



Cour I
A-5446/2016

Arrêt du 23 mai 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Daniel Riedo, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A. _____,
recourante,

contre

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

Objet

Douanes; demande de remboursement pour courses en
TCNA (transport combiné non accompagné).

Faits :**A.**

A._____ (ci-après: recourante), inscrite au registre du commerce *** sous la raison sociale "A._____", est une société anonyme ayant le but suivant: "****".

B.

Par courrier du 19 décembre 2012, la recourante a reçu une notification d'ouverture d'une enquête pénale douanière. Dans son pli, la Direction d'arrondissement Genève de l'Administration fédérale des douanes (ci-après: AFD) a exposé son avis selon lequel des demandes de remboursement pour les parcours liés au trafic combiné non accompagné (ci-après: TCNA, respectivement remboursement TCNA) injustifiées avaient été déposées; les unités de chargement (containers) concernées n'auraient en réalité pas eu la longueur donnant droit au remboursement réclamé.

C.

Pour des périodes allant de janvier 2013 à mars 2013, la recourante a demandé des remboursements TCNA, ce par des formulaires datés du 12 février 2013 au 9 avril 2013. Ces demandes portaient aussi bien sur des unités de chargement d'une longueur comprise entre 5,5 et 6,1 m que sur des unités d'une longueur supérieure à 6,1 m.

D.

Par pli du 19 avril 2013, la Direction générale des douanes (ci-après: DGD ou autorité inférieure) de l'AFD a informé la recourante qu'en raison de l'enquête pénale ouverte en relation avec la longueur des bennes ACTS, la saisie des form. 56.76 allait être interrompue jusqu'à réception de la décision relative à la légitimité des remboursements avec bennes ACTS.

La DGD a précisé que la recourante pouvait néanmoins continuer à lui transmettre ses demandes de remboursement.

E.

La recourante paraît (la pièce 4 jointe au recours n'est qu'un "extrait", à savoir un courrier incomplet) s'être opposée au contenu du pli du 19 avril 2013 par courrier du 21 mai 2013 de son avocat d'alors, qui représentait apparemment aussi plusieurs tierces personnes.

F.

Le 10 juin 2013, la recourante (agissant par le biais de son directeur) a persisté à réclamer la "rétrocession [...] dans les meilleurs délais".

G.

Pour des périodes allant d'avril 2013 à septembre 2014, la recourante a demandé des remboursements TCNA, ce par des formulaires datés du 18 juin 2013 au 16 octobre 2014. Ces demandes portaient aussi bien sur des unités de chargement d'une longueur comprise entre 5,5 et 6,1 m que sur des unités d'une longueur supérieure à 6,1 m.

H.

Par courrier du 20 mai 2016, la recourante a envoyé à la DGD un "1^{er} rappel" relatif à des "factures [...] impayées" pour le paiement d'un montant de Fr. 49'136.00; selon ce courrier, les factures seraient datées du 31 octobre 2014 au 31 décembre 2015.

I.

Le 9 juin 2016, la recourante a envoyé à la DGD une "2^{ème} rappel" allant dans le même sens.

J.

J.a Le 14 juillet 2016, la recourante a écrit (pièce 7 jointe au recours) à la DGD pour lui remettre les

"décomptes RPLP – TCNA d'octobre 2014 à décembre 2015 dûment remplis".

Cette pièce 7 contient une seule annexe: une demande de remboursement TCNA pour le mois d'octobre 2014 datée du 14 juillet 2016 (inscription manuscrite au pied de la demande).

J.b Le dossier de la DGD est plus complet: il contient cette dernière demande, ainsi que celles relatives aux périodes allant de novembre 2014 à décembre 2015 (pièce 6 du dossier de la DGD).

J.c Toutes ces demandes sont datées du 14 juillet 2016 et ont été réceptionnées par la DGD le 18 juillet 2016 (timbre humide).

K.

Le 20 juillet 2016, la DGD a décidé ce qui suit:

Le délai n'ayant pas été respecté, les demandes de remboursement TCNA pour les périodes d'octobre 2014 à juin 2015 ne seront pas prises en compte.

L.

Par contestation du 19 août 2016, la recourante s'est opposée au refus de la DGD de procéder au remboursement TCNA pour les périodes allant

d'octobre 2014 à juin 2015. La DGD a maintenu sa position par pli du 2 septembre 2016, renvoyant pour le surplus aux voies de droit de la décision du 20 juillet 2016.

M.

Dans son recours du 8 septembre 2016 – déposé sans l'assistance d'un avocat – la recourante demande le "remboursement" de la somme de Fr. 31'968.- au titre des courses TCNA pour la période d'octobre 2014 à juin 2015.

N.

Dans sa réponse du 25 octobre 2016, l'autorité inférieure "propose de rejeter le recours avec suite de frais".

O.

Par écriture complémentaire du 23 novembre 2016, la recourante persiste dans ses conclusions. Par courrier du 1^{er} décembre 2016, l'autorité inférieure renonce à exposer des commentaires et maintient sa position.

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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur recours des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Au sein du Département fédéral des finances (ci-après: DFF), l'AFD est une unité de l'administration fédérale centrale (art. 8 al. 1 let. a et annexe 1, ch. V 1.6 de l'ordonnance du 25 novembre 1998 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration [OLOGA, RS 172.010.1]).

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, art. 2 al. 4 PA et art. 23 al. 4 de la loi fédérale du 19 décembre 1997 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [loi relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, LRPL, RS

641.81]; arrêts du TAF A-1608/2016 du 20 septembre 2016 consid. 1.1, A-309/2016 du 14 juin 2016 consid. 1).

Les décisions en matière de LRPL prononcées par la DGD qui ne sont pas des décisions de taxation rendues en première instance peuvent être attaquées directement par un recours déposé auprès du Tribunal administratif fédéral (art. 23 al. 4 LRPL; voir arrêts du TAF A-1412/2015, A-1422/2015 du 14 décembre 2016 consid. 1, A-6851/2015 du 1^{er} novembre 2016 consid. 1.1).

1.2 En l'occurrence, l'AFD, agissant par la DGD, est une autorité précédente au sens de l'art. 33 let. d LTAF. La décision litigieuse étant datée du 20 juillet 2016, le recours du 8 septembre 2016 a nécessairement été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA) auprès du Tribunal, compte tenu des fêtes (art. 22a al. 1 let. b PA). Conformément à l'art. 48 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir, puisqu'elle est destinataire de la décision attaquée. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 al. 1 PA.

Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 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 ou l'inopportunité (art. 49 PA).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (voir art. 12 PA; voir toutefois la réserve de l'art. 2 al. 1 PA [arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1, A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5], qui ne mentionne pas moins des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure devant lui [arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2 et 2]).

2.3 Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). En conséquence, l'autorité saisie se limite en

principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF A-5183/2014 du 27 octobre 2015 consid. 1.2.3, A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 1.2.3).

2.4 La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA; arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). Ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral, soit en procédure de recours contentieuse (arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.2 [citant le message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383, 1397], A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 2.3; voir aussi arrêt du TF 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1). Le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement les faits pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (arrêt du TF 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3, A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

D'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit. Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.1, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend. C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits. Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (voir art. 23 PA; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d, 102 Ib 97 consid. 3; arrêts du TAF A-6692/2012 du 23 juillet 2014 consid. 2.3.1, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

2.5 En procédure administrative, un fait est en principe tenu pour établi lorsque le juge a pu se convaincre de la vérité d'une allégation (preuve

stricte). Dans certains cas, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante (arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; voir aussi ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 4A_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2). Le juge retiendra alors, parmi plusieurs présentations des faits, celle qui lui apparaîtra comme la plus vraisemblable. Cet allègement du degré de la preuve est justifié par la difficulté d'accéder aux moyens de preuve, de sorte que l'on se trouve à cet égard pour ainsi dire en état de nécessité (ATF 139 II 451 consid. 2.3.2, arrêts du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2, 2C_721/2012 du 27 mai 2013 consid. 5.2.1, non publié dans ATF 139 II 384). Un tel état de nécessité en matière de preuve se rencontre lorsque, par la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée, en particulier si les faits allégués par la partie qui supporte le fardeau de la preuve ne peuvent être établis qu'indirectement et par des indices (ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2; voir aussi arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.2.2). L'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.3).

2.6 Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (voir, notamment, art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (ATF 130 II 482 consid. 3.2, arrêt du TF 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

2.7 Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle 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 preuve est également admissible, s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre

à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (ATF 137 III 208 consid. 2.2, 134 I 140 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_109/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 4.1; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATF 130 III 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3).

En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de disposition spéciale, le juge s'inspire 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 (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.2, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.4.2).

Appliquées au droit fiscal, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3, arrêts du TF 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1, 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4).

2.8 Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884//2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3; voir aussi arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.4).

3.

3.1

3.1.1 On classe habituellement les ordonnances du Conseil fédéral en plusieurs catégories.

3.1.2 Tout d'abord, il existe une distinction opposant les ordonnances indépendantes (*selbständige Verordnungen*) aux ordonnances dépendantes (*unselbständige Verordnungen*). Les premières sont basées directement sur la Constitution fédérale, qui autorise, expressément ou implicitement, le Conseil fédéral à adopter un certain nombre d'ordonnances. Cette différence est exclusive, en ce sens qu'une ordonnance est soit indépendante, auquel cas elle se fonde directement et exclusivement sur la Constitution, soit dépendante, auquel cas elle dépend exclusivement d'un acte infra-constitutionnel (arrêts du TAF A-1405/2014 du 31 juillet 2015 consid. 2.1.1, A-718/2013 du 27 décembre 2013 consid. 1.2.2).

3.1.3 Une autre distinction est celle existant entre les ordonnances d'exécution et de substitution, même s'il est vrai que les ordonnances présentent le plus souvent un contenu mixte, fait à la fois de simples règles d'exécution et de règles primaires (ATF 139 II 460 consid. 2.2, 136 I 29 consid. 3.3; arrêt du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 4.2). La distinction entre règles primaires et règles secondaires peut prêter à discussion (voir ATF 133 II 331 consid. 7.2.2). Elle est néanmoins importante quant à l'exigence de la base légale: une délégation législative est indispensable pour que l'auteur de l'ordonnance puisse adopter des règles primaires (arrêt du TF 2C_744/2014 du 23 mars 2016 [confirmant l'arrêt du TAF A-5414/2012 du 19 juin 2014] consid. 7.1; arrêt du TAF A-4357/2015 du 10 juillet 2017 consid. 2.1.1).

3.1.4 On peut encore distinguer les ordonnances législatives des ordonnances administratives. Les premières s'adressent, tout comme les lois, à l'ensemble des autorités et des particuliers et contiennent des règles de droit (ATF 128 I 167 consid. 4.3). Le Conseil fédéral les édicte en sa qualité d'autorité exécutive suprême de la Confédération. Pour être opposables aux particuliers, les ordonnances législatives doivent être publiées. Les ordonnances administratives s'adressent aux agents de l'administration et leur prescrivent la façon dont ils doivent accomplir leurs tâches. Le Conseil fédéral les édicte en sa qualité de chef de l'Administration fédérale. Elles ne sont en principes pas publiées, mais communiquées aux agents administratifs par la voie de service; les particuliers ne sont donc pas censés les connaître (ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, 3e éd., n° 1592 s. p. 538 et n° 1648 s. p. 558).

Il est plutôt rare que les ordonnances administratives émanent directement du Conseil fédéral. Le plus souvent, elles sont adoptées par les Départements, voire par les offices fédéraux (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., n° 1648 s. p. 558).

Aussi, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des *ordonnances administratives* (directives, circulaires, instructions; ATF 121 II 473 consid. 2b, voir aussi ATF 133 II 305 consid. 8.1, relatif aux "directives de l'administration"). La fonction principale de ces ordonnances est de garantir l'unification et la rationalisation de la pratique. Ce faisant, elles permettent également d'assurer l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et facilitent aussi le contrôle juridictionnel (ATF 131 V 42 consid. 2.3; ATAF 2009/15 consid. 5.1, arrêts du TAF A-4357/2015 du 10 juillet 2017 consid. 2.5, A-6982/2013 du 24 juin 2015 consid. 2.2).

Les ordonnances administratives ne contiennent pas nécessairement que des éléments mineurs, d'importance secondaire. Plusieurs d'entre elles affectent, parfois même directement, la situation juridique des particuliers. On parle dans ce cas d'ordonnances administratives à portée externe. Celles-ci devraient en principe être publiées (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., n° 1654 p. 561).

Par exemple, dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation, les ordonnances administratives (brochures et autres instructions), qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis, visent aussi à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (arrêt du TF 2C_91/2015 du 31 mai 2016 [= ATF 142 II 113] consid. 9.1).

Cela dit, les ordonnances administratives n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne dispensent pas l'administration de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce, mais servent tout au plus à créer une pratique administrative uniforme et présentent à ce titre une certaine utilité. Elles ne peuvent en outre sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, les ordonnances administratives ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 141 V 175 consid. 4.1, 138 II 536 consid. 5.4.3; arrêts du TAF A-1412/2015, A-1422/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4, A-4357/2015 du 10 juillet 2017 consid. 2.5; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD,

Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 10 ss; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, in Kompetenzzentrum MWST der Treuhänder-Kammer [éd.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, n° 5 ad art. 52). Une ordonnance administrative ne peut en aucun cas fonder à elle seule l'appréciation fiscale d'un état de fait ni se départir de l'ordre légal (arrêts du TAF A-8069/2015 du 6 mars 2017 consid. 1.4, A-5065/2015 du 9 mai 2016 consid. 1.5.2, A-1382/2015 du 11 août 2015 consid. 1.3, A-5534/2013 du 5 novembre 2014 consid. 2.7.1, A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 3.1).

Ne contenant aucune règle de droit au sens strict, les ordonnances administratives (qu'elles soient de portée interne ou externe) sont, en principe, applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (voir ATF 142 II 113 consid. 9.1 [voir cependant arrêt du TF 2C_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 10.5 non publié, qui laisse la question ouverte en l'occurrence], 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5, 2A.390/2006 du 28 novembre 2006 consid. 4.2).

3.1.5 On rappellera enfin que la sous-délégation par une ordonnance du Conseil fédéral en faveur d'un Département pour édicter des règles de droit est en principe admissible en droit fédéral, le Conseil fédéral devant prendre en compte la portée de la norme envisagée (voir art. 48 al. 1 de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration [LOGA, RS 172.010]; arrêts du TAF A-3290/2013 du 3 juin 2014 consid. 4.2, A-4043/2012 du 27 mars 2013 consid. 5.5.1).

3.2 Selon la jurisprudence, les principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs limitent le droit du Conseil fédéral d'édicter des ordonnances d'exécution par quatre règles. En premier lieu, l'ordonnance d'exécution doit se rapporter à la même matière que celle qui fait l'objet de la loi qu'elle exécute. Ensuite, elle ne peut ni abroger, ni modifier cette loi. En troisième lieu, elle doit rester dans le cadre tracé et la finalité poursuivie par la loi et se contenter de préciser la réglementation dont celle-ci contient le fondement. Enfin, l'ordonnance d'exécution ne doit pas imposer au citoyen de nouvelles obligations qui ne sont pas prévues par la loi, et ceci même si ces compléments sont conformes au but de la loi (ATF 136 I 29 consid. 3.3, 130 I 140 consid. 5.1; arrêts du TAF A-2032/2013 du 27 août 2014 consid. 2.3.2.1, A-718/2013 du 27 décembre 2013 consid. 1.2.3, A-3479/2012 du 8 janvier 2013 [= ATAF 2014/8] consid. 2.3, A-6331/2010 du 3 février 2012 consid. 7.3.3.1, A-3127/2008 du 25 novembre 2008 [= ATAF 2009/6] consid. 5.1.1).

3.3

3.3.1 Le contrôle préjudiciel des ordonnances de substitution, à savoir les ordonnances fondées sur une délégation législative comporte trois phases: le contrôle des conditions de la délégation législative (consid. 3.3.2), celui de la conformité de l'ordonnance avec cette délégation (consid. 3.3.3) et enfin celui de la constitutionnalité de l'ordonnance (consid. 3.3.4; arrêt du TAF A-2032/2013 du 27 août 2014 consid. 2.4.4, voir aussi arrêt du TAF A-4407/2012 du 1^{er} mai 2013 consid. 3.1.1).

Le contrôle préjudiciel peut également porter sur des dispositions édictées par un sous-déléataire, à savoir un Département (consid. 3.1.5 ci-dessus), ainsi que sur des ordonnances administratives (consid. 3.1.4 ci-dessus; arrêts du TAF A-1882/2013 du 10 février 2014 consid. 2.5.1, A-4407/2012 du 1^{er} mai 2013 consid. 3.1.2).

3.3.2 L'admissibilité de la délégation législative en droit fédéral dépend du respect des conditions auxquelles la Constitution et la jurisprudence du Tribunal fédéral la soumettent (art. 164 al. 2 Cst.).

L'art. 164 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) concrétise le principe de la délégation législative, admis en droit fédéral (ATF 134 I 322 consid. 2.4; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2013, n. marg. 218). Le Tribunal fédéral soumet la délégation de compétences législatives horizontale au respect de quatre conditions qui ont elles-mêmes valeur constitutionnelle. De manière générale, une délégation législative est admissible lorsqu'elle 1) n'est pas exclue par la Constitution fédérale (art. 164 al. 2 Cst.); 2) figure dans une loi formelle fédérale (art. 164 al. 2 Cst.) ou cantonale; 3) se limite à une matière déterminée et bien délimitée; 4) énonce elle-même les points essentiels (*Grundzügen*) sur lesquels doit porter la matière à régler (ATF 137 II 409 consid. 6.4, 118 la 245 consid. 3, arrêt du TF 2C_744/2014 du 23 mars 2016 consid. 7, ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. marg. 220 et les arrêts cités; arrêts du TAF A-4357/2015 du 10 juillet 2017 consid. 2.2.1, A-2414/2012 du 19 juin 2014 consid. 2.4.1)

La particularité de la délégation législative en droit fédéral tient à ce que le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer la loi fédérale dans laquelle elle figure (art. 190 Cst.). Le Tribunal fédéral est en principe habilité à examiner, dans un cas particulier, si le législateur fédéral a respecté les conditions de la délégation législative. S'il arrive à la conclusion que tel n'est pas le cas, il doit cependant s'en tenir à cette délégation, c'est-à-dire l'appliquer (arrêts

du TAF A-2032/2013 du 27 août 2014 consid. 2.4.5, A-5414/2012 du 19 juin 2014 consid. 2.4.5).

Le problème se pose principalement au regard du contenu suffisamment déterminé de la délégation législative. Même lorsque la délégation législative confère au Conseil fédéral, en violation des exigences constitutionnelles, un très large pouvoir d'appréciation, le Tribunal fédéral reste en principe lié, en vertu de la règle de l'art. 190 Cst. Encore faut-il cependant que la délégation soit suffisamment précise et qu'elle habilite effectivement le Conseil fédéral à adopter une réglementation inconstitutionnelle. En d'autres termes, le Tribunal fédéral s'efforce d'interpréter les délégations législatives, même trop larges, de façon conforme à la Constitution (ATF 136 II 337 consid. 5.1; arrêt du TAF A-5414/2012 du 19 juin 2014 consid. 2.4.5).

3.3.3 Les ordonnances de substitution sont ensuite soumises à un contrôle de légalité. L'autorité chargée de les appliquer vérifie donc si elles restent dans le cadre et dans les limites de la délégation législative. Lorsque celle-ci – comme c'est souvent le cas – est relativement imprécise et donne au Conseil fédéral un large pouvoir d'appréciation, le Tribunal fédéral estime, dans une jurisprudence constante, qu'il doit se "borner à examiner si les dispositions incriminées sortent manifestement du cadre de la délégation de compétences donnée par le législateur à l'autorité exécutive. Ce n'est donc que lorsque l'ordonnance sort manifestement du cadre de la loi que le juge refuse de l'appliquer" (ATF 133 V 42 consid. 3.1, 131 V 14 consid. 3.4.1, 129 II 160 consid. 2.3, arrêt du TF 2C_425/2014 du 18 juillet 2015 consid. 2.3.5; arrêt du TAF A-3479/2012 du 8 janvier 2013 [= ATAF 2014/8] consid. 2.4).

3.3.4 Le contrôle de constitutionnalité des ordonnances dépendantes de substitution forme la dernière étape du contrôle préjudiciel auquel celles-ci sont soumises. Tout en restant dans le cadre de la délégation législative et sans que cette dernière comporte elle-même une irrégularité, il se peut que l'ordonnance du Conseil fédéral porte directement atteinte à la Constitution ou au droit international, auquel cas le juge doit refuser de l'appliquer. Selon la jurisprudence, il lui incombe d'examiner si l'ordonnance se fonde sur des motifs sérieux ou si elle viole l'art. 9 Cst., parce qu'elle n'a ni sens ni but, établit des distinctions qui ne sont pas justifiées par les faits à régler ou ignore des distinctions qui auraient dû être prévues (ATF 141 II 169 consid. 3.4, 136 II 337 consid. 5.1, 136 V 24 consid. 7.1; arrêt du TAF A-6777/2013 du 9 juillet 2015 consid. 2.2.7).

4.

Il y a péremption d'un droit lorsque, par écoulement du temps, ce droit est éteint. Il ne subsiste donc pas d'obligation naturelle. Les délais de péremption ne peuvent, au contraire des délais de prescription, être ni interrompus, ni prolongés, et doivent être examinés d'office (ATF 136 II 187 consid. 6; voir aussi arrêts du TF 2C_923/2014 du 22 avril 2016 consid. 6.2, 2C_744/2014 du 23 mars 2016 consid. 6.2). Un délai de péremption doit être en principe inscrit dans une loi au sens formel (THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 746 p. 253), ce qui n'exclut toutefois pas catégoriquement la possibilité pour le législateur de déléguer la compétence d'édicter certaines règles de droit au Conseil fédéral (arrêts du TF 2C_923/2014 du 22 avril 2016 consid. 7, 2C_744/2014 du 23 mars 2016 consid. 7).

Il faut en outre relever que les délais de péremption peuvent, en vertu d'un principe général du droit, être restitués si l'intéressé a été empêché sans sa faute, par des circonstances insurmontables, d'agir à temps (TANQUEREL, op. cit., n° 748 p. 253; ATF 136 II 187 consid. 6, 114 V 123 consid. 3b). La possibilité de restitution des délais est un principe général du droit valant même sans base légale spécifique (ATF 126 II 145 consid. 3b/aa, 108 V 109 consid 2c; arrêt du TAF A-6992/2010 du 12 juillet 2012 consid. 4.1; TANQUEREL, op. cit., n° 1348 p. 444; PATRICIA EGLI, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n° 1 ad art. 24 PA; arrêt du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.3).

5.

5.1 La Confédération peut prélever sur la circulation des poids lourds une redevance proportionnelle aux prestations ou à la consommation si ce trafic entraîne pour la collectivité des coûts non couverts par d'autres prestations ou redevances (art. 85 al. 1 Cst.; arrêt du TAF A-1725/2006 du 20 juin 2007 consid. 2.1). Le produit net de la redevance sert à couvrir les frais liés aux transports terrestres (art. 85 al. 2 Cst.). Avant le 1^{er} janvier 2016, l'art. 85 al. 2 Cst. prévoyait que le produit net de la redevance servait à couvrir les frais liés à la circulation routière (RO 1999 2556, 2574).

5.2

5.2.1 La redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations est perçue pour l'ensemble du réseau routier public suisse (art. 2 LRPL). La redevance est perçue sur les véhicules lourds immatriculés en Suisse ou

à l'étranger (suisses et étrangers), soit les véhicules à moteur et les remorques destinés au transport de personnes ou de marchandises (art. 3 LRPL).

5.2.2 L'assujetti est le détenteur du véhicule; pour les véhicules étrangers, le conducteur est également assujetti (art. 5 al. 1 LRPL). Le détenteur au sens de l'art. 5 al. 1 LRPL est toujours la personne au nom de laquelle le véhicule au sens de l'art. 3 LRPL est immatriculé (arrêts du TAF A-2644/2016 du 8 janvier 2016 consid. 3.2, A-7220/2013 du 1^{er} octobre 2014 consid. 2.2).

5.2.3 Le principe de l'auto-déclaration applicable dans le domaine de la LRPL implique que la personne assujettie porte la responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de sa déclaration (voir art. 11 al. 1 LRPL et art. 22 s. de l'ordonnance du 6 mars 2000 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [ordonnance relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, ORPL, RS 641.811]; arrêts du TAF A-185/2016 du 6 mai 2016 consid. 4.2.2, A-1225/2013 du 27 mars 2014 consid. 3.5.3.2, A-3546/2011 du 19 août 2011 consid. 3.4.1).

5.2.4 La redevance est calculée sur la base du poids total autorisé du véhicule et du kilométrage (art. 6 al. 1 LRPL). La redevance peut en outre être perçue en fonction des émissions produites ou de la consommation (art. 6 al. 3 LRPL; ATAF 2013/26 consid. 2.1, arrêt du TAF A-2644/2016 du 8 janvier 2016 consid. 3.6).

5.3

5.3.1 Avec pour base légale l'art. 4 al. 3 LRPL (arrêt du TAF A-1608/2016 du 20 septembre 2016 consid. 2.2), qui prévoit que les trajets effectués dans le trafic combiné non accompagné donnent droit à un remboursement forfaitaire et que le Conseil fédéral règle les modalités, l'art. 8 ORPL régit les véhicules affectés au transport combiné non accompagné. L'art. 8 al. 1 dispose ainsi que les détenteurs de véhicules soumis à la redevance à l'aide desquels sont effectuées des courses en transport combiné non accompagné (TCNA) bénéficient d'un remboursement, sur demande présentée à l'Administration des douanes, pour les parcours initiaux ou terminaux du TCNA (arrêt du TF 2C_422/2014 du 18 juillet 2015 consid. 2.2.5).

5.3.2

5.3.2.1 Jusqu'au 31 décembre 2016, l'art. 8 al. 2 ORPL prévoyait ce qui suit (voir arrêt du TF 2C_423/2014 du 30 juillet 2015 consid. 3.2.3; arrêts du TAF A-1412/2016, A-1422/2016 du 14 décembre 2016 consid. 5.2.1, A-

185/2016 du 6 mai 2016 consid. 2.1, A-1225/2013 du 27 mars 2014 consid. 2.3):

Le montant suivant est remboursé par unité de chargement ou semi-remorque transbordée de la route au trafic ferroviaire ou fluvial, ou du trafic ferroviaire ou fluvial à la route:

a. pour les unités de chargement ou semi-remorques d'une longueur comprise entre 5,5 m et 6,1 m ou entre 18 pieds et 20 pieds: Fr. 24.-;

b. pour les unités de chargement ou semi-remorques d'une longueur supérieure à 6,1 m ou à 20 pieds: Fr. 37.-.

Cette version était en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008 (RO 2007 4695).

5.3.2.2 L'art. 8 al. 2 ORPL en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017 (RO 2016 1859; voir art. 44 al. 2 de l'ordonnance du 25 mai 2016 sur le transport de marchandises par des entreprises de chemin de fer et de navigation [Ordonnance sur le transport de marchandises, OTM, RS 742.411]) a le contenu suivant:

Le montant suivant est remboursé par unité de chargement ou semi-remorque transbordée de la route au trafic ferroviaire ou fluvial, ou du trafic ferroviaire ou fluvial à la route:

a. pour les unités de chargement ou semi-remorques d'une longueur de 4,8 à 5,5 m: Fr. 15.-;

b. pour les unités de chargement ou semi-remorques d'une longueur de plus de 5,5 m et jusqu'à 6,1 m: Fr. 22.-;

c. pour les unités de chargement ou semi-remorques d'une longueur supérieure à 6,1 m: Fr. 33.-.

5.3.2.3 Les mesures prévues par l'art. 8 al. 2 ORPL doivent être prises depuis un bord de l'unité de chargement jusqu'à l'autre bord (*Länge über Kanten, von Kante zu Kante* ou *von Wand zu Wand*; voir arrêt du TAF A-185/2016 du 6 mai 2016 consid. 2.1), sans tenir compte d'un éventuel crochet, ce dans un but (d'interopérabilité) technique et politique (de conformité aux prescriptions européennes; voir arrêts du TF 2C_422/2014 du 18 juillet 2015, 2C_424/2014 du 18 juillet 2015, 2C_425/2014 du 18 juillet 2015 et 2C_423/2014 du 30 juillet 2015; voir aussi arrêt du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017, rejetant le recours déposé contre l'arrêt TAF A-2997/2016 du 6 avril 2017).

5.3.3 Sur la base de l'art. 10 ORPL a été arrêtée par le DFF, en accord avec le Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication (ci-après: DETEC), l'ordonnance du 1^{er} septembre 2000 sur le remboursement de la redevance sur le trafic des poids lourds pour les transports effectués sur les parcours initiaux et terminaux du trafic combiné non accompagné (RS 641.811.22; ci-après: ordonnance TCNA; arrêts du TAF A-1412/2016, A-1422/2016 du 14 décembre 2016 consid. 5.2.2, A-1608/2016 du 20 septembre 2016 consid. 2.2.1; voir consid. 6.2.2.1 ci-dessous).

6.

6.1 En l'espèce, l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2) se limite aux remboursements relatifs aux périodes allant d'octobre 2014 à juin 2015 – à l'exclusion des périodes antérieures ou postérieures – pour des unités de chargement d'une longueur supérieure à 6,1 m.

Des demandes relatives aux unités de chargement d'une longueur comprise entre 5,5 et 6,1 m ne font pas partie de la présente contestation: non seulement, en effet, les formulaires (voir pièce 6 du dossier de la DGD) ne sont pas complétés sous cet aspect, mais en plus on comprend que la recourante persiste à demander le remboursement pour ce qu'elle définit comme la "catégorie b" (voir art. 8 al. 2 let. b aLRPL et consid. 5.3.2.1 ci-dessus), la "catégorie a" (voir art. 8 al. 2 let. a aLRPL) étant "contestée par le DFF".

En d'autres termes, les remboursements TCNA relatifs aux unités de chargement de l'art. 8 al. 2 let. a aLRPL ont fait l'objet de procédures distinctes menées par l'entremise du "bureau d'avocats" de la recourante. D'ailleurs, le Tribunal relève que la question du droit au remboursement TCNA relatif à des unités de chargement d'une longueur inférieure à 5,5 m a donné lieu à plusieurs arrêts (voir consid. 5.3.2.3 ci-dessus).

Quoi qu'il en soit, ici, la question à trancher est celle de savoir si la DGD a, à juste titre, refusé de prendre en compte les demandes de remboursement TCNA au motif qu'elles ont été déposées hors délai. Toute conclusion tendant à ce que le montant réclamé par la recourante (Fr. 31'968.-) lui soit alloué sort de l'objet de la contestation et est donc irrecevable (voir arrêt du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 4.1). Aucune question relative à la restitution de délai (consid. 4 ci-dessus) ne se pose en outre dans le présent dossier.

Dans ce cadre, le Tribunal examinera d'abord la base légale de l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA (consid. 6.2), avant d'en venir au litige – factuel – opposant les parties (consid. 6.3).

6.2

6.2.1 Les règles de droit applicables sont incontestées. Toutefois, le Tribunal appliquant le droit d'office, il relève que le délai d'un an pour présenter la demande à la DGD à compter de l'expiration du mois civil au cours duquel la course a eu lieu n'est pas fixé dans la LRPL, mais dans l'ordonnance TCNA (art. 3 al. 3; consid. 6.2.2 ci-dessous).

Or, vu que c'est sur cet article que la DGD fonde sa décision, il convient d'examiner s'il repose sur une base légale. Pour ce faire, le Tribunal doit d'abord d'examiner le contenu de la norme et sa nature (consid. 6.2.2), avant de discuter les conditions de la délégation législative (consid. 6.2.3), y compris la sous-délégation (consid. 6.2.3.2), avant de conclure le présent considérant (consid. 6.2.4).

6.2.2

6.2.2.1 Selon l'ordonnance TCNA, la période de remboursement est le mois civil (art. 3 al. 1). Une demande de remboursement au maximum peut être présentée par mois (art. 3 al. 2 ordonnance TCNA). Le requérant doit présenter la demande à la DGD dans *un délai d'une année* à compter de l'expiration du mois civil au cours duquel la course a eu lieu (art. 3 al. 3 ordonnance TCNA).

La demande de remboursement doit contenir les indications suivantes: a) nombre d'unités de chargement et de semi-remorques selon les catégories définies à l'art. 8 al. 2 ORPL et b) nom et signature du requérant (art. 1 al. 1 ordonnance TCNA; arrêt du TAF A-2997/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.3.3).

Dans ce contexte, il faut admettre que ni l'ORPL, ni l'ordonnance TCNA ne disent quelles sont les conséquences qui résultent du dépôt hors délai (à savoir après l'échéance du délai d'un an) d'une demande de remboursement TCNA.

Il n'en demeure pas moins que l'ordonnance TCNA ne saurait être vidée de son sens au seul motif qu'elle n'indique pas la conséquence du non-respect du délai. Il convient ici de rappeler que l'introduction de délais, notamment de péremption, a pour double finalité de garantir la sécurité juridique et de faciliter le bon fonctionnement de l'administration. Le délai de

péremption permet de stabiliser définitivement des rapports de droit après l'écoulement d'un certain temps, sans que cette durée ne puisse être allongée par un acte interruptif du créancier (voir arrêts du TF 2C_923/2014 du 22 avril 2016 consid. 7.3.4, 2C_744/2014 du 23 mars 2016 consid. 7.2.4).

D'ailleurs, selon la Directive sur le remboursement pour les transports effectués dans le cadre du trafic combiné non accompagné, après l'expiration des délais, *le droit au remboursement s'éteint* (ch. 3.4; le texte est le même que l'on se base sur la directive valable dès le 1^{er} janvier 2008 ou dès le 1^{er} janvier 2017).

Une telle terminologie confirme que le délai d'un an de l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA est un délai de péremption (voir consid. 4 ci-dessus; arrêt du TF 2C_923/2014 du 22 avril 2016 [taxe sur le CO₂] consid. 6.1; arrêt du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 [contributions à l'exportation pour produits agricoles transformés] consid. 4.4, tous deux retenant un délai de péremption pour une terminologie reprenant les termes "le droit [...] s'éteint"), étant précisé que la Directive évoquée, qui ne peut qu'être qualifiée d'ordonnance administrative (consid. 3.1.4 ci-dessus), n'introduit pas elle-même le délai d'un an discuté.

Or, un délai de péremption doit être en principe, mais pas nécessairement, inscrit dans une loi au sens formel (consid. 4 ci-dessus).

Dans ces circonstances et compte tenu d'une interprétation systématique et téléologique, l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA doit être considéré comme une norme primaire introduisant un délai de péremption.

6.2.2.2 L'ordonnance TCNA est publiée au recueil systématique, de sorte que même si elle a été arrêtée par deux Départements fédéraux, elle ne saurait être considérée comme une simple ordonnance administrative. Du reste, l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA contient à l'évidence une règle de droit (consid. 3.1.4 ci-dessus), à savoir le délai de péremption évoqué (consid. 6.2.2.1 ci-dessus).

Partant, en tant qu'ordonnance législative dépendante de substitution, l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA doit reposer sur une délégation législative, respectivement une sous-délégation (consid. 3.1.2 s. et 3.3.1 ci-dessus).

6.2.3

6.2.3.1 Compte tenu des conditions de la délégation législative (consid. 3.3 ci-dessus) et de la jurisprudence (voir arrêts du TF 2C_923/2014 du 22 avril 2016 consid. 7.3.1, 2C_744/2014 du 23 mars 2016 consid. 7.2.1, 2C_264/2014 du 17 août 2017 consid. 3.2.4), il convient de retenir que l'art. 4 al. 3 LRPL (consid. 5.3.1 ci-dessus) accorde, de manière admissible, une large marge de manœuvre au Conseil fédéral pour qu'il réglemente le remboursement TCNA.

Le Tribunal fédéral a d'ailleurs déjà jugé qu'il était lié par la délégation de l'art. 4 al. 3 2e phr. LRPL, qui implique que d'importants aspects réglementaires du remboursement TCNA relèvent de la compétence du Conseil fédéral, comme par exemple la réglementation de la longueur des containers donnant droit au remboursement TCNA (voir art. 8 al. 2 ORPL; arrêts du TF 2C_422/2014 du 18 juillet 2015, 2C_424/2014 du 18 juillet 2015, 2C_425/2014 du 18 juillet 2015 consid. 4.2 et 2C_423/2014 du 30 juillet 2015 consid. 4.2).

6.2.3.2 En outre, le Tribunal juge que l'art. 10 let. b ORPL (consid. 6.2.2.1 ci-dessus) prévoit précisément que le DFF règle, en relation avec les parcours initiaux et terminaux effectués en TCNA, la procédure de remboursement, ce qui reste dans le cadre fixé par l'art. 4 al. 3 LRPL. L'art. 10 let. b ORPL est donc conforme à la délégation législative de l'art. 4 al. 3 LRPL.

Il est vrai que l'on pourrait se demander si le fait que l'ordonnance TCNA ait été arrêtée par le DFF en accord avec le DETEC ne serait pas un élément qui ôterait toute portée à la norme primaire (consid. 6.2.2.1 ci-dessus) qu'elle contient.

Toutefois, la sous-délégation est admissible en droit fédéral (consid. 3.1.5 ci-dessus).

En outre, on soulignera que l'art. 4 al. 3 ORPL est beaucoup plus précis que, par exemple, l'art. 65 al. 3 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), selon lequel l'AFC publie sans délai les nouvelles pratiques, excepté celles qui ont un caractère exclusivement interne. Or, sur cette base, l'AFC édicte différentes *ordonnances administratives* (Infos TVA, notices, lignes directrices, circulaires etc.; voir arrêts du TAF A-2937/2017 du 30 janvier 2018 consid. 2.4, A-5116/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.5). Aussi, l'art. 4 al. 3 LRPL ayant une densité normative matérielle plus importante que l'art. 65 al. 3 LTVA, on ne saurait retenir de manière évidente que l'ordonnance TCNA repose sur une norme n'autorisant que l'arrêté d'ordonnances administratives.

En tout état de cause, l'ordonnance TCNA, à savoir son art. 3 al. 3 tout particulièrement, repose sur l'art. 10 let. b ORPL. Ce dernier est conforme, on vient de le voir, à l'art. 4 al. 3 LRPL, qui permet au Conseil fédéral de régler la question pertinente, à savoir la procédure de remboursement TCNA. Or, l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA reste dans le cadre, certes large, de l'art. 10 let. b ORPL.

Par conséquent, l'art. 10 let. b ORPL respecte la délégation législative de l'art. 4 al. 3 LRPL, tout comme l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA est conforme à la sous-délégation de l'art. 10 let. b ORPL.

6.2.3.3 Enfin, dès lors que l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA reste dans le cadre de l'art. 4 al. 3 ORPL, respectivement de l'art. 10 let. b ORPL (consid. 6.2.3.2 ci-dessus), le Tribunal ne voit pas qu'il pose un problème de constitutionnalité (consid. 3.3.4 ci-dessus), que les parties n'évoquent de toute manière pas.

Du reste, un délai d'un an paraît raisonnable, étant précisé que la jurisprudence a reconnu un délai d'un mois pour déposer une demande de contribution à l'exportation comme étant certes "relativement bref", mais non disproportionné (voir arrêt du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 4.2; voir art. 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'importation et l'exportation de produits agricoles transformés [RS 632.111.72], aussi appelée "loi chocolatière" ["Schoggigesetz"]; art. 11 de l'ordonnance du 23 novembre 2011 réglant les contributions à l'exportation de produits agricoles transformés [ordonnance sur les contributions à l'exportation, RS 632.111.723])

6.2.4 En conclusion, le Tribunal appliquera ici l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA, qui prévoit que le requérant doit présenter la demande de remboursement TCNA à la DGD dans un délai d'une année à compter de l'expiration du mois civil au cours duquel la course a eu lieu.

6.3

6.3.1 Les parties débattent sur le terrain de l'établissement des faits. La recourante soutient avoir déposé des demandes de remboursement TCNA dans les délais légaux, alors que la DGD conteste ce fait.

Point n'est besoin donc de s'attarder sur des considérations relatives au droit applicable dans le temps (voir consid. 5.3.2.1 s. ci-dessus), puisque dans tous les cas, le remboursement TCNA ne peut avoir lieu que *sur demande* présentée à l'AFD dans un délai d'une année à compter de l'expi-

ration du mois civil au cours duquel la course a eu lieu (art. 3 al. 3 ordonnance TCNA), une telle demande n'ayant, en fait, pas été déposée (voir consid. 6.3.2 ci-dessous).

6.3.2 D'entrée de cause, le Tribunal constate que le dossier contient des demandes mensuelles de remboursement TCNA de la recourante pour des périodes fiscales antérieures et postérieures aux périodes litigieuses; ces demandes sont datées de quelques semaines, tout au plus de quelques mois, après l'échéance du mois concerné.

Au sujet des périodes litigieuses, toutefois, le dossier ne contient que des demandes datées de plusieurs mois, voire de plus d'une année après l'échéance du moins concerné. De plus, toutes ces demandes sont datées du même jour, à savoir du 14 juillet 2016. Il saute donc aux yeux, au premier abord, que la recourante n'est pas en mesure de produire des copies des formulaires de demandes qu'elle soutient avoir régulièrement déposés.

Certes, la recourante allègue que la date du 14 juillet 2016 n'est que la date de rédaction "des duplicatas". Il faut toutefois lui opposer qu'une telle manière de faire ne lui permet bien évidemment pas d'établir que les demandes de remboursement TCNA ont été déposées avant la rédaction du 14 juillet 2016, ce d'autant plus qu'elle ne produit aucun reçu postal qui aurait permis d'éclaircir la question qu'elle soumet au Tribunal. Le fait que la recourante admette qu'elle n'envoie pas ses demandes par pli recommandé permet au Tribunal de retenir qu'une telle preuve ne peut pas être produite par la recourante.

Surtout, le Tribunal constate que le courrier du 20 mai 2016 de la recourante (pièce 3 jointe au dossier de la DGD), par lequel elle liste quinze demandes de remboursement TCNA soi-disant à tort non traitées par la DGD, est postérieur aux faits discutés: le Tribunal accorde donc peu de crédit à ce document, sa force probante étant particulièrement faible (voir arrêts du TAF A-1412/2015, A-1422/2015 du 14 décembre 2016 consid. 6.2.3, A-2934/2011 du 28 novembre 2012 consid. 2.4.2, A-3067/2008 du 2 septembre 2010 consid. 6.2.1). En plus, si on devait retenir l'existence des demandes listées, ce courrier impliquerait que la recourante aurait attendu jusqu'à 537 jours pour envoyer un premier rappel à la DGD, malgré le retard que cette dernière aurait accumulé suite au dépôt de chacune des quinze demandes. Enfin, les dates de factures sont toujours fixées aux derniers jours de chaque mois, ce qui ne paraît pas correspondre à la pratique de la recourante, dont les demandes tendent plutôt, à en croire le dossier, à être datées au début ou à la moitié du mois concerné (voir pièces

1 et 12 du dossier de la DGD). D'ailleurs, la recourante ne précise même pas exactement la date à laquelle elle aurait déposé les demandes litigieuses. Bref, le Tribunal n'est pas en mesure de retenir, sur la base de ce courrier – ni d'ailleurs sur la base du courrier du 9 juin 2016 ayant le même contenu – que la recourante a déposé des demandes de remboursement TCNA avant le 14 juillet 2016 pour les périodes litigieuses.

En conséquence, sur la base du dossier, le Tribunal acquiert la conviction – qui n'a pas besoin d'impliquer une certitude absolue (consid. 2.7 ci-dessus) – que la recourante a déposé les demandes de remboursement TCNA en juillet 2016 seulement, ce qui implique que ni l'Administration, ni la Poste ne peuvent avoir "égaré" toutes les demandes litigieuses. Compte tenu des pièces du dossier lui permettant d'arriver à cette conclusion en vertu d'une libre appréciation des preuves, le Tribunal n'a pas besoin de se poser la question de la répartition du fardeau de la preuve: celle-ci n'aurait dû être discutée que si le Tribunal était resté dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises. Or, tel n'est pas le cas, comme cela vient d'être exposé.

En tout état de cause, le Tribunal note que la recourante doit prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (consid. 2.7 ci-dessus), ce qu'elle n'est à l'évidence pas en mesure de faire pour étayer son recours.

6.3.3 Les autres arguments de la recourante ne changent rien à cette conclusion. Elle expose ce qui suit: "Notre collaboratrice – Mme B. _____ – continue de remplir consciencieusement les documents idoines, en les adressant, pour la catégorie a au bureau d'avocats en charge de la procédure, et au DFF pour la catégorie b. Exemple Annexe 6".

En outre, la recourante dit avoir constaté que les remboursements "pour la catégorie b" n'ont plus été effectués. Ensuite de divers entretiens téléphoniques avec "l'administration", la recourante allègue que la " 'disparition' de [ses] demandes précédentes" aurait été constatée.

Ces allégations sont imprécises et non étayées, l'annexe 6 évoquée ne comprenant au demeurant qu'une demande du 16 octobre 2014 pour la période de septembre 2014. Les annexes 10 et 11 jointes au recours, à savoir, selon la recourante, des "échéanciers comptables" internes, non seulement n'établissent pas le dépôt des demandes litigieuses auprès de la DGD, mais en plus elles n'expliquent toujours pas pourquoi la recourante est restée inactive avant d'envoyer des "rappels" à la DGD. Quant à

l'échange de courriels de septembre 2016 entre l'AFD et la recourante (annexe 12 jointe au recours, à savoir la même pièce que l'annexe 15 jointe à la réplique), il ne concerne pas la période litigieuse et n'apporte rien à la cause; il en va de même des annexes 13 et 14 jointes à la réplique. Pour le surplus, le Tribunal n'entend pas discuter plus avant la prétendue "non-chalance" de la DGD, tant cette assertion est éloignée de l'objet du litige.

Partant, compte tenu de l'appréciation des pièces du dossier, il ne saurait être question de revenir sur la conclusion exposée (consid. 6.3.2 ci-dessus).

6.4 Par conséquent, la décision est conforme au droit. Pour autant que recevable, le recours est donc rejeté.

7.

En résumé, les parties ne discutent pas la base légale de l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA prévoyant que les demandes de remboursement TCNA doivent être déposées dans un délai d'un an. Le Tribunal relève toutefois que, en tant qu'ordonnance législative dépendante de substitution, l'art. 3 al. 3 ordonnance TCNA est conforme à la sous-délégation de l'art. 10 let. b ORPL, qui pour sa part respecte la délégation législative de l'art. 4 al. 3 LRPL. Pour le surplus, la recourante dit avoir déposé ses demandes de remboursement TCNA régulièrement, de sorte qu'elle prétend qu'elle aurait droit au remboursement pour les périodes allant d'octobre 2014 à juin 2015. Toutefois, les allégations de la recourante se heurtent aux pièces du dossier, selon lequel des demandes n'ont été déposées qu'en juillet 2016, soit en dehors du délai d'un an. Le recours est donc rejeté, pour autant que recevable.

8.

Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2; décisions de radiation du TAF A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008), les frais de procédure, qui comprennent l'émolument judiciaire et les débours, sont fixés à Fr. 3'000.-.

Une remise de frais peut avoir lieu lorsque pour d'autres motifs ayant trait au litige ou à la partie en cause, il ne paraît pas équitable de mettre les frais de procédure à la charge de celle-ci (art. 6 let. b FITAF; voir arrêt du TAF A-2309/2017 du 17 juillet 2017 consid. 1.5.2 et 2.5).

En l'occurrence et en application de cette dernière règle, les frais sont remis partiellement, vu les circonstances de la présente cause. En particulier, l'omission de déposer les demandes dans le délai légal au sens des considérants paraît emporter des conséquences financières non négligeables pour la recourante. Dès lors, un montant de Fr. 1'500.- est mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il convient d'imputer ces frais sur le montant de Fr. 3'000.- déjà fourni par la recourante au titre de l'avance de frais. Le solde de cette avance, à savoir Fr. 1'500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Au surplus, point n'est besoin pour le Tribunal de se prononcer sur la question des dépens, qu'aucune partie ne demande, et à laquelle aucune partie n'aurait d'ailleurs droit en l'occurrence (voir art. 7 al. 3 FITAF; 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.

Pour autant que recevable, le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 1'500.- (mille cinq cents francs) sont mis à la charge de la recourante et sont compensés par l'avance de frais de Fr. 3'000.- (trois mille francs) déjà versée par elle. Le solde de cette avance, à savoir Fr. 1'500.- (mille cinq cents francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Lysandre Papadopoulos

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :