-neuf décisions de taxation TVA, ont été notifiées à la recourante par le Bureau de douane de Genève-Route SD Bardonnex, fixant le montant des redevances dues au titre des vingt-neuf importations effectuées entre le 16 mai et le 24 décembre 2018 hors délai à Fr. 95'200.40 de droits de douane et Fr. 2'356.85 de TVA (différence calculée).

#### **I.**

Le 29 mai 2019, la recourante a déposé un recours en mains de la Direction d'arrondissement III de l'AFD contre les décisions de taxation rendues entre le 22 mars et le 12 avril 2019. Elle invoquait, en substance, que les autorités douanières auraient manqué à leur devoir de surveillance et violé le principe de la bonne foi.

#### **J.**

Par décision du 1<sup>er</sup> novembre 2019 (ci-après : la décision attaquée), la Direction d'arrondissement Genève a rejeté le recours sous suite de frais.

#### **K.**

**K.a** Par acte du 2 décembre 2019, la recourante a déféré la décision de la Direction d'arrondissement Genève du 1<sup>er</sup> novembre 2019 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée, respectivement à l'annulation des vingt-neuf décisions de taxation de droits de douane et des vingt-neuf décisions de taxation TVA, et à ce que de nouvelles décisions de taxation de droits de douane et de TVA appliquant les tarifs douaniers du perfectionnement actif soient rendues. Subsidiairement, la recourante conclut à l'annulation et au renvoi de la décision entreprise à l'autorité inférieure.

**K.b** Aux termes de sa réponse du 12 février 2020, réfutant intégralement les griefs de la recourante, la DGD a « proposé » de rejeter le recours sous suite de frais.

**K.c** Dans une réplique spontanée du 28 février 2020, la recourante a précisé et confirmé la teneur de son mémoire de recours.

**K.d** Par duplique du 16 mars 2020, l'autorité inférieure, à son tour, a complété et confirmé sa position.

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 notamment l'OFDF. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'OFDF est représenté par la DGD dans les procédures devant la Cour de céans.

La procédure de recours devant la Cour de céans 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).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante, 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.**

La recourante 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, il n'est pas disputé que les vingt-neuf importations litigieuses ont été effectuées hors délai, soit par-delà l'échéance des autorisations pour trafic de perfectionnement. Sont en revanche querellées les conséquences de la tardiveté desdites importations, la recourante contestant leur taxation, respectivement plaidant leur admission sous le régime du trafic de perfectionnement. A l'appui de son pourvoi, la recourante expose ne pas s'être aperçue de l'échéance des autorisations avant le mois de décembre 2018, cette omission étant, selon elle et en substance, imputable à l'autorité inférieure. Elle soutient à cet égard que le droit fédéral douanier n'aurait pas été respecté, faute pour les autorités d'avoir procédé à des contrôles à l'importation, qui auraient permis de découvrir en temps utile l'expiration des autorisations. Elle excipe en outre de sa bonne foi, en tant qu'elle se serait fiée à une pratique administrative qui aurait été modifiée sans annonce par les douanes, ainsi qu'à des assurances obtenues de l'autorité. La Cour de céans procédera donc à un rappel du droit applicable en matière de douanes et de trafic de perfectionnement (cf. consid. 5 infra) et s'agissant du principe de la bonne foi (cf. consid. 6 infra), avant d'analyser les moyens de la recourante (cf. consid. 7 ci-dessous).

Au préalable, le Tribunal relève que deux griefs de nature formelle sont soulevés par la recourante. Elle se prévaut, en effet, d'une constatation incomplète des faits pertinents ainsi que d'une violation de son droit d'être entendue. Ces moyens seront examinés en premier lieu et de manière conjointe, dans la mesure où ils sont liés (cf. consid. 4 ci-après).

### **4.**

**4.1** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, en sorte que l'autorité constate les faits d'office et procède s'il y a lieu à l'administration de preuves (voir art. 12 PA ; sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA qui exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y trouvent leur expression [arrêts du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 2.2 et A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2]). La constatation des faits effectuée par l'autorité compétente se révèle incomplète lorsque toutes les circonstances de fait et les moyens de preuve déterminants pour

la décision n'ont pas été pris en compte ; elle est inexacte lorsque l'autorité a omis d'administrer la preuve d'un fait pertinent, a apprécié de manière erronée le résultat de l'administration d'un moyen de preuve ou a fondé sa décision sur des faits erronés, en contradiction avec les pièces par exemple (cf. BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>ème</sup> éd. 2015, p. 566).

La constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, entendus au sens de faits décisifs pour l'issue du litige (cf. CHRISTOPH AUER/MARKUS MÜLLER/BENJAMIN SCHINDLER, in : Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2<sup>ème</sup> éd., 2019, art. 49 n° 30), se présente comme l'un des motifs de recours devant le Tribunal administratif fédéral (art. 49 let. b PA). Cela étant, il n'appartient en principe pas à la Cour de céans 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. S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause pour instruction complémentaire (parmi d'autres, arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.2 et les références citées).

**4.2** 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 implique notamment 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 guidée 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).

Le droit d'être entendu est une règle essentielle de procédure, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 4.7). Toutefois, pour autant qu'elle ne soit pas particulièrement grave, une violation du droit d'être entendu peut, par exception, être réparée, lorsque l'intéressé a la

possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours disposant du même pouvoir d'examen que l'autorité qui a rendu la décision. En outre, même si la violation du droit d'être entendu est grave, une réparation de ce vice procédural devant l'autorité de recours est envisageable si le renvoi à l'autorité inférieure constituerait une vaine formalité. L'allongement inutile de la procédure qui en découlerait est en effet incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.1 ; arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 4.2).

**4.3** En l'espèce, la recourante argue que la décision attaquée constaterait les faits de manière incomplète, en ce qu'elle ne mentionne ni le changement de pratique des douanes tel qu'allégué par elle, ni le fait que l'Inspection GA a accepté un décompte listant notamment des importations au titre d'une autorisation échue (cf. Faits, let. D supra), ni les modalités de déclaration en douane auxquelles renvoient les autorisations de perfectionnement actif. Considérant ces faits comme importants pour sa démonstration, la recourante requiert l'annulation de la décision attaquée, dont l'état de fait serait ainsi lacunaire. Poursuivant son raisonnement, la recourante reproche à l'autorité inférieure de n'avoir pas traité ses griefs et partant, motivé la décision à satisfaction de droit, invoquant une violation de son droit d'être entendue.

Le Tribunal constate que les éléments de fait précités ne sont, en effet, pas mentionnés dans la décision. De même, l'autorité inférieure ne s'est pas expressément prononcée sur les griefs de violation du droit douanier et du principe de la bonne foi, à l'appui desquels les faits précités étaient convoqués. L'autorité inférieure se défend de toute entorse aux droits de la recourante dans ce contexte, exposant, dans sa réponse, s'être limitée aux aspects douaniers essentiels de l'affaire. Il n'empêche que la motivation de la décision, n'abordant pas les moyens de la recourante, est excessivement sommaire et ne permet pas de saisir pleinement le raisonnement de l'OFDF, en particulier s'agissant de la violation plaidée du principe de la bonne foi. Aussi, le Tribunal adhère dans cette mesure au moyen développé par la recourante, dont le droit d'être entendue a été violé. L'atteinte ainsi portée aux droits de la recourante a néanmoins été réparée devant le TAF, pour les motifs qui suivent.

L'autorité inférieure a, dans le cadre de la procédure devant la Cour de céans, déposé deux écritures dans lesquelles elle s'est déterminée de manière circonstanciée sur les griefs de la recourante. Les faits litigieux ressortent en outre du dossier de la cause, à l'exception du changement

de pratique allégué, dont la réalité est toutefois disputée. La recourante, si elle plaide l'annulation de la décision au titre de la constatation incomplète des faits et de la violation de son droit d'être entendue, ne conclut d'ailleurs pas principalement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure, mais à la réforme de la décision par la Cour de céans. Il y a dès lors lieu d'admettre que les faits sont quoi qu'il en soit établis à ce stade de manière complète et que l'atteinte aux droits de la recourante a été réparée devant le Tribunal, dont le pouvoir de cognition est au demeurant identique à celui de l'autorité inférieure (cf. consid. 2 et 4.2). Cela dit, il sera tenu compte de cette violation du droit d'être entendu dans le cadre de la fixation des frais de procédure (cf. consid. 8 infra).

## **5.**

Aux termes de l'art. 7 LD, 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 ladite loi ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10). Ces marchandises sont en outre soumises à la TVA sur les importations (art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Par exception au principe général de cette disposition, l'art. 8 LD prévoit l'admission en franchise pour certaines marchandises introduites dans le territoire douanier.

**5.1** La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. également art. 47 al. 1 LD, ainsi que les art. 33 LD et 60 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01] et l'art. 16 de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'OFDF sur les douanes [OD-OFDF, RS 631.013]). La déclaration en douane acceptée par le bureau de douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (art. 33 al. 1 LD), mais elle peut être rectifiée par le bureau de douane si celui-ci constate des erreurs manifestes lors du contrôle sommaire purement formel qu'il peut effectuer de ce document (cf. art. 18 al. 2 et art. 32 al. 1 et 2 LD).

**5.2** Le régime douanier 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 s. LD ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités.

S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2, A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 et A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2).

En particulier, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne peut déduire aucun droit du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué – plus tôt – le caractère inexact de ses déclarations en douane (art. 32 al. 3 LD ; cf. ATF 129 II 385 consid. 3.6). Les autorités douanières n'ont, en effet, aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration est correcte et complète, comme cela ressort de la formulation potestative de l'art. 32 al. 1 LD (cf. consid. 5.1 ci-avant). En d'autres termes, si la déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer, le contrôle documentaire effectué par le bureau de douane ne la prémunit pas – ainsi que les autres débiteurs de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD – contre une perception subséquente des droits de douane (cf. arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.1).

**5.3** Parmi les régimes douaniers admis figure notamment le régime du perfectionnement actif (art. 47 al. 2 let. e LD), qui couvre l'introduction temporaire de marchandises étrangères dans le territoire douanier, en exonération totale ou partielle des droits de douane, pour les ouvrir, les transformer ou les réparer (cf. art. 12 LD). La condition de ce régime est, comme pour l'admission temporaire, la réexportation de la marchandise (parmi d'autres, arrêt du TAF A-5989/2020 du 16 septembre 2021 consid. 3.2). Quiconque entend introduire des marchandises dans le territoire douanier en vue de leur perfectionnement actif doit les déclarer dans chaque cas d'espèce pour ce régime (art. 47 al. 1 et al. 2 let. e LD, respectivement art. 59 al. 1 LD).

Une autorisation de l'administration des douanes est nécessaire pour introduire des marchandises dans le territoire douanier en vue d'un perfectionnement actif. L'autorisation peut être assortie de charges et prévoir notamment des restrictions quantitatives et temporelles (art. 59 al. 2 LD). Elle doit indiquer, entre autres, l'office de surveillance compétent et les charges, dont notamment les délais pour l'exportation des produits compensateurs et pour l'apurement du régime du perfectionnement actif, les prescriptions matérielles de contrôle et de procédure ainsi que les prescriptions formelles de procédure (art. 166 let. c et h OD). Si la décision

par laquelle l'autorisation est délivrée n'est pas attaquée, elle entre en force avec les charges spécifiées, en sorte qu'une contestation éventuelle desdites charges ne peut plus intervenir ultérieurement (arrêt du TAF A-5989/2020 du 16 septembre 2021 consid. 3.2).

A teneur de l'art. 168 OD, le régime du perfectionnement actif est réputé apuré et la réduction ou l'exonération des droits de douane est accordée définitivement si le titulaire de l'autorisation a observé les charges fixées dans celle-ci (al. 1). A cette fin, le titulaire de l'autorisation doit présenter la demande d'exonération définitive des droits de douane à l'office de surveillance dans le délai prescrit, et lui prouver la réexportation dans le délai prescrit des marchandises en tant que produits compensateurs ainsi que la quantité de marchandises perfectionnées (al. 2). A défaut d'apurement réglementaire, les droits à l'importation deviennent, en général, exigibles (art. 59 al. 4 LD).

## **6.**

**6.1** En droit public, le principe de la bonne foi est explicitement consacré par l'art. 5 al. 3 Cst., en vertu duquel les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. De ce principe général découle notamment le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (arrêt du TF 1C\_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1).

**6.2** Le principe de la bonne foi confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée, notamment, dans une assurance ou un renseignement donné par une autorité, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies : (1) l'autorité a agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée, (2) l'autorité était compétente ou censée l'être, (3) le particulier ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'inexactitude ou de l'illégalité de l'assurance qui lui a été fournie et (4) a en outre pris sur cette base des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ; enfin, (5) la législation applicable ne doit pas avoir été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (ATF 141 V 530 consid. 6.2 et 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêts du TAF A-1666/2019 du 8 octobre 2020 consid. 4.2.1 et A-262/2018 du 29 mars 2019 consid. 8.1.1). Le cas échéant, l'administration peut être tenue de consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur (arrêt du TF 1C\_587/2017 du 19 mars 2018 consid. 3.1).

La protection de la bonne foi ne doit être admise en droit fiscal qu'avec retenue, puisqu'il est avant tout régi par le principe de la légalité (cf. arrêt du TF 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 5.1.3 ; arrêt du TAF A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.4.4 et les références citées).

**6.3** On entend par pratique la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités administratives de première instance. Les pratiques ne peuvent être source du droit ; elles ne lient pas le juge. Elles peuvent néanmoins avoir directement un effet juridique, par le biais du principe de la confiance ou de l'égalité de traitement (arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.5.2).

Une pratique bien établie acquiert un poids certain. De la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (voir ATF 138 III 270 consid. 2.2.2 et 135 II 78 consid. 3.2), un changement de pratique doit donc reposer sur des motifs objectifs et sérieux, à savoir notamment une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement de circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Les raisons qui militent en faveur d'un nouveau point de vue doivent de surcroît être plus importantes que les effets négatifs pour la sécurité du droit résultant d'un changement de pratique (cf. ATF 126 V 36 consid. 5a ; arrêts du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.1 et A-579/2016 du 15 juin 2016 consid. 3).

Un changement de pratique justifié vaut en général immédiatement et pour toutes les procédures pendantes. Lorsque la nouvelle pratique est défavorable à l'assujetti, le droit à la protection de la bonne foi doit néanmoins être pris en considération et peut s'opposer à l'application immédiate de la nouvelle pratique. Ainsi, selon les cas, la nouvelle pratique ne peut être appliquée qu'après avoir été préalablement annoncée ; il en va ainsi notamment en matière de droits des parties dans la procédure (cf. ATF 135 II 78 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.4.2).

## **7.**

### **7.1**

**7.1.1** Sur le fond, la recourante se prévaut en premier lieu d'une violation du droit fédéral douanier par l'autorité administrative. Elle expose que par l'effet d'un renvoi contenu dans les autorisations pour perfectionnement actif, les importations litigieuses auraient dû être déclarées en douane suivant les formes prescrites dans le formulaire 47.81 de l'autorité

inférieure (cf. pièce 22 du bordereau de la recourante), qui indique que les justificatifs, dont l'autorisation, doivent être présentés au bureau de douane avec la déclaration. Or, le bureau de douane n'aurait plus demandé aucun justificatif depuis l'année 2016, manquant, selon elle, à son devoir de surveillance. L'autorité précitée aurait de surcroît outrepassé les dispositions applicables, contenues notamment dans le formulaire 47.81, en passant les marchandises importées sous le régime du perfectionnement actif en statut « libre sans », impliquant qu'aucun justificatif n'est demandé à l'importation (art. 17 al. 4 OD-OFDF en lien avec l'art. 35 LD). La recourante en conclut que les marchandises importées au titre d'autorisations échues auraient ainsi dû être bloquées à la douane, suite à un examen des justificatifs par l'autorité, ce qui lui aurait permis de demander le renouvellement des autorisations.

**7.1.2** D'emblée, le Tribunal rappelle que le placement sous régime douanier repose sur le principe de l'auto-déclaration, à l'aune duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises dont il est question soient correctement déclarées. Autrement dit, la responsabilité de déclarer convenablement les marchandises incombe à l'assujetti, le principe de l'auto-déclaration, ancré dans la loi et la jurisprudence (cf. consid. 5.1 et 5.2 supra), excluant, précisément, toute obligation de contrôle systématique à charge des autorités qui libérerait l'assujetti de ses devoirs.

Cela étant, les douanes sont à l'évidence autorisées à mettre en œuvre une stratégie de contrôle, dans la limite des compétences qui leur sont dévolues. Les vérifications effectuées dans ce contexte ne sauraient toutefois être interprétées comme un renversement du principe de l'auto-déclaration, comme l'énoncent clairement les art. 32 al. 1 et 35 al. 1 LD qui prévoient la possibilité – et non le devoir – pour le bureau de douane de procéder à des contrôles, d'une part, et l'art. 32 al. 3 LD qui relève que l'assujetti ne peut déduire aucun droit du fait que le bureau de douane n'a pas constaté de lacune et refusé la déclaration, d'autre part. Les indications contenues dans le formulaire 47.81, fût-il mentionné au sein de l'autorisation elle-même, ne changent rien à ce qui précède, à plus forte raison que ledit formulaire se limite à indiquer que la personne assujettie doit présenter les justificatifs au bureau de douane, soit à rappeler ses obligations à l'importateur. Il ne contient en revanche pas de décharge ou de mention que la déclaration et ses justificatifs feront l'objet d'un contrôle, si bien que la recourante ne saurait se défausser sur l'autorité inférieure sur cette base.

**7.1.3** Le grief de la recourante tombe ainsi à faux, la responsabilité d'une déclaration correcte et ponctuelle des marchandises lui incombant.

## **7.2**

**7.2.1** Par un second moyen, la recourante argue que l'autorité inférieure aurait violé le principe de la bonne foi en changeant sa pratique sans l'en informer. Les douanes auraient en effet, depuis l'année (...) et jusqu'en 2016 ou 2017, systématiquement bloqué les importations effectuées au titre d'une autorisation pour trafic de perfectionnement échue et informé l'importateur, lequel se serait alors vu délivrer, sur demande et sans autre formalité, une autorisation renouvelée. La recourante concède, implicitement, ne pas avoir contrôlé régulièrement les délais d'importation des autorisations dont elle était titulaire, dans la mesure où elle aurait compté sur un blocage des marchandises à la douane en cas d'expiration de celles-ci. En modifiant cette pratique sans l'annoncer, alors même qu'en découlait un devoir de diligence supplémentaire des administrés, l'autorité inférieure aurait déçu ses attentes, la recourante requérant en conséquence la protection de la confiance placée dans l'administration.

L'autorité inférieure conteste, pour sa part, qu'il s'agisse d'une pratique administrative, affirmant au contraire que c'est le résultat d'une application différente des contrôles effectués par les autorités douanières. Elle expose en substance que la stratégie de contrôle des douanes repose sur une évaluation des risques et est amenée à évoluer de manière continue, sans toutefois que les personnes assujetties n'aient à en être informées ; cela serait en effet de nature à encourager d'éventuelles fraudes. L'autorité inférieure explique en outre que le régime du trafic de perfectionnement a subi un changement en 2016, en ce sens que les autorisations, qui étaient jusqu'à cette date établies pour une quantité limitée de marchandises, ont été dès alors émises pour une quantité illimitée. Cette modification aurait contribué à alléger les contrôles à l'importation. Elle se défend, en conséquence, d'avoir violé le principe de la confiance.

**7.2.2** Une modification de l'étendue des contrôles à l'importation par les bureaux de douane est, *in globo*, admise par l'autorité inférieure dans sa réponse. Aussi est-il acquis que la présentation de l'autorisation pour trafic de perfectionnement, jadis requise, n'a plus été exigée pour chaque importation dès l'année 2016.

Cela étant dit, il est douteux que l'on puisse qualifier les modalités précitées relatives au contrôle douanier de pratique, au sens de la répétition régulière et constante dans l'application d'une norme par les autorités

administratives (cf. consid. 6.3 supra). Comme exposé par l'autorité inférieure dans ses écritures, lesdites modalités relèvent davantage de sa stratégie de contrôle que d'une pratique à proprement dire, susceptible d'influencer les droits ou obligations des assujettis. En effet, quelle que soit l'étendue des vérifications opérées par les douanes à réception des déclarations d'importation, il est du ressort de l'assujetti de déclarer correctement les marchandises (cf. consid. 5.1 et 5.2 supra). Tel est d'autant plus le cas que le texte légal est clair en ce qui concerne les conséquences d'une erreur dans la déclaration qui n'aurait pas été immédiatement constatée par le bureau de douane : la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne peut en déduire aucun droit (art. 32 al. 3 LD ; cf. consid. 5.2 plus haut). Le lien entre la prétendue pratique plaidée par la recourante et les droits qu'elle entend en déduire, à savoir un renversement de l'art. 32 al. 3 LD évoqué ci-avant, est pour le moins ténu et ne convainc pas le Tribunal.

Il sied en outre de relever que même à admettre le changement de pratique tel que l'invoque la recourante, celle-ci ne pourrait néanmoins en tirer aucun droit. En effet, les modalités de contrôle douanier étaient connues de la recourante, respectivement de son transitaire, dans la mesure où ce dernier n'a plus été invité à présenter les justificatifs, dont l'autorisation, au bureau de douane à partir de l'année 2016. Ledit transitaire a de surcroît indiqué que les douanes n'ont plus timbré les passages à partir du mois d'août 2016 (pièce 23 du bordereau de la recourante), confirmant ainsi avoir eu connaissance d'un allègement des contrôles. Enfin, l'autorité inférieure s'est prévaluée dans sa réponse du fait que le passage en statut « libre sans » aurait été connu du transitaire, dès lors que ce statut serait expressément mentionné sur les documents transmis au transitaire après chaque déclaration en douane, ce que la recourante n'a pas contesté. Le Tribunal constate dès lors que la recourante ne pouvait ignorer le fait que l'autorité inférieure ne contrôlait plus les autorisations lors des importations, la pratique, pourvu qu'elle existe, ayant été modifiée au su de l'intéressée.

Mal fondé, le grief de la recourante est rejeté.

### **7.3**

**7.3.1** Dans un troisième et dernier grief, la recourante excipe une nouvelle fois de sa bonne foi, mais sous l'angle d'assurances qu'elle aurait reçues de l'administration et qui lieraient cette dernière. Se référant à l'approbation par l'Inspection GA, les 28 août et 30 octobre 2018, de la liste d'importations encore ouvertes qu'elle lui avait soumise (cf. Faits, let. D), la recourante soutient que l'ensemble des conditions posées par la

jurisprudence à la protection de sa bonne foi seraient réalisées : l'autorité aurait validé sa liste d'importations et donc confirmé l'application du régime du perfectionnement actif, dans le cadre de ses compétences ; la recourante n'aurait pas été en mesure de se rendre compte de l'erreur et aurait adapté son comportement sur la base de cette assurance, en ne demandant pas le renouvellement des autorisations directement à leur échéance. Sa bonne foi mériterait dès lors d'être protégée et les marchandises, partant, exonérées de droits de douane.

**7.3.2** A l'évidence, l'approbation du décompte litigieux par l'office de surveillance était de nature à encourager la négligence de la recourante dans le suivi des autorisations dont elle était, ou avait été, titulaire. L'autorité inférieure, tout en contestant le grief de la recourante, estime regrettable l'absence de vérification de la validité de l'autorisation par l'Inspection GA, un constat que partage le Tribunal. Il n'empêche que l'approbation du décompte par l'office de surveillance, aussi fâcheuse qu'elle soit dans les présentes circonstances, ne crée aucun droit pour la recourante à la protection de sa bonne foi, les conditions posées par la jurisprudence n'étant pas réalisées (pour une énumération exhaustive de ces conditions, voir consid. 6.2 plus haut).

Premièrement, il est discutable que le contrôle de l'autorisation elle-même, respectivement de sa validité, fasse partie des compétences à proprement dire de l'office de surveillance. En effet, l'art. 168 al. 2 OD, titré « apurement du régime du perfectionnement actif », énonce que le titulaire de l'autorisation doit présenter à l'office de surveillance sa demande d'exonération définitive des droits de douane dans le délai prescrit et lui prouver que les marchandises ont bien été réexportées dans le délai prescrit. Cette disposition confère ainsi à l'office de surveillance la charge de surveiller l'exécution du régime du perfectionnement actif en ce qu'il a de particulier, à savoir la réexportation de la marchandise en tant que produit compensateur (cf. consid. 5.3 supra ; voir art. 41 et 42 OD). Ne peut en revanche être déduite du texte légal une obligation pour ledit office de s'assurer que le régime douanier précité est applicable en tant que tel, sa mission de surveillance se rapportant au respect des charges contenues dans l'autorisation (art. 166 OD en lien avec l'art. 168 OD). Aussi ne peut-on pas admettre que l'approbation donnée par l'Inspection GA garantissait que les autorisations étaient encore valables, cette question n'étant pas l'objet de son contrôle.

En second lieu, force est de constater que la recourante, en dépit de ses allégations contraires, était en mesure de se rendre compte que

l'approbation litigieuse reposait sur la fausse prémisse que l'autorisation n° (1) était encore valable. Outre le fait que l'autorisation en question était en sa possession et qu'elle eût pu constater l'erreur à sa seule lecture, la recourante, respectivement son transitaire, a lors de chaque importation inscrit le délai d'importation litigieux dans sa déclaration (cf. pièce 1 du bordereau de l'autorité inférieure). Elle aurait ainsi pu voir l'erreur sans difficulté, l'approbation du décompte par l'Inspection GA n'y changeant rien.

Enfin, l'autorisation n° (1) était déjà échue depuis plusieurs mois lorsque l'Inspection GA a approuvé le décompte, plus d'une dizaine d'importations de viande de porc ayant eu lieu dans l'intervalle. L'on ne discerne donc pas en quoi le comportement de la recourante aurait été impacté par ses échanges avec l'office de surveillance, à plus forte raison que la précitée, après avoir réalisé en décembre 2018 que ses autorisations étaient toutes échues, a néanmoins poursuivi ses importations.

Le caractère tardif des importations en cause n'est ainsi pas imputable à l'autorité intimée, la recourante devant, en dépit de ce que la condition de la réexportation des marchandises en tant que produits compensateurs serait réalisée, assumer le paiement des redevances dues sur les produits importés.

## **8.**

**8.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Sur la base de la charge de travail liée à la procédure, les frais sont fixés à Fr. 6'000.- (art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). La recourante, qui succombe, est en principe tenue de supporter ceux-ci (art. 63 al. 1 PA). Compte tenu toutefois de la violation de son droit d'être entendue relevée au considérant 4.3 ci-avant, les frais sont mis à sa charge à hauteur de Fr. 5'000.-. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 6'000.- déjà versée par la recourante. Le solde, par Fr. 1'000.- lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**8.2** Etant donné la violation du droit d'être entendue de la recourante, une indemnité à titre de dépens de Fr. 1'500.-, à charge de l'autorité inférieure, lui est allouée (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 et 2 et 14 al. 2 FITAF).

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

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, arrêtés à Fr. 6'000.- (six mille francs), sont mis à la charge de la recourante à raison de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Cette somme est prélevée sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant de Fr. 6'000.- (six mille francs). Le solde, par Fr. 1'000.- (mille francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

**3.**

L'OFDF doit verser Fr. 1'500.- (mille cinq cents francs) à la recourante à titre de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (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). 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, 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 :