



CRD 2004-107

Président : Pascal Mollard

Juges : Chiarella Rei-Ferrari; Christine Sayegh

Greffière : Chantal Degottex

Décision du 8 juillet 2005

en la cause

X, recourante,

contre

La Direction générale des douanes (DGD), Division principale droits et redevances,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne (Réf. ...)

concernant

la perception subséquente de droits de douane pour l'importation de viande ;
contingents ; légalité ; proportionnalité ; bonne foi

I. En fait:

A.– X est une société dont le but est l'importation et la fabrication de viande de cheval. Le 19 juin 2003, la Direction des douanes de Genève, Service des enquêtes de Lausanne (ci-après : DIII) adressa à X (ci-après : l'assujettie) une décision de perception subséquente de redevances d'entrée portant sur un montant de Fr. 172'677.-- (droits de douane : Fr. 168'794.70 ; taxe sur la valeur ajoutée [TVA] : Fr. 3'882.30). Cette somme représentait la différence entre les redevances qui avaient été acquittées à tort au taux contingent tarifaire (TCT) et celles qui étaient effectivement dues au taux hors contingent tarifaire (THCT) sur 11'730 kg de viande fraîche de

cheval qui fut importée durant la période contingentaire allant du 1^{er} juillet au 31 décembre 2000. Durant cette période, la DIII considéra que l'assujettie avait importé indûment de la viande fraîche au TCT alors que ses parts de contingents étaient épuisées.

B.– Par acte du 3 juillet 2003, l'assujettie déposa un recours contre la décision susmentionnée. Dans son mémoire, elle donna des explications à propos de l'excédent de 11'730 kg sur le contingent tarifaire considéré comme épuisé par l'administration. Après une lettre du 4 février 2004 de la DGD informant l'assujettie qu'elle entendait rejeter son recours et lui donnant le choix de le retirer sans suite de frais ou de verser une avance de frais si elle le maintenait, l'assujettie versa l'avance de frais demandée et requit, par courrier du 2 mars 2004 et représentée par le cabinet A. et associés, un délai d'un mois pour déposer un mémoire complémentaire. La DGD admit cette requête et, par fax du 2 avril 2004, accéda également à sa demande de prolongation du délai.

C.– Le 6 avril 2004, l'assujettie, par le conseil de Maître B, déposa un mémoire complémentaire dans lequel elle conclut principalement à l'annulation de la décision du 19 juin 2003 de la DGD en ce sens qu'aucun droit de douane supplémentaire ne peut lui être réclamé, ce droit étant selon elle périmé, voir prescrit et, subsidiairement, à l'annulation de la décision précitée, à savoir à sa réformation, en ce sens que le montant des redevances résultant de la différence entre le THCT et le TCT ne soit pas calculé sur un excédent de 11'730 kg durant la période contingentaire du deuxième semestre 2000 mais sur un excédent de 3'492.2 kg pour la période contingentaire du 1^{er} juillet 1999 au 30 juin 2000.

D.– Par décision du 23 juillet 2004, reçue par l'assujettie le 26 juillet 2004, la DGD rejeta le recours de cette dernière. La DGD considéra notamment que la déclaration des marchandises avait lieu le jour effectif de la mise sous contrôle douanier, à savoir le 4 juillet 2000, et qu'ainsi, les taux de droits de douane valables au 30 juin 2000 n'étaient plus applicables, même si à cette date, l'assujettie disposait encore de parts de contingent qui lui auraient permis un dédouanement au TCT. L'autorité douanière rappela à cet égard, d'une part, l'appui du Conseil fédéral et du Tribunal fédéral en faveur de taux de droits de douane au besoin volontairement élevés afin de renchérir les importations supplémentaires et de les rendre ainsi inintéressantes et, d'autre part, la possibilité offerte au législateur de limiter la validité des parts de contingent à une durée inférieure à l'année civile.

E.– Contre cette décision, l'assujettie (ci-après : la recourante) a interjeté, le 13 septembre 2004 (date du sceau postal), un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après : la Commission de recours ou la Commission de céans) par lequel elle renouvelle ses conclusions prises dans son mémoire complémentaire du 6 avril 2004.

Dans le cadre de l'application de taux hors contingent, la recourante reproche notamment au législateur de n'avoir pas prévu de dispositions plus souples lorsque le THCT doit s'appliquer à un cas de dépassement de contingent tarifaire et non pas à un cas où l'assujetti ne disposait d'aucun contingent, faisant ainsi valoir le principe de la proportionnalité dans la résolution du

litige l'opposant à la DGD. La recourante demande également qu'une certaine souplesse soit de mise dans les limites temporelles de contingents attribués aux grossistes-importateurs et que la Confédération tienne ses engagements d'acquisition à un droit de douane bas d'une certaine quantité de viande de cheval dans le cadre des contingents concernant cette marchandise. A ce sujet, la recourante estime, outre le fait que la législation douanière comporte des lacunes, que si tel n'était pas le cas, à savoir que la Confédération suisse n'ait pas importé au tarif douanier bas la quantité qu'elle s'était engagée à introduire sur son territoire, les autorités douanières devraient se montrer plus souples dans l'appréciation du cas de la recourante qui est l'un des plus gros importateurs de viande de cheval en Suisse. Enfin, la recourante déplore que la date d'importation de la marchandise litigieuse retenue soit le 4 juillet 2000 et non le 30 juin 2000 et qu'elle n'ait été informée de ce fait que par le décompte complémentaire (DC) du 4 décembre 2000.

F.– Par réponse du 27 octobre 2004, la DGD propose le rejet du recours, sous suite de frais. Elle confirme ses arguments développés dans sa décision du 23 juillet 2004 tout en réfutant les griefs exposés par la recourante dans son mémoire de recours. En résumé, l'autorité intimée n'entre pas en matière sur l'application du principe de la proportionnalité dans la résolution du litige, ce qui selon elle, serait notamment contraire au principe de l'égalité de traitement et rappelle que la recourante est liée au principe d'auto-déclaration, à savoir qu'il lui revient de s'assurer que ses importations ne soient pas supérieures à la part de contingent tarifaire qui lui a été attribuée. Quant au fait que la recourante n'ait été informée du changement de date d'attribution que le 4 décembre 2000, les douanes relèvent que le DC du 4 décembre 2000 n'a pas été contesté, que la lettre du 31 janvier 2001 de la recourante concernait un acquit du 23 décembre 2000, que les parts de contingents tarifaires reçues de différents partenaires commerciaux ont été annoncées à l'Office fédéral de l'agriculture (OFAG) qu'après la réception du DC précité, et qu'enfin, l'annonce du changement de date n'a pu être faite que le 4 décembre 2000 auprès de la recourante car l'erreur du déclarant n'a été découverte par le bureau de douane qu'à la fin du mois de novembre 2000, l'OFAG ayant été avertie le 29 novembre 2000. En outre, la DGD ne formule aucun commentaire quant aux griefs de la recourante relatifs aux contingents tarifaires accordés au niveau suisse et inutilisés dans leur totalité et quant au respect de la décision de l'administration envers le principe de l'adéquation à la fin d'intérêt public.

Les autres faits seront repris, pour autant que de besoin, dans la partie "En droit" de la présente décision.

II. En droit:

1.– Aux termes de l'art. 109 al. 1 let. c de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (LD; RS 631.0), la Commission fédérale de recours en matière de douanes est notamment compétente pour connaître des recours formés contre les décisions de première instance ou sur recours de la DGD concernant la détermination des droits de douane, y compris

l'assujettissement au paiement des droits. En vertu de l'art. 109 al. 3 LD, la procédure de recours est régie par les art. 44ss de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021).

En l'espèce, le litige concerne la perception subséquente de droits de douane, ce qui fonde la compétence de la Commission de céans. Le recours, formé le 13 septembre 2004 contre une décision du 23 juillet 2004, notifiée le 26 juillet 2004, respecte le délai légal de trente jours prescrit par l'art. 50 PA en tenant compte des fêtes prévues par l'art. 22a let. b PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement. En outre, le recours satisfait aux exigences posées aux art. 51 et 52 PA. Par conséquent, il est recevable et emporte effet suspensif de par la loi (art. 55 al. 1 et 2 PA). D'un point de vue formel, il convient donc d'entrer en matière.

2.– a) A la suite de l'accord du 15 avril 1994 instituant l'organisation mondiale du commerce (RS 0.632.20), la Suisse a dû remplacer les restrictions à l'importation qui avaient cours dans le secteur de l'agriculture par des droits de douane (cf. Message du Conseil fédéral du 26 juin 1996 concernant la réforme de la politique agricole : Deuxième étape, FF 1996 IV 114). Le taux des droits de douane est désormais le seul instrument de protection à la frontière (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1073). La quantité de produits agricoles importés ne peut dès lors plus être contrôlée directement, mais seulement indirectement par la fixation de taux de douane et de contingents tarifaires (cf. Remo Arpagaus, Das schweizerische Zollrecht, in Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, édité par Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 57 ; René Rhinow / Gerhard Schmid / Giovanni Biaggini, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Bâle 1998, p. 590 ss). Aux termes de l'art. 17 de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr ; RS 916.01), les droits de douane à l'importation doivent être fixés compte tenu de la situation de l'approvisionnement dans le pays et des débouchés existant pour les produits suisses. Le postulat d'une protection raisonnable de l'agriculture suisse face aux importations n'a dès lors rien perdu de son importance. Suite à la tarification, le seul moyen d'orienter les importations et de protéger l'agriculture consiste à fixer les droits de douane à un niveau approprié, jusqu'à concurrence des taux maximums autorisés par les accords du GATT. Dans les limites prévues par cet accord, les pays membres sont libres de fixer les taux effectivement appliqués (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1111). Afin d'orienter les importations, la Confédération a introduit des prix-seuils pour certains produits agricoles (art. 20 LAgr), ainsi que déterminé des contingents tarifaires (art. 21 LAgr), qui représentent la quantité maximale d'un produit agricole, définie par les engagements pris au sein du GATT, qui peut être importée à un droit de douane bas. Le Conseil fédéral a clairement précisé dans son message que les droits de douane applicables aux importations hors contingent pouvaient être fixés au besoin à un taux élevé, voire dissuasif, afin de renchérir les importations supplémentaires et de les rendre inintéressantes (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1117; ATF 128 II 38 consid. 2b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 7 janvier 2003, en la cause S. [2A.262/2002], consid. 2). Ces droits ne doivent toutefois pas dépasser le maximum prévu dans la liste LIX-Suisse-Liechtenstein. A cette condition, les importations hors contingent restent possibles moyennant un droit de douane élevé

(Message GATT 2, FF 1994 IV 1117). Cet avis du Conseil fédéral est partagé par le Tribunal fédéral qui dans un arrêt a clairement admis que les prix fixés pour des importations hors contingent aient un caractère prohibitif (ATF 128 II 38 consid. 2b). Les importations hors contingent ne sont pas interdites, mais taxées au taux hors contingent plus élevé. Selon une pratique constante et tout à fait légale de l'Administration fédérale des douanes (AFD), il est perçu postérieurement la différence de redevances entre le taux du contingent tarifaire et le taux hors contingent, lorsque des marchandises sont importées indûment au taux du contingent tarifaire.

b) Tenant compte des accords GATT, l'ancienne loi sur l'agriculture fut modifiée le 16 décembre 1994, par l'introduction des articles 23b et 23c (cf. RO 1995 1837), déléguant au Conseil fédéral la compétence de déterminer les contingents tarifaires. Sur cette base, le Conseil fédéral modifia, en date du 17 mai 1995, l'ordonnance du 21 décembre 1953 relative à des dispositions de caractère économique de la loi sur l'agriculture, aujourd'hui abrogée (Ordonnance générale sur l'agriculture ; OgA; RO 1953 1153 et les modifications subséquentes). L'art. 28 al. 1 de cette ordonnance définissait ainsi le contingent tarifaire : « la quantité d'un ou plusieurs produits agricoles pouvant être importés au taux du contingent [...] ». L'al. 2 précisait que les importations hors contingent étaient grevées du taux hors contingent.

c) Jusqu'au 1^{er} janvier 1999, l'importation de viande de cheval a été régie par l'OgA précitée et par l'Ordonnance du 22 mars 1989 concernant le marché du bétail de boucherie et l'approvisionnement en viande (Ordonnance sur le bétail de boucherie, OBB; RO 1989 588 et modifications ultérieures). Le 1^{er} janvier 1999, l'ordonnance générale sur l'agriculture a été abrogée par l'ordonnance générale du 7 décembre 1998 sur l'importation de produits agricoles (ordonnance sur les importations agricoles, OIAgr; RS 916.01). A cette date, l'OBB a également été abrogée par une nouvelle ordonnance du 7 décembre 1998 sur les marchés du bétail de boucherie et de la viande entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1999.

3.– La loi ne prévoit aucune obligation d'information à charge de l'administration, relative au dépassement des contingents tarifaires. En vertu de l'art. 31 LD et du principe d'auto-déclaration qui en découle, c'est à la personne assujettie au contrôle douanier de demander le dédouanement en conformité avec les dispositions légales. La loi sur les douanes dispose ainsi que la personne assujettie au contrôle douanier porte l'entière responsabilité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 65 p. 410 ss consid. 3a et b/bb ; décisions de la Commission de céans des 30 août 2000, en la cause S. [ZRK 2000-005], consid. 4c, 26 novembre 2002, en la cause H. SA [CRD 2002-043-44-45], consid. 3b ; cf. de manière plus générale sur l'absence d'un devoir de renseigner spontanément de la part de l'administration ATF 124 V 220 ss consid. 2b/aa, Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2000, 2^e partie, p. 506 consid. 5d). C'est à l'administré qu'il revient de s'assurer que, sur l'ensemble de la période contingentaire, ses importations ne seront pas supérieures à la part de contingent autorisé. Il est rappelé à cet égard que les importations hors contingent ne sont pas interdites, mais simplement taxées plus fortement (cf.

également la décision de la Commission de céans du 28 juillet 2003, en la cause X. SA [CRD 2002-170], consid. 4).

4.– a) Au sens de l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et en prenant en compte le fait que le principe de la séparation des pouvoirs a valeur de norme constitutionnelle non écrite (Andreas Auer / Giorgio Malinverni / Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. I, Berne 2000, n° 1674 ss. et 1724 ss.), le principe de la légalité et de la séparation des pouvoirs soumet l'administration à la loi et seul le législateur détient la compétence pour modifier la loi. En aucun cas, l'administration des douanes -ni plus ni moins qu'une autorité judiciaire- ne peut faire oeuvre de législateur et adopter des règles primaires dépassant le cadre de l'art. 22 al. 3 LD, au risque de violer ces principes (ATF 119 Ia 34 consid. 3; 118 V 173, consid. 2b; 117 III 3, consid. 2b). En droit administratif et fiscal, le principe de la légalité s'oppose à l'admission de tolérances, autrement que par le biais d'une correcte mise en oeuvre des méthodes d'interprétation. Si ces tolérances entraient dans la sphère d'une interprétation admissible, elles seraient légales et perdraient précisément leur caractère. Si elles étaient incompatibles avec les règles usuelles d'interprétation, elles ne mériteraient pas la protection du juge (cf. la décision de la Commission de céans du 28 mars 1996, en la cause X. SA [CRD 1995-039], consid. 4b/cc).

b) Le principe de la proportionnalité est un principe constitutionnel, mais il ne constitue pas un droit constitutionnel dont la violation peut être invoquée indépendamment de celle d'un droit fondamental particulier (ATF 124 I 45 consid. 3e, ATF 122 I 287 s. consid. 2e/ee). Il s'inscrit dans le cadre des restrictions des libertés constitutionnelles. Il ne suffit pas qu'une restriction d'une liberté puisse se fonder sur une loi et se justifier par un intérêt public. S'il en était ainsi, le législateur pourrait, pour protéger l'ordre public, supprimer toutes les libertés ou en priver certaines catégories de personnes, ou encore les restreindre par tous les moyens qui lui semblent bons. Aussi, le principe de proportionnalité exige-t-il un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public visé, le moyen choisi pour l'atteindre et la liberté impliquée (Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., vol. II, p. 109, n° 217). Il s'applique notamment à une décision de l'administration qui doit, dans la mesure où elle bénéficie d'un pouvoir d'appréciation, respecter le principe de la subsidiarité et de la nécessité.

c) Le principe de l'égalité de traitement régi par l'art. 8 al. 1 Cst. interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Il exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y a violation du principe de l'égalité de traitement lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b, 125 II 345 consid. 10b, 124 II 213 consid. 8d; 123 I 7 consid. 6a, 23 consid. 3b, 141 consid. 1b; 121 I 104 consid. 4a; 121 II 204, consid. 4a; 118 Ia 2, consid. 3a et réf. citées; 117 Ia 259, consid. 3b; RDAF 1997 II, p. 545, consid. 6a; Blaise Knapp,

Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 103, n°485ss; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 359; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 157s.). Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.; RS 1, 3 et les modifications ultérieures) lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 122 II 451 consid. 4a; 115 Ia 83; 113 Ib 313 consid. 3; 112 Ib 387 consid. 6 et les arrêts cités; décisions non publiées de la Commission de céans du 26 novembre 2002, en la cause H. [CRD 2002-043], consid. 3d et de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 septembre 2000, en la cause W. [CRC 1999-116], consid. 6c). Cependant, cela présuppose de la part de l'autorité dont la décision est attaquée la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question et de les faire appliquer par les services qui lui sont subordonnés (Andreas Auer, L'égalité dans l'illégalité, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 1978, p. 292 note 23). En revanche, si l'autorité persiste à maintenir une pratique reconnue illégale ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'elle va continuer à l'appliquer, le citoyen peut demander que la faveur accordée illégalement à des tiers le soit aussi à lui-même (Auer, op. cit., p. 292s.), cette faveur prenant fin lorsque l'autorité modifie sa pratique illégale. Encore faut-il qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement, ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (Knapp, op. cit., ch. 491 p. 104).

5.– En l'espèce, la recourante conteste devoir le montant réclamé par l'autorité intimée en vertu d'une violation du principe de la proportionnalité et du fait qu'elle a considéré de bonne foi que l'annonce préalable faite en date du 30 juin 2000 pour le passage en douane de 11'975,9 kg de viande fraîche de cheval permettait de considérer que cette marchandise avait été introduite en Suisse au bénéfice du contingent expirant le 30 juin 2000.

Compte tenu de ces éléments, l'examen de la Commission de recours portera dans un premier temps sur la date déterminante liant les importations en cause et sur la légalité de la perception subséquente des droits de douane (let. a ci-dessous), puis, dans un deuxième temps, sur l'application du principe de la proportionnalité dans celle de la loi elle-même (let. b ci-dessous), et enfin, dans un troisième temps, sur l'égalité de traitement entre les assujettis (let. c ci-dessous).

a) La recourante prétend qu'en procédant à une annonce préalable le 30 juin 2000 de l'importation litigieuse effectuée le 4 juillet suivant, elle bénéficierait encore du contingent expirant le 30 juin et que dite marchandise ne serait pas imputée au contingent de la période allant du 1^{er} juillet 2000 au 31 décembre 2000. La recourante produit à cet effet le décompte des importations 2000/06 daté du 10 août 2000 où les importations concernées figurent aux quatre dernières lignes (cf. la dernière page de Annexe 2 de l'acte n° 5 des pièces justificatives de la

DGD). Précisément, la recourante déplore que l'OFAG ne l'ait informée du changement de date d'attribution que le 4 décembre 2000, modification qui a été opérée dans le décompte des importations 2000/10.

aa) Il résulte du dossier que les marchandises litigieuses ont été déclarées par voie informatique par le transitaire C selon le modèle des douanes dit Modèle douane 90 (MD 90). Dans son mémoire de réponse, la DGD explique que les marchandises assujetties au permis général d'importation (PGI) ne peuvent être déclarées que le jour effectif de l'importation, soit le jour de la mise sous contrôle douanier et non avant, ceci afin que ce dernier concorde avec la date de l'attribution à la période contingentaie concernée. En l'occurrence, le transitaire C a effectué une pré-déclaration en date du 30 juin 2000 sans tenir compte du fait que les marchandises étaient assujetties au PGI et devaient par ce fait être déclarées le jour effectif de la mise sous contrôle douanier, en l'occurrence le 4 juillet 2000 (cf. le sceau douanier sur les formulaires de l'acte n° 32 [dossier de dédouanement] des pièces justificatives de la DGD). Dès qu'elle en a eu connaissance, l'autorité douanière a modifié son décompte du 10 août 2000 par le décompte du 4 décembre 2000. La Commission de céans constate que la recourante n'a, à l'encontre de ce décompte, pas formulé de réclamation dans les dix jours. Par conséquent, le grief de la recourante est déjà rejeté pour cette raison.

Au surplus, concernant le dédouanement de produits agricoles au moyen du traitement électronique des données, la Commission de recours rappelle que selon l'art. 3 al. 1 de l'OIAgr, le dédouanement des produits agricoles importés s'effectue par traitement électronique des données. Aux termes de l'art. 16 al. 2 de l'Ordonnance du 3 février 1999 relative au dédouanement par transmission électronique des données (ODTEI ; RS 631.071), la déclaration peut certes être présentée avant l'arrivée de la marchandise au bureau de douane, comme c'est d'ailleurs le cas en l'espèce, mais il s'agit alors d'une pré-déclaration et l'administration des douanes fixe les conditions dans chaque cas. Précisément, les produits agricoles dont l'importation requiert un PGI ne peuvent désormais avoir lieu plus que selon le système nommé M90, le jour de l'importation proprement dite étant déterminant notamment s'agissant des déclarations dites préalables (cf. la notice informative du 5 novembre 1999 de l'OFAG et de l'AFD à l'attention des importateurs de produits agricoles et de leurs associations). Selon l'art. 23 LD, le moment où la marchandise est placée sous contrôle douanier est d'ailleurs relevant dans la détermination des droits de douane, et ce également pour l'attribution des contingents (cf. notamment à ce sujet la décision de la Commission de céans du 10 avril 2002, en la cause R [ZRK 2000-017], consid. 5a). En l'espèce, il convient par conséquent de se référer au moment où la marchandise venant de l'étranger passait la frontière et était soumise au contrôle douanier, à savoir le mardi 4 juillet 2000, pour déterminer la période contingentaie concernée.

bb) Sous l'angle du principe de la légalité et de la séparation des pouvoirs, il n'existe pas de raison de remettre en cause la jurisprudence quant à la conformité de l'Ordonnance sur les importations agricoles et de l'ordonnance du 7 décembre 1998 sur les marchés du bétail de boucherie et de la viande applicables en l'espèce. Dans ce cadre, le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé, dans un arrêt récent, la cohésion du système des contingents tarifaires au regard des

engagements pris par la Suisse dans le cadre des accords du GATT (cf. l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 février 2005, en la cause T. [2A.608/2004], consid. 3.3).

En l'occurrence, aux termes de l'article 21 al. 1 LD, les droits de douane applicables à l'entrée et à la sortie sont déterminés par le tarif des douanes. La déclaration en douane établie par le redevable conformément au tarif est déterminante pour le calcul du droit, à moins qu'elle ne doive être rectifiée à la suite de la vérification douanière (art. 24 al. 1 LD). Le taux du contingent est appliqué si les conditions de l'art. 19 al. 2 OIAgr sont réunies. Le cas spécifique de l'art. 19 al. 2 OIAgr n'étant pas réalisé, c'est en conséquence le tarif hors contingent qui aurait dû être appliqué conformément à l'art. 21 LD. Par ailleurs et dans l'hypothèse d'une erreur de la douane commise lors du dédouanement, si des droits de douane dus à teneur de la loi ou d'autres droits dont le recouvrement est confié au service des douanes n'ont pas été liquidés ou ont été liquidés trop bas ou si un remboursement a été fixé trop haut, la direction de l'arrondissement peut réclamer la différence au redevable dans le délai d'un an à compter de l'admission de la marchandise ou de la liquidation des droits (art. 126 al. 1 LD). La loi permet donc aux autorités douanières non seulement de rectifier une déclaration après coup mais aussi de réparer une erreur. L'application subséquente du taux hors contingent respecte le principe de la légalité.

La perception subséquente de la différence entre les deux tarifs, en application de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA ; RS 313.0), doit résulter d'une infraction à la législation administrative fédérale, à savoir notamment qu'une contribution n'a pas été perçue et que l'assujetti a obtenu un avantage illicite. En important de la viande de cheval au taux contingent tarifaire alors que ses parts de contingents tarifaires étaient épuisées, la recourante a enfreint la législation administrative fédérale et a obtenu un avantage illicite en économisant un montant substantiel de droits de douane.

b) Au regard du principe de la proportionnalité décrit plus haut au considérant 4b, force est de constater qu'en l'espèce, les autorités douanières se sont limitées à solliciter le paiement de l'avantage illicite, soit la différence entre le TCT et le THCT effectivement dû. La recourante considère la créance fiscale disproportionnée par rapport à sa situation en comparaison de celle des entreprises ne disposant d'aucun contingent tarifaire. La recourante déplore en effet que l'administration ne soit pas plus souple dans les limites temporelles des contingents attribués, notamment parce qu'elle est l'un des plus gros importateurs de viande de cheval de Suisse. Ces constatations n'expliquent pourtant pas en quoi la décision querellée viole le principe de la proportionnalité et la Commission de céans considère que ce principe ne peut être allégué dans le cadre du système légal – et confirmé par une jurisprudence constante – des contingents tarifaires.

c) Enfin, sous l'angle du principe de l'égalité de traitement développé ci-dessus (consid. 4c), les circonstances personnelles de la recourante ne sauraient non plus remettre en cause la décision entreprise. En l'occurrence, aucun élément distinct ne permet de traiter le présent litige d'une manière différente des autres cas. Enfin, s'il est vrai que la recourante a pu être de bonne foi au moment de l'importation (cf. recours, p. 4), celle-ci ne saurait de toute manière entamer le bien-fondé de la créance ci-devant confirmée. En effet, si le fait d'être de bonne foi peut jouer un

certain rôle en droit pénal, tel n'est cependant pas le cas en droit administratif (décisions de la Commission de céans du 14 janvier 2003, en la cause L. [CRD 2002-081], consid. 5 et du 26 novembre 2002, en la cause H. [CRD 2002-043], consid. 3a). Nul ne peut en effet tirer un droit de sa méconnaissance des principes juridiques applicables (décision de la Commission de recours du 2 décembre 2004, en la cause P. [CRD 2004-056], consid. 4b in fine ; ATF 124 V 220, consid. 2b/aa ; ATF 110 V 338) et la recourante doit donc supporter les conséquences de son ignorance au moment des importations en cause.

6.– En conséquence, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. La recourante est assujettie aux droits de douane réclamés dont la perception subséquente est justifiée. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondant et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de douanes, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X du 13 septembre 2004 est rejeté et la décision de perception subséquente de la DGD du 23 juillet 2004 est confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 5'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 5'500.--.
 3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à la Direction générale des douanes.
-

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de douanes peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire [OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur la perception des droits de douane, en tant qu'elle dépend du classement tarifaire ou de la détermination du poids (art. 100 lit. h OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de douanes

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Chantal Degottex