



Arrêt du 10 septembre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Sonja Bossart Meier, Keita Mutombo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Giovanna Montanaro et Maître Gerarda Coppola,
Wartmann Merker,
recourante,

contre

Direction d'arrondissement des douanes Genève,
Avenue Louis-Casaï 84, Case postale, 1211 Genève 28,
agissant par
la Direction générale des douanes (DGD),
Division principale Procédures et exploitation,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Douanes; taxations de constructions préfabriquées.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après: la recourante) est une société anonyme inscrite au registre du commerce depuis ***.

B.

B.a En 2014, la recourante fut contactée par la société B._____ (dont la raison sociale a été modifiée au ***) au sujet de l'importation de constructions préfabriquées dans le cadre d'un projet de construction de logements pour étudiants. En vue de l'importation de ces marchandises, la recourante prit contact avec le bureau de douane de *** (ci-après : BD) pour discuter des modalités de dédouanement. Il fut par la suite convenu que la société C._____ (ci-après : la déclarante) se chargerait d'effectuer les déclarations en douane.

B.b Le 29 septembre 2017, la déclarante, agissant pour le compte de la société B._____, déclara provisoirement, par e-dec, un premier envoi auprès du BD au taux préférentiel des accords de libre-échange Suisse-CE, accompagné de la preuve d'origine sur facture. La preuve d'origine contenait le code ISO-Alpha « CE » et la rubrique « Motif provisoire » de la déclaration en douane indiquait « Montage/frais de montage ». Le 3 octobre suivant, une décision de taxation provisoire octroyant le taux préférentiel pour cet envoi fut établie.

B.c Entre le 28 novembre et le 12 décembre 2017, la déclarante déclara 35 envois supplémentaire au taux préférentiel pour le compte de la société B._____. 34 de ces 35 déclarations étaient accompagnées d'une preuve d'origine sur facture qui mentionnait « EEA » comme indication d'origine. Chacune des déclarations donna lieu à une décision de taxation qui accordait la préférence tarifaire aux marchandises importées.

B.d Le 9 et 10 janvier 2018, la déclarante, agissant toujours pour le compte de la société B._____, déclara par e-dec auprès du BD 12 constructions préfabriquées au taux préférentiel des accords de libre-échange entre la Suisse et la Communauté Européenne, en utilisant le compte en douane de la recourante. Le code ISO-Alpha « EEA » figurait sur les preuves d'origine sur facture présentées comme document d'accompagnement.

B.e Au cours des mois d'avril et mai 2018, la déclarante procéda encore à 3 déclarations en douane supplémentaires pour le compte de la société B._____. Toutes trois étaient accompagnées d'une preuve d'origine sur facture mentionnant « CE » comme indication origine.

C.

C.a Le BD constata lors d'un contrôle que les preuves d'origine présentées lors des 12 déclarations en douane des 9 et 10 janvier 2018 contenaient le code ISO-Alpha « EEA » (cf. ci-avant Faits B.d). Cette abréviation n'étant pas officiellement reconnue pour des importations en Suisse, le bureau de douane signala à la déclarante et à la recourante que les preuves d'origine présentées n'étaient de ce fait pas formellement valables.

C.b Le 17 janvier 2018, la déclarante remit des preuves d'origine sur facture datées du 11 janvier 2018 qui contenaient le code ISO-Alpha « CE ».

C.c Par courriel du 1^{er} février 2018, le BD fit savoir à la déclarante et à la recourante qu'il refusait également les preuves d'origines présentées le 17 janvier 2018 car celles-ci avaient été établies postérieurement aux importations auxquelles elles se rapportaient. Compte tenu de l'absence de preuve d'origine valable, il demanda l'accord de la déclarante et de la recourante pour modifier les 12 déclarations en suspens au taux normal.

C.d Par courriel du 8 février 2018 de la recourante et par courriel du 14 février de la déclarante, le BD fut informé de leur refus.

C.e Au vu du refus de la déclarante et de la recourante, le BD, par décision du 16 février 2018, mit en compte au taux normal les déclarations litigieuses.

C.f Par courrier du 21 mars 2018, la recourante contesta la taxation au taux normal des 12 importations litigieuses. Elle prétendait que la preuve d'origine présentée lors de la première livraison des constructions préfabriquées intervenue le 28 septembre 2017 valait également pour les livraisons subséquentes, de sorte que la préférence tarifaire devait lui être octroyée pour les douze importations litigieuses.

C.g Par courrier du 6 avril 2018, la Direction d'arrondissement des douanes de Genève (ci-après: DADG) informa A._____ que compte tenu de l'absence de preuve d'origine valable, elle ne pourrait que rejeter son recours. Par conséquent, elle lui impartit un délai de 10 jours pour retirer ou maintenir son recours.

C.h Par courriel du 17 avril 2018, la recourante fit savoir à la DADG qu'elle maintenait son recours et a, en conséquence, versa l'avance de frais requise.

C.i Par décision du 26 avril 2018, la DADG rejeta le recours du 21 mars 2018, confirmant ainsi les décisions de taxation du 16 février 2018.

D.

D.a Par acte du 31 mai 2018, A. _____, agissant par l'entremise de son conseil, interjette recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après également : le Tribunal) à l'encontre de la décision de la DADG, concluant principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de celle-ci et au dédouanement des importations litigieuses au taux préférentiel des accords de libre-échange Suisse-CE, subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. A l'appui de ses conclusions, elle allègue une violation de son droit à un procès équitable. Elle prétend en outre que la décision de l'autorité inférieure violerait l'art. 2 et 25 de l'Appendice I de la Convention régionale sur les règles d'origine préférentielles paneuroméditerranéennes (RS 0.946.31 ; ci-après : convention PEM).

D.b Par réponse du 13 août 2018, la Direction générale des douanes (ci-après : DGD) a fait part de ses observations et conclu au rejet du recours.

D.c Sur demande de la recourante, les pièces afférentes à la réponse de l'autorité inférieure lui ont été transmises par ordonnance du 24 août 2018.

D.d Par réplique du 27 septembre 2018, la recourante a pris position sur la réponse de l'autorité inférieure et persisté dans ses conclusions. Elle a ajouté que certaines pièces annexées à la réponse de l'autorité inférieure ne lui avaient pas été remises lors de l'accès au dossier qu'elle avait obtenu avant le dépôt de son recours.

D.e Par duplique du 26 octobre 2018, la DGD a renvoyé à sa réponse du 13 août 2018.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris 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), 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, notamment l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD) et les directions d'arrondissement. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

1.2 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 ; cf. arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD), étant précisé que la réserve de l'art. 3 let. e PA ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (*der eigentlichen Veranlagungsverfügungen* ; cf. MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz [ci-après : Auteur, Zollgesetz], 2009, n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (KOCHER, op. cit., n° 10 ad art. 116 ZG ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2^e éd., 2016, n° 8 ad art. 2 VwVG ; arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 1.2 et les références citées).

1.3 La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle est directement atteinte par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 26 avril 2018 et a été notifiée à la recourante le 1^{er} mai suivant. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Expédié à l'adresse du Tribunal de céans le 31 mai 2018, le recours a manifestement été interjeté dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond par ailleurs aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et la recourante a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 63 al. 4 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 (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd. 2013, p. 73 n. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n. 1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^e éd. 2013, n. 1135).

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 (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 133 II 384 consid. 4.2.3 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4).

2.3 D'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.8 et 140 II 248 consid. 3.5) sous l'appellation de « théorie des normes » (*Normentheorie*). Le droit douanier connaît cependant – à la différence des impôts directs sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital – une procédure d'auto-déclaration. Dite procédure ne modifie toutefois pas fondamentalement l'application de la règle précitée : le fardeau de la preuve des faits qui justifient une obligation tarifaire ou l'augmentent incombe à l'autorité, alors que l'assujetti doit apporter la preuve des faits qui annulent ou réduisent l'impôt (cf. arrêts du TAF A-3787/2018 du 30 avril 2019 consid. 1.5.3 et A-7503/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3).

2.4 Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens de l'art. 29 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101), le droit d'être entendu garanti au justiciable, en particulier, les droits de s'expliquer avant qu'une décision

ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3.1 et 135 I 279 consid. 2.3).

2.4.1 S'agissant de l'accès au dossier, l'art. 26 PA garantit expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsives des autorités (let. a) ainsi que tous les actes servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb et 112 Ia 202 consid. 2a). Ni la PA, ni la Constitution ne confèrent en revanche le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa). Par ailleurs, le droit de consulter le dossier n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public ou privé important qui requiert le maintien du secret (cf. art. 27 al. 1 et 2 PA ; voir également ATF 122 I 153 consid. 6a). En outre, la consultation de certaines pièces du dossier peut être refusée s'il s'agit des pièces internes, sans incidence sur la procédure en cours (cf. ATF 115 V 297 consid. 2g). Cela étant, une pièce dont la consultation a été refusée ne peut être utilisée au désavantage de la partie concernée que si l'autorité lui en a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (art. 28 PA).

2.4.2 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 187 consid. 2.2 et 126 I 19 consid. 2d/bb ; arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 4.7 et A-4890/2016 du 27 avril 2018 consid. 2.3). Selon une jurisprudence constante, qui se fonde sur des motifs d'économie de procédure, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2 et 118 Ib 111 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1 et A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1). Toutefois, une telle réparation doit rester

l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s., 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2 et 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3, A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2 et A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2).

2.4.3

2.4.3.1 En l'espèce, la recourante dénonce, au moyen d'un premier grief, une violation de son droit à une procédure équitable garanti par l'art. 29 Cst. D'une part, elle estime que les échanges entre le BD et l'autorité inférieure équivaldraient à des instructions de la dernière à la première. De telles instructions videraient de son sens la voie de droit prévue à l'art. 116 al. 1 LD, de sorte que la recourante aurait été privée de son droit à une voie de droit effective. D'autre part, des échanges intervenus entre les autorités douanières postérieurement au dépôt du recours auprès de la DADG ne lui auraient pas été communiqués, si bien qu'elle aurait été privée de la possibilité de s'exprimer à leur sujet, ce qui serait constitutif d'une violation de son droit d'être entendue. En outre, la recourante indique dans sa réplique du 27 septembre 2018 (ci-avant Faits, let. D.d) que certaines pièces annexées à la réponse de l'autorité inférieure ne lui auraient pas été transmises lors de l'octroi de l'accès au dossier. Au vu de la nature formelle des droits procéduraux dont la violation est alléguée, il se justifie d'examiner en premier lieu les griefs y relatifs.

2.4.3.2 S'agissant de la violation du droit à une voie de droit effective, il faut souligner que le BD et la DADG sont tous deux rattachés à l'AFD (art. 91 al. 1 LD). En tant qu'autorité hiérarchiquement supérieure au BD, la DADG est dotée d'une faculté de direction et d'instruction à son endroit et est, en particulier, en droit d'assurer préventivement le respect du droit applicable (cf. PIERRE MOOR/FRANÇOIS BELLANGER/THIERRY TANQUEREL, Droit administratif, vol. III, 2^e éd. 2018, ch. 1.2.2.1 p. 25 et ch. 1.2.3.5 p. 51). La direction d'arrondissement est toutefois également l'autorité de recours contre les décisions des bureaux de douane qui lui sont subordonnés (cf. art. 116 al. 1 LD). Si, dans une telle constellation, la direction d'arrondissement donne des instructions au bureau de douane quant au

contenu d'une décision, la voie de droit prévue par l'art. 116 al. 1 LD apparaît d'emblée comme vouée à l'échec, dans la mesure où l'autorité de recours s'est déjà matériellement prononcée sur les arguments avancés. Par économie de procédure, la loi permet au recourant de former contre cette décision un recours direct (*Sprungrekurs*) devant le Tribunal de céans, sans qu'il soit nécessaire de recourir auprès de la DADG (cf. art. 47 al. 2 PA, applicable malgré l'art. 3 let. e PA dès lors qu'il s'agit de la procédure de recours et non plus strictement de la procédure douanière). Quoi qu'il en soit, le recourant dispose en tout état de cause d'une voie de droit effective pour se plaindre d'une éventuelle violation de ses droits, puisqu'elle peut faire valoir, par le biais du recours devant le Tribunal de céans qui a un plein pouvoir d'appréciation, tous les motifs de violation du droit fédéral.

En l'espèce, il ressort des pièces produites que le BD et la DADG ont bien eu des échanges au sujet des importations litigieuses avant que les décisions de taxation du 16 février 2018 ne soient rendues. En date du 28 janvier 2018, le BD a établi un rapport à l'intention de la DADG où elle décrivait succinctement le déroulement des faits et se proposait de refuser les preuves d'origine établies postérieurement. Il découle de la note de dossier du 1^{er} février 2018 de la DADG que, suite à ce rapport, celle-ci a « demandé » au BD de taxer au taux normal les marchandises ayant fait l'objet des 12 déclarations litigieuses. Il faut ainsi admettre que le BD a reçu de la part de la DADG des instructions quant aux décisions de taxation litigieuses. Toutefois, ces instructions ne concernaient que le point de savoir si les preuves d'origine présentées initialement (les 9/10 janvier 2018) ainsi que celles établies et présentées postérieurement permettaient aux importations litigieuses de bénéficier du régime préférentiel. Or, devant la DADG, la recourante a uniquement fait valoir qu'une preuve d'origine présentée comme document d'accompagnement d'une déclaration en douane antérieure (du 29 septembre 2017) suffisait à octroyer la préférence tarifaire aux importations litigieuses (cf. Faits C.f). Il s'agissait d'un nouvel argument qui n'avait pas été soumis auparavant devant le BD et donc sur lequel la DADG ne s'était pas prononcée dans le cadre de la procédure de taxation. Il en découle que le recours devant la DADG n'était pas dénué par avance de toute chance de succès, si bien que la voie de droit prévue par l'art. 116 al. 1 LD n'a pas été vidée de son sens en l'occurrence.

2.4.3.3 Il convient encore de se prononcer sur la violation alléguée du droit d'être entendu. En l'espèce, le BD a adressé le 22 mars 2018 un courrier concernant le déroulement des faits à la DADG. Par courriel du 19 avril

2018, la DADG a contacté le BD et l'a invité à lui transmettre sa « prise de position au sujet du déroulement de cette affaire », tout en lui demandant des éclaircissements factuels sur certains points. Le BD a donné suite à ce courriel le jour même. Le lendemain, la DADG a encore posé quelques questions supplémentaires sur le cas au BD qui y a répondu. La recourante n'a eu accès à ces documents que le 28 mai 2018, soit après que la décision sur recours de la DADG a été rendue. S'agissant du courrier du 22 mars 2018, il convient de relever que l'autorité inférieure a adressé un courrier à la recourante en date du 6 avril 2018. Par ce courrier, elle a indiqué à la recourante les éléments factuels pertinents sur lesquels elle entendait fonder sa décision, lui donnant ainsi l'occasion de s'exprimer à leur sujet avant le prononcé de sa décision. En effet, si les faits ainsi établis apparaissaient comme incorrects à la recourante, il lui était loisible de les contester ou de demander accès aux documents sur lesquels ils s'appuyaient. Sur ce point, compte tenu du droit de réplique spontané de la recourante (sur ce droit en procédure de recours devant une autorité judiciaire, cf. ATF 133 I 98 consid. 2.1), il semble que l'autorité inférieure n'ait pas violé le droit d'être entendu de la recourante. La question de l'applicabilité de cette jurisprudence devant une autorité administrative – et donc de la violation éventuelle du droit d'être entendu – peut cependant être laissée ouverte, compte tenu de ce qui suit. En effet, une violation du droit d'être entendu doit de toute façon être constatée en relation avec d'autres pièces du dossier.

Il en est ainsi des « prises de position » du BD des 19 et 20 avril 2018. Les échanges intervenus à ces dates portaient sur des éléments de fait qui, bien qu'ils ne fassent qu'apporter des précisions quant à l'état de fait retenu dans le courrier du 6 avril 2018, auraient dû être portés à la connaissance de la recourante. Toutefois, cette violation – qui ne saurait être qualifiée de particulièrement grave – peut aisément être réparée dans le cadre de la procédure devant le Tribunal de céans puisque celui-ci dispose d'un plein pouvoir d'examen (cf. *supra* consid. 2.3.3). Il en va de même d'une violation éventuelle du droit d'être entendu de la recourante en lien avec le courriel du 19 avril 2018. A cet égard, il faut considérer que la recourante – qui a eu accès à ces échanges avant le dépôt de son recours devant la Cour de céans – a eu la possibilité de se prononcer sur ces éléments dans le cadre de la présente procédure, de sorte que la violation du droit d'être entendu a été réparée. La Cour souligne encore ici qu'un renvoi à l'autorité inférieure constituerait en l'espèce une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, de telle sorte qu'il y sera renoncé. Il s'agira toutefois de tenir compte de la violation du droit d'être entendu dans le cadre de la fixation des frais et des dépens (cf. *infra* consid. 5).

La recourante se plaint encore, dans sa réplique du 27 septembre 2018 (ch. 2 p. 2), de ce que certaines pièces du bordereau de preuves jointes à la réponse de l'autorité inférieure ne lui aient pas été remises lors de l'octroi de l'accès au dossier du 25 et 28 mai 2018. Il semble *prima facie* que ces pièces sont pour partie (pièces 18b, 19b, 20b, 21b, 22b, 23b, 24b, 25b, 26b, 27b et 28b) des documents purement internes à la DADG qui ne paraissent être destinés qu'à la formation de la volonté interne de cette autorité. Pour ce qui est de la pièce 30.6, il s'agit uniquement d'un exemple de facture non probante dont la valeur n'est qu'exemplative et dont la production en cours d'instance n'entraîne pas de violation du droit d'être entendu. Les pièces 32.1 et 32.2 sont des documents prouvant le paiement de l'avance de frais par la recourante devant l'autorité inférieure, de telle sorte qu'elles paraissent relativement sans importance. Quoi qu'il en soit cependant exactement de la nature de ces pièces, l'absence de leur transmission lors de l'octroi de l'accès au dossier devant l'autorité inférieure, alors que celle-ci les transmet avec son dossier devant la Cour de céans, a pour conséquence une violation du droit d'être entendu de la recourante. En effet, une autorité ne saurait dénier le droit d'accès à un document au seul motif qu'il serait – d'après elle – sans pertinence pour le litige en cause. Il faut bien au contraire laisser à la partie elle-même la possibilité matérielle de déterminer si une pièce est importante ou non (dans ce sens, arrêt du TF 8C_738/2014 du 15 janvier 2015 consid. 6.2). Cette violation doit cependant être considérée comme guérie pour les mêmes motifs qu'évoqués précédemment, tout en en tenant compte lors de la fixation des frais et dépens (cf. *infra* consid. 5).

3.

3.1 Aux termes de l'art. 7 LD et de l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), toutes les marchandises introduites dans le territoire suisse sont soumises aux droits de douane et doivent être dédouanées conformément au tarif général figurant dans les annexes de la LTaD. Sont toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (art. 2 et 8 ss LD, art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-1720/2014 du 7 septembre 2015 consid. 6.1, A-6174/2013 du 18 juin 2014 consid. 2.1, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.1, A-4277/2018 du 23 octobre 2015 consid. 3.1). En particulier, l'origine de certaines marchandises permet à ces dernières de bénéficier d'un traitement préférentiel, voire d'une franchise des droits lors du passage de la douane.

3.2

3.2.1 La Suisse a conclu de nombreux accords internationaux contenant des règles d'origine, desquelles il découle un traitement préférentiel, respectivement une franchise des droits (cf. arrêts du TAF A-7689/2008 et A-7733/2008 du 8 septembre 2009 consid. 2.3.1, A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.1 et A-1482/2007 du 2 avril 2008 consid. 4.5 ; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, in : Zollgesetz, 2009, Einleitung ch. 90 ss ; REMO ARPAGAU, Das schweizerische Zollrecht, in : Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [éd.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, 2007, ch. 561 ; MARCO VILLA, La réglementation de l'origine des marchandises, Etude de droit suisse et de droit communautaire, 1998, p. 117 ss). Parmi ceux-ci figure l'Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne (RS 0.632.401 ; ci-après : Accord CH-CEE) qui vise à abolir les droits de douane à l'importation de nombreux produits originaires des parties contractantes (cf. art. 2 et 3 Accord CH-CEE).

L'art. 11 de l'Accord CH-CEE dispose que le protocole n° 3 qui y est joint détermine les règles d'origine (cf. Protocole n° 3 de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne relatif à la définition de la notion de « Produits originaires » et aux méthodes de coopération administrative de l'accord, dans la teneur de la Décision n° 2/2015 du Comité mixte UE-Suisse du 3 décembre 2015 [RS 0.632.401.3] ; ci-après : le Protocole n° 3). Toutefois, dans le cadre d'une uniformisation des règles d'origine en vigueur dans les pays de la zone paneuroméditerranéenne, les dispositions de la Convention PEM, entrée en vigueur pour la Suisse le 1^{er} janvier 2012, ont remplacé à partir du 1^{er} février 2016 les règles d'origine jusqu'alors contenues dans le Protocole n° 3 (cf. RO 2016 371 ; arrêts du TAF A-7466/2016 du 25 septembre 2017 consid. 2.2.1 et A-5163/2018 du 16 août 2019 consid. 4.3). Ainsi, l'art. 1 de l'annexe du Protocole n°3 renvoie désormais aux règles d'origine énoncées à l'Appendice I et II de la Convention PEM.

L'Appendice I de la Convention PEM (ci-après : Appendice I) expose ainsi les règles générales relatives à la définition de la notion de « produits originaires » et les méthodes de coopération administrative, tandis que l'Appendice II de cette même convention (ci-après : Appendice II) établit les dispositions particulières applicables entre certaines Parties contractantes (uniquement) par dérogation aux dispositions visées à l'Appendice I (art. 2 par. 2 Convention PEM ; arrêt du TAF A-7466/2016 du 25 septembre 2017 consid. 2.2.1).

3.2.2 L'art. 2 de l'Appendice I énumère les types de produits qui peuvent être qualifiés de « produits originaires » aux fins de la mise en œuvre de l'Accord CH-CEE. En particulier, l'art. 2 par. 1 let. c de l'Appendice I prévoit que les marchandises originaires de l'Espace économique européen (EEE) au sens du protocole 4 de l'accord sur l'Espace économique européen sont considérés comme originaires d'une Partie contractante lorsqu'ils sont exportés vers une autre Partie contractante. Cette disposition précise toutefois que les marchandises originaires de l'EEE doivent être considérées comme originaires de l'Union européenne, d'Islande, du Liechtenstein ou de Norvège lorsqu'elles sont exportées de l'Union européenne, d'Islande, du Liechtenstein ou de Norvège vers une Partie contractante autre que celles de l'EEE.

3.2.3 L'art. 15 par. 1 de l'Appendice I énumère exhaustivement les preuves d'origine qui peuvent être présentées pour que des marchandises puissent bénéficier des dispositions de l'Accord CH-CEE. Il s'agit du certificat de circulation de marchandises EUR.1 (let. a), du certification de circulation de marchandises EUR-MED (let. b) et ainsi que de la déclaration établie par l'exportateur sur une facture, un bon de livraison ou tout autre document commercial (let. c). Dans les cas prévus à l'article 26 de l'Appendice I, les produits originaires au sens de la convention PEM peuvent bénéficier des dispositions des accords pertinents sans qu'il soit nécessaire de présenter une des preuves d'origine prévues par l'art. 15 par. 1 de l'Appendice I.

3.2.4 L'art. 21 par. 6 de l'Appendice I dispose que la déclaration d'origine ou la déclaration d'origine EUR-MED doit être établie par l'exportateur en dactylographiant ou en imprimant sur la facture, le bon de livraison ou tout autre document commercial la déclaration dont les textes figurent aux annexes IVa et IVb, en utilisant l'une des versions linguistiques de ces annexes, conformément aux dispositions du droit interne du pays d'exportation.

3.2.5 L'Annexe IVa de l'Appendice I prescrit le texte devant figurer sur la déclaration d'origine dans différentes versions linguistiques. La version anglaise a la teneur suivante :

« [...] The exporter of the products covered by this document (customs authorization No ⁽¹⁾) declares that, except where otherwise clearly indicated, these products are of ⁽²⁾ preferential origin.

.....⁽³⁾
(Lieu et date)

.....⁽⁴⁾
(signature de l'exportateur et indication, en toutes lettres, du nom de la personne qui signe la déclaration) [...] ».

Les notes de bas de page de cette annexe apportent les précisions suivantes :

- « [...] ⁽¹⁾ *Si la déclaration d'origine est établie par un exportateur agréé, le numéro d'autorisation de cet exportateur doit être mentionné ici. Si la déclaration d'origine n'est pas établie par un exportateur agréé, la mention figurant entre parenthèses est omise ou l'espace prévu est laissé en blanc.*
- ⁽²⁾ *L'origine des produits doit être indiquée. Au cas où la déclaration d'origine se rapporte, en totalité ou en partie, à des produits originaires de Ceuta et Melilla, l'exportateur est tenu de les identifier clairement, au moyen du sigle «CM», dans le document sur lequel la déclaration est établie.*
- ⁽³⁾ *Ces indications sont facultatives si les informations figurent dans le document proprement dit.*
- ⁽⁴⁾ *Dans les cas où l'exportateur n'est pas tenu de signer, la dispense de signature dégage aussi de l'obligation d'indiquer le nom du signataire. [...] ».*

3.2.6 En vertu de l'article 24 de l'Appendice I, les preuves d'origine doivent être présentées aux autorités douanières du pays d'importation conformément aux procédures applicables dans ce pays. Pour la Suisse, les dispositions de la législation douanière sont donc applicables (cf. arrêts du TAF A-7466/2016 du 25 septembre 2017 consid. 2.2.1, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 5.7).

3.3

3.3.1 Le régime douanier suisse est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 26 LD) doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 al. 1 LD en relation avec l'art. 25 LD). Aussi, la législation douanière dispose que la personne assujettie porte l'entière responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche, un haut degré de diligence étant attendu d'elle (cf. Message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 517, p. 550 ss ; arrêts du TF 2C_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 4.3 et A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 4.5). La déclaration en douane

constitue la base du placement sous régime douanier et occupe donc une place centrale dans le système douanier suisse (cf. BARBARA SCHMID, in : Zollgesetz, 2009, n° 59 art. 18 ZG).

3.3.2 La procédure douanière est par ailleurs réglée aux art. 21 ss et 72 ss LD. Aux termes de l'art. 21 al. 1 LD, quiconque introduit ou fait introduire des marchandises dans le territoire douanier ou les prend en charge par la suite doit les conduire ou les faire conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche. La personne assujettie doit, dans le délai fixé par l'AFD, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Ces documents comprennent tous les justificatifs ayant une importance pour le placement sous régime douanier dont notamment les preuves d'origine (cf. art. 80 al. 1 de l'Ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01]).

3.3.3 A moins que l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes (OD-AFD, RS 631.013) ne prescrive une autre forme, la déclaration en douane s'effectue par voie électronique (art. 28 al. 2 LD en lien avec l'art. 6 al. 1 OD-AFD). La déclaration en douane électronique est effectuée dans le système « e-dec » ou « NCTS » (art. 6 al. 2 let. a OD-AFD), dans l'application Internet « e-dec web » (art. 6 al. 2 let. b OD-AFD) ou encore dans un dispositif électronique de déclaration (art. 6 al. 2 let. c OD-AFD). La déclaration en douane électronique est réputée acceptée au moment où elle a passé avec succès l'examen sommaire du système « e-dec » ou « NCTS » (art. 16 OD-AFD en lien avec l'art. 33 al. 2 LD). Le système ajoute la date et l'heure d'acceptation à la déclaration en douane électronique (art. 16, 2^e phrase OD-AFD). Conformément à l'art. 17 OD-AFD, après acceptation de la déclaration en douane, le système « e-dec » effectue une sélection sur la base d'une analyse de risque (al. 1). Le résultat de la sélection définit la suite des opérations dans la procédure de taxation. Si celui-ci est « libre avec », la personne soumise à l'obligation de déclarer doit présenter une copie de la déclaration en douane avec les documents d'accompagnement nécessaires au bureau de douane, les marchandises étant ainsi réputées libérées (al. 3). Si le résultat de la sélection est « libre sans » ou « libre sans/ALAD », la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter au bureau de douane tous les documents et autorisations de transit et tous les certificats ou confirmations nécessaires à l'exécution des ordres fédéraux de nature non douanière (al. 4). Pour l'AFD, les marchandises sont réputées avoir été libérées

(al. 4 ; voir également art. 40 al. 2 LD ; cf. [entre autres] l'arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2018 consid. 3.4.3).

3.3.4 Lors de la déclaration de marchandises dans le cadre de l'accord de libre-échange, les exigences relatives à la validité formelle des preuves d'origine préférentielle, selon lesquelles le texte de la déclaration d'origine sur la facture doit correspondre au texte des annexes IVa et IVb de l'Appendice I (cf. *supra* consid. 3.2.6), doivent également être respectées. Ces exigences formelles ont été intégrées à la pratique de l'AFD au point 7 de la brochure intitulée « Notice servant à la détermination de la validité formelle des preuves d'origine » (disponible sur le site web de l'AFD : < <https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/publications/notices---publications-concernant-l-origine/notices---publications-concernant-l-origine---importation-en-sui.html> >, consulté le 02.09.2020), qui précise ce qui suit:

« [...] Le texte doit correspondre mot pour mot aux prescriptions régissant l'accord concerné (les fautes de frappe manifestes sont tolérées; les cas douteux doivent être présentés au bureau de douane). [...] ».

« [...] La mention « Espace économique européen » et son abréviation « EEE » - mais également leurs traductions dans les autres langues des pays membres de l'EEE – ne sont valables que si l'envoi est destiné au Liechtenstein. Si cette indication de l'origine est combinée avec d'autres pays (par exemple CE/EEE ou EEE/FR), la DO n'est valable que si elle renvoie aux articles figurant sur la facture et qu'il en ressort clairement, lesquels ont l'origine préférentielle EEE, CE ou FR etc. (les cas douteux sont à soumettre au bureau de douane). [...] ».

Il ressort de ce qui précède que la pratique de l'AFD exige non seulement, comme condition de validité formelle, que le texte de la déclaration d'origine prescrit dans les annexes IVa et IVb de l'Appendice I soit repris littéralement, mais aussi l'indication précise du pays ou groupe de pays d'origine des marchandises (cf. arrêt du TAF A-5163/2018 du 16 août 2019 consid. 4.3). Dans ce contexte, seules les erreurs formelles manifestes qui ne sont pas de nature à mettre en doute l'exactitude des déclarations contenues dans la preuve d'origine, telles que les fautes de frappe, sont tolérées (art. 29 par. 2 de l'Appendice I).

3.3.5 Les exceptions au principe général de l'obligation douanière étant acceptées de manière restrictive, les conditions formelles doivent être impérativement respectées afin qu'il soit possible de bénéficier d'un allègement ou d'une franchise. Ainsi, si la personne assujettie ne présente pas les documents d'accompagnement nécessaires dans le délai fixé par l'AFD, elle ne peut bénéficier de la réduction ou de l'exonération des droits de douane ou de l'allègement douanier demandé (art. 80 al. 2 OD). En

particulier, l'absence d'une preuve d'origine valable au moment de l'imposition des droits de douane entraîne la perte de l'origine préférentielle des marchandises et du traitement préférentiel, à tout le moins lorsqu'aucune demande de taxation provisoire n'est présentée lors de la déclaration en douane (arrêt du TAF A-5624/2018 du 19 juillet 2019 consid. 5.2.3). Dans un tel cas, les marchandises sont taxées au taux normal (art. 19 al. 2 LD ; cf. arrêts du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 2.4.3 et A-1941/2015 du 25 août 2015 consid. 2.4.3; SCHMID, op. cit., n° 59 art. 18 ZG). La personne assujettie doit, en conséquence, examiner elle-même si elle remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. Si elle s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, elle ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception de droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 et A-2911/2017 du 3 avril 2019 consid. 4.1.3)

3.4 Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne dispose pas d'une preuve d'origine valable au moment de la déclaration en douane et ne souhaite pas reporter la taxation à une date ultérieure, elle doit demander une taxation provisoire des marchandises dans la déclaration en douane afin de pouvoir bénéficier du régime préférentiel (cf. art. 93 al. 2 OD en lien avec ch. 1.4.6 du Règlement 10-00 de l'AFD « Procédure douanière à l'importation » [ci-après : Règlement 10-00] disponible sur le site Web de l'AFD : https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/directives/r-10_zollverfahren.html (consulté le 02.09.2020) ; arrêt du TAF A-5624/2018 du 19 juillet 2019 consid. 5.2.3). A cet effet, elle sélectionne la raison correspondante dans le champ « Motif provisoire » de la déclaration (ch. 1.4.6 du Règlement 10-00). Un délai – figurant sur la décision de taxation provisoire – est alors fixé automatiquement par le système e-dec au terme duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit avoir présenté au bureau de douane une preuve d'origine valable ainsi qu'une version corrigée de la déclaration en douane (art. 39 al. 4 LD en lien avec le ch. 5.4 et 5.8.1 du Règlement 10-90 de l'AFD « Taxation provisoire » [ci-après : Règlement 10-90] disponible sur le site Web de l'AFD : https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/directives/r-10_zollverfahren.html (consulté le 02.09.2020). La marchandise est alors provisoirement taxée au taux le plus élevé applicable (cf. art. 39 al. 3 LD en lien avec ch. 4.2 du Règlement 10-90). Si la personne assujettie à l'obligation de déclarer n'effectue pas les démarches requises dans le délai imparti, la déclaration provisoire devient automatiquement définitive 7 jours

après l'expiration dudit délai (art. 39 al. 4 LD en lien avec ch. 5.8.2 du Règlement 10-90).

3.5 En principe, une preuve d'origine par envoi doit être présentée aux autorités douanières. L'art. 25 de l'Appendice I prévoit toutefois la possibilité pour l'importateur lorsque des produits démontés ou non montés au sens de la règle générale n° 2 a) du système harmonisé et relevant des sections XVI et XVII ou des n^{os} 7308 et 9406 du système harmonisé sont importés par envoi échelonné de ne présenter qu'une seule preuve d'origine se rapportant à l'ensemble des envois lors de la première importation. Les conditions pour bénéficier de cette possibilité sont fixées par les autorités douanières du pays d'importation. S'agissant de cette possibilité prévue par l'art. 25 de l'Appendice I de présenter une preuve d'origine unique se rapportant à l'ensemble des importations en cas d'envois échelonnés, les autorités douanières suisses ont publié diverses dispositions d'exécution y relatives. La directive 30 (R-30) relative aux accords de libre-échange, préférences tarifaires et origine des marchandises (disponible sur le site web de l'AFD : <<https://www.ezv.admin.ch/ezv/fr/home/documentation/directives/d-30-accords-de-libre-echange--preferences-tarifaires-et-origine.html>>, consulté le 02.09.2020) contient un onglet « Importation - Notes explicatives et dispositions de procédure » dont le chiffre 3.6 se rapporte à la procédure applicable aux envois échelonnés et dispose ce qui suit :

« En principe, une preuve d'origine doit être produite pour chaque envoi.

Cependant, pour les marchandises démontées des Sections XVI et XVII du Système harmonisé qui sont importées en envois échelonnés dans les conditions fixées pour les machines et installations de machines (cf. D. 6, Notes explicatives du tarif des douanes, Section XVI, Notes explicatives suisses), les possibilités suivantes se présentent, pour l'application du traitement préférentiel:

- 1. Présentation d'une preuve d'origine établie pour toute l'installation lors de l'importation du premier envoi partiel. Dans ce cas, la preuve d'origine est valable jusqu'au moment de l'importation du dernier envoi partiel.*
- 2. Présentation d'une preuve d'origine pour chaque envoi partiel.*
- 3. Présentation d'une preuve d'origine (établie pour toute l'installation) ou de plusieurs preuves d'origine (pour chaque envoi partiel) dans un délai de deux mois à compter du dernier envoi partiel, à condition que le traitement préférentiel ait été demandé pour chaque envoi partiel.*

Les dispositions de procédure figurant dans le D. 6, Notes explicatives du tarif des douanes, Section XVI, Notes explicatives suisses, sont applicables.

Il faut procéder de manière analogue pour les marchandises des positions 7308 et 9406 lorsqu'elles sont importées en envois échelonnés. [...] ».

La personne assujettie à l'obligation de déclarer qui procède à des importations par envois échelonnés peut ainsi choisir entre les possibilités qui lui sont offertes. Elle doit néanmoins se conformer aux prescriptions respectivement applicables si elle souhaite bénéficier de l'application du traitement préférentiel (cf. directive 30 (R30), onglet « Importation - Notes explicatives et dispositions de procédure », ch. 3.6 cité ci-dessus). En particulier, pour pouvoir ne présenter – au moment de l'importation ou a posteriori – qu'une seule preuve d'origine pour l'ensemble des envois partiels, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit être au bénéfice d'une autorisation du bureau de douane (ch. 4.3 des Notes explicatives suisses de la Section XVI des Notes explicatives du tarif des douanes). La procédure d'obtention est décrite au chiffre 3.2 de ce même document qui prévoit, notamment, qu'une demande écrite doit être déposée au plus tard lors du premier envoi partiel. La présentation ultérieure d'une demande demeure possible mais il n'y aura dès lors pas lieu de revenir sur les envois partiels ayant déjà fait l'objet d'une taxation définitive. L'unique preuve d'origine – présentée au moment de l'importation ou a posteriori – doit évidemment se rapporter à l'ensemble des envois partiels. En outre, les envois partiels doivent être mentionnés comme tels dans la déclaration en douane (par une indication telle que « 2e envoi partiel » ou « envoi partiel 2/3 » : ch. 1.4.5 du Règlement 10-00) et une référence expresse à l'autorisation doit figurer sur la déclaration en douane (ch. 4.1 des Notes explicatives suisses de la Section XVI des Notes explicatives du tarif des douanes). Par ailleurs, les dispositions générales qui régissent la présentation subséquente des preuves d'origine (cf. *supra* consid. 3.4) sont applicables aux cas d'envois échelonnés présentant cette spécificité (ch. 4.3 let. b des Notes explicatives suisses de la Section XVI des Notes explicatives du tarif des douanes). A défaut d'autorisation du bureau de douane, il convient de présenter une preuve d'origine pour chaque envoi partiel.

3.6

3.6.1 En vertu de l'art. 32 al. 1 LD, le bureau de douane *peut* examiner intégralement ou par sondages si la déclaration en douane est correcte du point de vue formel, si elle est complète et si elle est présentée avec les documents d'accompagnement nécessaires. Un contrôle formel n'est donc pas impératif (cf. Message du 15 décembre 2003 concernant la nouvelle loi douanière, FF 2004 485, 537 ; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in : Heinrich Koller et autres [éd.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR] XII, 2^e éd. 2007, n° 706). En l'absence d'erreurs manifestes, le bureau de douane accepte la déclaration en douane et libère les marchandises taxées conformément à cette déclaration (voir art. 32 al. 2 LD a contrario). Toutefois, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne doit pas pouvoir profiter du fait que le bureau de douane n'a pas constaté de vices

formels (cf. art. 32 al. 3 LD ; voir [entre autres] l'arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2018 consid. 3.4.2 et les références citées).

Le contrôle sommaire de la déclaration électronique comprend un contrôle de la plausibilité de la déclaration en douane transmise par la personne assujettie à l'obligation de déclarer via le système électronique de traitement des données de l'AFD (art. 84 let. a OD) et son refus automatique si le système de traitement des données constate des erreurs (art. 84 let. b OD). En tout état de cause, les possibilités du système d'information sont limitées: en particulier, l'ordinateur ne peut pas vérifier si les marchandises importées ou exportées correspondent aux marchandises spécifiées dans la déclaration en douane ou si la déclaration en douane correspond aux documents d'accompagnement requis (cf. [entre autres] l'arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2018 consid. 3.4.2 et les références citées ; Message LD, FF 2004 485, 534 ; PATRICK RAEDERSDORF, in : Zollgesetz, 2009, n°7 ad art. 32 ZG).

3.6.2 Une fois acceptée par le bureau de douane, la déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 33 al. 1 LD) et est en principe *ne varietur* (« unabänderlich » ; ATF 142 II 433 consid. 2.1 ; cf. arrêts du TAF A-1123/2017 du 6 décembre 2017 consid. 4.4.1, A-2934/2011 du 28 novembre 2012 consid. 3.2.5 et les références citées ; RAEDERSDORF, op. cit., n°1 ad art. 34 ZG). Le caractère contraignant et irrévocable de la déclaration en douane est l'un des piliers sur lesquels repose le système douanier suisse (voir entre autres l'arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2015 consid. 3.4.3 avec les références citées). Le bureau de douane peut toutefois, en tout temps durant la procédure de taxation, contrôler la déclaration en douane acceptée et les documents d'accompagnements (art. 35 al. 1 LD). Si le bureau de douane constate une inexactitude ou une lacune dans une déclaration en douane, il peut exiger de la personne assujettie à l'obligation de déclarer que la déclaration en douane soit rectifiée ou complétée (art. 20 al. 1 OD-AFD).

3.7 Afin d'assurer une application uniforme du droit supérieur, l'administration fédérale peut édicter des directives qui lient les autorités administratives, pour autant que les règles qu'elles contiennent ne soient pas clairement contraires à la Constitution ou à la loi (voir ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et suivants ; arrêt du TAF A-2411/2010 du 16 août 2012, consid. 9.1.2). Emanant de l'autorité administrative et reposant sur les compétences d'exécution de cette dernière, la pratique administrative dérivant des directives ne peut sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elle est censée concrétiser (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 et 133 II 305 consid. 8.1; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1 et 2007/41 consid. 3.3; arrêt du TAF A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.6). Les directives de

l'administration fédérale ne lie pas les autorités judiciaires (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n° 2.173 ss). Toutefois, les tribunaux doivent en tenir compte dans leurs jugements si les règles qu'elles contiennent permettent une interprétation correcte et appropriée des dispositions légales applicables dans le cas d'espèce (voir ATF 141 II 401 consid. 4.2.2 et 123 II 16 consid. 7; [entre autres] arrêts du TAF A-714/2018 du 23 janvier 2019 consid. 2.2, A-2675/2016 du 25 octobre 2016 consid. 1.4 et A-5099/2015 du 20 janvier 2016 consid. 1.6). Dans le présent contexte, comme déjà mentionné par la Cour, l'AFD a publié la brochure intitulée « Notice servant à la détermination de la validité formelle des preuves d'origine », la directive « R-30 Accords de libre-échange, préférences tarifaires et origine des marchandises », les Notes explicatives du tarif des douanes ainsi que divers règlements. Dans la mesure où elles assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, le Tribunal les prendra en considération (cf. ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 et 133 II 305 consid. 8.1).

4.

En l'espèce, le litige porte sur la validité de la taxation effectuée par le BD, confirmée par la DADG dans la décision entreprise, et portant sur un montant total de Fr. 32'866.20. La Cour de céans se prononcera en premier lieu sur la validité formelle des preuves d'origine présentées les 9 et 10 janvier 2018 (consid. 4.1). Elle examinera ensuite la question de savoir si, dans le cas présent, une preuve d'origine unique pouvait être présentée pour l'entier des envois (consid. 4.2).

4.1

4.1.1 La recourante allègue que le refus de l'autorité d'accepter le code ISO-Alpha « EEA » violerait l'art. 2 de l'Appendice I de la Convention PEM. D'après la recourante, comme tous les pays membres de l'Union Européenne font partie de l'Espace économique européen, il serait évident que l'origine « UE » serait incluse dans l'abréviation « EEA ». En outre, la page web de la *Generalzolldirektion* allemande autorise l'utilisation dans les preuves d'origine de l'abréviation « EEA » pour les envois en provenance de l'Espace économique européen. Compte tenu du fait que tant la Suisse que l'Allemagne sont parties à la Convention PEM, il n'y aurait ainsi pas lieu pour les autorités douanières suisse d'adopter une autre position.

En l'occurrence, il est incontesté que les preuves d'origines présentées lors des déclarations en douane des 9 et 10 janvier 2018 contenaient toutes le code ISO-Alpha « EEA ». La question litigieuse consiste à déterminer si l'utilisation de ce code est admissible aux fins de l'application du traitement

préférentiel des accords de libre-échange Suisse-CEE. A titre liminaire, il convient de relever que la Suisse, au contraire de l'Allemagne, n'a pas ratifié l'Accord EEE, de sorte que les dispositions de cet accord – en particulier le Protocole 4 relatif aux règles d'origine qui prévoit l'utilisation de l'indication d'origine « EEA » pour les importations entre les pays membres de l'EEE – ne lient pas la Suisse en tant qu'Etat tiers. Le code ISO-Alpha « EEA » prévu dans l'Accord EEE n'est ainsi applicable que pour des livraisons sur les territoires des Etats parties à l'EEE et en aucun cas pour une livraison sur le territoire suisse. Un tel code ne figure par ailleurs nullement dans la liste des codes ISO-Alpha autorisés dans la pratique de l'AFC (cf. note de bas de page 1 ad art. 22 let. a des Notes explicatives concernant les protocoles paneuroméditerranéens de l'origine). L'EEE n'est en effet pas uniquement composé d'Etats membres de l'UE, de sorte que des marchandises originaires de l'EEE ne sont pas nécessairement également originaires de l'UE. C'est le lieu de rappeler que c'est avec la CEE, respectivement l'UE, et non pas l'EEE que la Suisse est liée par un accord de libre-échange dont découle un traitement préférentiel douanier (cf. *supra* consid. 3.2.1). Conformément à ce qui précède, les autorités douanières suisses indiquent dans leurs dispositions d'exécution que la mention « Espace économique européen » et son abréviation « EEE » ainsi que leurs traductions ne sont valables que si l'envoi est destiné au Liechtenstein (cf. *supra* consid. 3.3.4). Ce cas de figure ne se présente assurément pas en l'espèce. De même, les dispositions d'exécution allemandes invoquées par la recourante, en tant qu'elles se rapportent aux importations entre pays membres de l'EEE, ne sont d'aucune pertinence pour les importations vers la Suisse.

Aux fins de l'application du régime préférentiel de l'Accord CH-CEE, c'est la Convention PEM qui détermine les règles d'origine (cf. *supra* consid. 3.2.1). Cette convention prévoit (art. 2 ch. 1 let. c) expressément que lorsque des marchandises originaires de l'EEE sont importées dans un Etat non-membre de l'EEE, celles-ci doivent être respectivement considérées comme originaires de l'Union Européenne, d'Islande, du Liechtenstein ou de Norvège (cf. *supra* consid. 3.2.2). Il en découle que les marchandises exportées depuis un Etat membre de l'EEE vers la Suisse doivent être distinguée en fonction de si elles proviennent d'un Etat membre de l'UE ou non. Le cas échéant, elles doivent être considérées comme originaires de l'Union Européenne et donc être déclarées comme telles par une indication d'origine idoine. Or, l'indication d'origine employée par la recourante ne permet pas de déterminer si les marchandises importées sont originaires de l'UE. Partant, l'autorité inférieure n'a pas violé

l'art. 2 de l'Appendice I en considérant que l'indication d'origine « EEA » n'était pas formellement valable.

4.1.2 La Cour de céans constate pour le surplus que le refus d'accepter l'abréviation « EEA » comme indication d'origine ne relève pas non plus du formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. en tant qu'aspect particulier du déni de justice. En l'occurrence, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer, conformément à l'art. 190 Cst., les règles douanières existantes relatives aux preuves d'origine préférentielle des marchandises. Compte tenu du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration (cf. *supra* consid. 3.3.1), le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. arrêts du TAF A-83/2016 du 23 janvier 2017 consid. 4.5, A-7673/2015 du 29 juin 2016 consid. 6.2, A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_99/2011 du 6 octobre 2011] et A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 6.2).

4.1.3 Par ailleurs, l'argument selon lequel entre la première importation et les importations ultérieures litigieuses, le taux préférentiel de l'Accord CH-CEE aurait été accordé à 34 reprises malgré la présentation de preuves d'origine sur facture contenant de manière erronée l'indication d'origine « EEA » n'est d'aucun secours à la recourante. En effet, de jurisprudence constante, chaque décision de taxation douanière est basée sur un état de fait concret et actuel. Toute déclaration en douane ultérieure doit être contrôlée à nouveau par l'administration douanière, sans que le déclarant puisse invoquer les taxations précédentes (cf. arrêts du TF 2C_1174/2012 du 16 août 2013 consid. 3.4.3 et 2C_423/2012 du 9 décembre 2012 consid. 3.2). En l'occurrence, les 34 déclarations en question ont fait l'objet d'un contrôle sommaire effectué par le système électronique e-dec, suite auquel elles ont été acceptées. Toutefois, conformément à l'art. 32 al. 3 LD, la recourante ne peut déduire aucun droit du fait que le bureau de douane n'a pas constaté le vice formel découlant de l'indication d'origine erronée lors du contrôle sommaire des déclarations en douane (cf. *supra* consid. 3.6.1). En effet, il appartenait à la recourante, conformément au principe de l'auto-déclaration (cf. *supra* consid. 3.3.1), de s'assurer du respect des exigences requises pour l'application du taux préférentiel aux marchandises importées. La recourante ne saurait non plus tirer argument de l'absence de contrôle des 34 déclarations en douane acceptées. En effet, les autorités douanières ne sont nullement soumises à une obligation de vérification systématique des déclarations en douane acceptées (cf.

supra consid. 3.6.1 et 3.6.2), de sorte que l'octroi du tarif préférentiel découlant de l'absence de contrôle ne saurait être interprété comme une acceptation tacite du bureau de douane de l'indication d'origine erronée. Dès lors le refus de l'autorité douanière d'octroyer la préférence tarifaire aux importations litigieuses en raison de l'indication d'origine erronée ne saurait être considéré comme contradictoire dans la mesure où les déclarations en douane y relatives sont les seules à avoir fait l'objet d'un contrôle après leur acceptation. Partant, le comportement de l'autorité inférieure n'est pas contraire à la bonne foi protégé par l'art. 9 Cst.

4.1.4 Compte tenu de ce qui précède, force est de constater que les preuves d'origine présentées lors des déclarations en douane des 9 et 10 janvier 2020 ne sont pas formellement valables et ne permettent ainsi pas aux importations litigieuses de bénéficier du taux préférentiel des accords de libre-échange entre la Suisse et la Communauté Européenne.

4.2

4.2.1 Par un autre grief qu'il y a lieu de traiter, la recourante se plaint d'une violation de l'art. 25 de l'Appendice I de la Convention PEM en lien avec la Directive 30. Initialement, elle soutenait que la preuve d'origine présentée lors de la première déclaration en douane — qui contenait le code ISO-Alpha « CE » — était valable pour l'ensemble des importations subséquentes et, en particulier, pour celles faisant l'objet du présent litige. Désormais, la recourante prétend qu'il aurait été discuté avec l'administration douanière, par oral, de son droit à présenter une seule preuve d'origine se rapportant à la totalité de l'installation, une fois l'ensemble des envois échelonnés importé. Ce serait pour cette raison qu'une déclaration en douane provisoire aurait été présentée lors du premier envoi. Toutefois, comme le système « e-dec » ne permettait de sélectionner qu'un seul motif pour la déclaration provisoire, seul le motif « montage/démontage » aurait été déclaré lors du premier envoi partiel. Par ailleurs, au moment du dépôt du recours, ni les envois partiels, ni le montage, n'avaient encore pris fin, de sorte que la preuve d'origine sur facture relative à l'ensemble des envois partiels n'avait pas encore été présentée. Le comportement contradictoire du BD qui aurait soudainement, en cours de processus, refusé les preuves d'origine présentées les 9 et 10 janvier constituerait dès lors une violation de l'art. 25 Appendice I (cf. en particulier la réplique ch. 18 p. 7).

4.2.2 En tant que la recourante soutient (dans la réplique ch. 18) qu'elle aurait obtenu, par les discussions qu'elle a menées avec l'administration douanière, une garantie selon laquelle elle était en droit de ne présenter

qu'une seule preuve d'origine se rapportant à la totalité de l'installation, une fois l'ensemble des envois échelonnés importé, elle ne saurait être suivie. En aucun cas en effet de telles discussions ne peuvent remplacer une autorisation en bonne et due forme, telle qu'elle est précisément décrite au ch. 3.2 des Notes explicatives du tarif des douanes, section XVI). Une telle autorisation n'est en effet octroyée que sur demande écrite qui doit au surplus être accompagnée d'un certain nombre de pièces permettant d'identifier les objets en cause.

4.2.3 En l'occurrence, les marchandises importées relèvent des positions tarifaires 9406 (« constructions préfabriquées ») et 7306 (« constructions et parties de constructions ») du tarif des douanes suisses qui reprend la nomenclature du Système harmonisé, de sorte qu'elles font partie des marchandises pour lesquelles une seule preuve d'origine peut être présentée en cas d'envois échelonnés (cf. *supra* consid. 3.5). Cette preuve peut être présentée soit lors du premier envoi partiel, soit lors de chaque envoi partiel ultérieur, soit encore une fois le dernier envoi partiel importé, les dispositions de procédure y afférentes devant par ailleurs être respectées (cf. *supra* consid. 3.5). A titre liminaire, la Cour de céans relève que c'est à juste titre que la recourante ne prétend plus que la preuve d'origine sur facture n° 575797 présentée comme document d'accompagnement du premier envoi partiel serait valable pour l'ensemble des envois. En effet, comme retenu par l'autorité précédente, cette preuve d'origine se rapporte uniquement au premier envoi, alors que le ch. 3.6 de la directive R-30 exige que la preuve d'origine soit « établie pour toute l'installation » lors de l'importation du premier envoi partiel. En outre, il ressort des pièces produites par la recourante que le fournisseur a établi pour chaque envoi partiel une nouvelle preuve d'origine sur facture, renonçant ainsi à la possibilité d'établir une preuve d'origine valable pour l'ensemble des envois. Ainsi, force est de constater que la recourante a choisi de présenter une preuve d'origine par envoi partiel, de sorte qu'une preuve d'origine sur facture unique présentée a posteriori ne saurait être acceptée.

Quoi qu'il en soit d'ailleurs, il ne ressort pas des pièces produites par la recourante que celle-ci ait présenté une quelconque demande écrite tendant à l'obtention d'une autorisation en ce sens. Tout dans le déroulement des faits indique au contraire que la recourante a opté pour la présentation d'une preuve d'origine pour chaque envoi partiel. Or, non seulement il est nécessaire de requérir une telle autorisation, mais encore une fois celle-ci obtenue, elle aurait dû être présentée lors de la déclaration en douane (cf. *supra* consid. 3.5), ce qui n'a pas été le cas en l'espèce. La

recourante ne remplissait du reste pas non plus les conditions pour bénéficier de la présentation des preuves d'origine ultérieurement à la déclaration en douane, aucune autorisation en ce sens n'ayant été sollicitée auprès du BD (cf. Notes explicatives du tarif des douanes, section XVI, ch. 3.2, let. b).

4.2.4 Au surplus, la Cour de céans ne décèle pas de contradiction dans le comportement de l'autorité inférieure. Comme exposé précédemment, le BD a simplement procédé, comme il en a le droit et non l'obligation, à un contrôle des déclarations en douane acceptées et constaté que les preuves d'origine présentées comme documents d'accompagnement n'étaient pas valables (cf. *supra* consid. 4.1.4). Ce faisant, il n'a pas soudainement dénié à la recourante la possibilité prévue par l'art. 25 Appendice I de ne présenter qu'une seule preuve d'origine ultérieurement. En effet, à défaut de prendre les mesures requises à cet effet, la recourante n'a pas été mise au bénéfice d'une telle possibilité, si bien qu'il lui appartenait de se conformer à la procédure générale, applicable par défaut, qui requiert qu'une preuve d'origine valable soit présentée pour chaque envoi.

L'autorité inférieure n'a ainsi pas violé l'art. 25 Appendice I.

4.3 S'agissant des preuves d'origine présentées le 17 janvier 2018, bien que ce point ne semble plus litigieux à ce stade, la Cour de céans relève que c'est à juste titre que l'autorité inférieure les a refusées. En effet, ces preuves d'origine ont été établies postérieurement aux déclarations en douane auxquelles elles se rapportent, si bien qu'elles ne pouvaient être admises (cf. ch.1.7.2 du Règlement 10-00 ; cf. *supra* consid. 3.4).

4.4 Vu les considérants qui précèdent, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé le régime préférentiel à la recourante au motif qu'aucune preuve d'origine formellement valable se rapportant aux importations litigieuses n'avait été présentée en temps voulu. La recourante, qui supportait le fardeau de la preuve de l'origine pour bénéficier de l'exemption de droits de douane (cf. ci-avant consid. 2.3) et qui échoue dans cette preuve, doit en supporter les conséquences. Compte tenu de l'absence d'autorisation écrite et considérant que les discussions éventuellement menées par la recourante avec l'administration douanière ne sauraient remplacer une autorisation formelle (ci-avant consid. 4.2.2), par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 2.2 ci-avant), dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la

conviction du Tribunal de céans acquise, il est renoncé à l'audition de témoins telle que sollicitée par la recourante (Recours, p. 9).

5.

Le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 3'000.-. Ils sont mis à la charge de la recourante dans la mesure qui suit.

Lorsque le Tribunal retient une violation du droit d'être entendu, il convient d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens, ce même si le Tribunal considère que la violation est réparée en cours de procédure (cf. arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.4, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.4, A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.2, A-4061/2016 du 3 mai 2017 consid. 7 et A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9).

Dans ces conditions, il se justifie de réduire le montant des frais et de les faire supporter par la recourante à raison de Fr 2'800.-. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 3'000.- versée par la recourante. Le solde de Fr. 200.- lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

La recourante n'a pas soumis de note d'honoraires de ses conseils. Conformément à la pratique du Tribunal, une indemnité à titre de dépens de Fr. 300.- lui sera allouée, en raison de la violation du droit d'être entendu invoquée avec succès (art. 7 ss FITAF). Ce montant est à la charge de l'AFD. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 3'000.- sont mis partiellement à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 2'800.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 3'000.-. Le solde de Fr. 200.- lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Un montant de Fr. 300.- est alloué à la recourante à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

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