



---

Cour I  
A-5044/2021

## Arrêt du 13 juin 2023

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Jérôme Gurtner, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Imad Fattal,  
recourante,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des  
frontières (OFDF),**  
Domaine de direction Poursuite pénale,  
autorité inférieure.

---

Objet

Droits de douanes ; perception subséquente.

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

A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société) est une société anonyme ayant son siège à \*\*\*, inscrite au registre du commerce le \*\*\*. Selon ce dernier, la société poursuit le but suivant : « exploitation et gestion d'établissements dans le domaine de la restauration ; importation, exportation, commerce de biens de consommation, produits et matériel s'y rapportant ». Il s'agit d'une société dont l'administrateur est B.\_\_\_\_\_ et le directeur C.\_\_\_\_\_, les deux bénéficiant d'une signature individuelle. D.\_\_\_\_\_, fils de C.\_\_\_\_\_, bénéficie quant à lui d'une signature collective à deux.

**B.**

**B.a** Le 3 janvier 2019, E.\_\_\_\_\_ a été appréhendé par le Corps des gardes-frontières, en retrait de la frontière, à \*\*\*, au volant d'un véhicule immatriculé en France. Le contrôle du véhicule a permis la découverte de 190 kg bruts de produits carnés et 88 kg d'autres denrées alimentaires, que E.\_\_\_\_\_ venait d'importer sans annonce en Suisse. De plus, le 29 janvier 2019, E.\_\_\_\_\_ a été appréhendé par le Corps des gardes-frontières, en retrait de la frontière, après être entré en Suisse par le passage frontière \*\*\*. Il était au volant d'un véhicule immatriculé en France. Le contrôle du véhicule a permis de découvrir 723 kg bruts de rond de gîte de bœuf, que E.\_\_\_\_\_ venait d'importer sans annonce en Suisse.

L'enquête a pu établir que cette marchandise était destinée à la société F.\_\_\_\_\_, employeuse de E.\_\_\_\_\_. Les associés de cette société sont G.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_.

**B.b** Le 29 janvier 2019, à la suite de cette interception, l'Administration fédérale des douanes (devenue le 1<sup>er</sup> janvier 2022 l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [désigné ci-après : OFDF]), représentée par la Direction générale des douanes (ci-après : DGD), a ouvert une enquête pénale administrative qui a été dirigée par la Division principale Antifraude douanière, Section Enquêtes Ouest (actuellement, cette unité organisationnelle de l'OFDF est nommée « Domaines de direction Poursuites pénales »).

**C.**

**C.a** Le 13 février 2019, les locaux de la société ont été perquisitionnés par la Section antifraude douanière de Lausanne. Selon le procès-verbal de séquestre daté du même jour, une facture n° FAC001, établie par la société F.\_\_\_\_\_, datée du 5 janvier 2019, a été séquestrée. En outre,

C.\_\_\_\_\_ et son fils, I.\_\_\_\_\_, ont remis aux enquêteurs un certificat halal, daté du 10 mars 2017, établi par une société néerlandaise.

**C.b** A l'issue de cette perquisition, un rapport d'enquête, signé par C.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_, ainsi que par les trois fonctionnaires enquêteurs présents, a été établi par la Section antifraude douanière de Lausanne. Sa teneur était la suivante :

« [...] Il résulte de la discussion avec C.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_ ce qui suit :

- E.\_\_\_\_\_ s'est présenté spontanément auprès de la société A.\_\_\_\_\_, \*\*\*, \*\*\* afin de proposer de la poitrine de veau. La qualité de la viande ainsi que le prix étant correct, C.\_\_\_\_\_ a accepté de collaborer avec ce fournisseur.
- 1 facture datée du 05.01.2019 a été présentée spontanément par C.\_\_\_\_\_ lors de la perquisition. Aucun autre document lié à ce dossier n'a été constaté. Aucune marchandise reprise sur la facture ci-avant n'a été constatée. I.\_\_\_\_\_ confirme que la marchandise a été préparée et vendue.
- E.\_\_\_\_\_ s'est présenté comme un dénommé « \*\*\* » lors du premier contact. Celui-ci remonte à environ 4 mois. I.\_\_\_\_\_ nous présente spontanément son téléphone portable en nous montrant le contact « \*\*\* Viande [...] ».
- Les commandes étaient toujours effectuées par téléphone sur le numéro de portable ci-dessus. C.\_\_\_\_\_ commandait de la viande, toujours par téléphone. Les commandes représentaient environ 300 kg et il estime avoir été livré à 5 ou 6 reprises par la société F.\_\_\_\_\_. Les délais de livraison étaient très approximatifs.
- C.\_\_\_\_\_ n'ont [sic] jamais eu de contacts avec d'autres personnes. Il a toujours traité avec E.\_\_\_\_\_.
- E.\_\_\_\_\_ a uniquement livré de la poitrine de veau.
- Comme C.\_\_\_\_\_ savait que la viande provenait de l'étranger, il a demandé à E.\_\_\_\_\_ s'il possédait des documents. E.\_\_\_\_\_ a alors remis le certificat annexé [le certificat halal mentionné *supra*, cf. let. C.a] et a déclaré qu'il possédait toutes les autorisations de la douane suisse et que tout était en ordre par rapport à cette viande de veau.
- E.\_\_\_\_\_ a toujours livré de la viande fraîche avec un fourgon réfrigéré de couleur blanche en plaque d'immatriculation \*\*\*. Lors des livraisons, une facture était toujours remise par E.\_\_\_\_\_ et cette dernière était soit acquittée entièrement en cash ou soit un acompte était effectué en cash. Aucun virement bancaire n'a été effectué pour régler les factures F.\_\_\_\_\_.

- Nous présentons une photographie de E. \_\_\_\_\_ ([...]), C. \_\_\_\_\_ reconnaît cette personne comme le dénommé « \*\*\* » et nous informe qu'il s'agissait de la personne qui livrait la poitrine de veau reprise sur les factures F. \_\_\_\_\_. [...].

[...] ».

**C.c** Le même jour, les locaux de la fiduciaire de la société, J. \_\_\_\_\_, dont le siège est à \*\*\* (\*\*\*), ont également été perquisitionnés par la Section antifraude douanière de Lausanne. Selon le procès-verbal de séquestre du même jour, sept factures libellées au nom de la société F. \_\_\_\_\_ (n<sup>os</sup> FAC0433, FAC0496, FAC0522, FAC0456, FAC0413, FAC0008 et FAC0016), une facture manuscrite établie par la société précitée, non numérotée, datée du 25 avril 2018, ainsi que deux factures établies par la société K. \_\_\_\_\_ (n<sup>os</sup> 20790/56 et 21425/56), dont le siège est à \*\*\* (\*\*\*), ont été séquestrées.

#### **D.**

Le 17 juin 2021, l'OFDF a invité la société à se déterminer. Le courrier de l'autorité relevait en particulier ce qui suit :

« En date du 29.01.2019, le Domaine de direction Poursuites pénales, Antifraude douanière Ouest, a ouvert une enquête pénale à l'encontre de la société F. \_\_\_\_\_ (ci-après : \*\*\*) et de E. \_\_\_\_\_ né le \*\*\*, pour importations en fraude de marchandises commerciales en Suisse.

L'enquête a permis d'établir que les marchandises de provenance étrangère qui vous ont été vendues entre le 25.04.2018 et le 05.01.2019 au nom de la société F. \_\_\_\_\_, ont été importées en Suisse sans annonce à notre administration. Par la suite, elles vous ont été livrées par E. \_\_\_\_\_ au moyen d'un fourgon réfrigéré blanc immatriculé à \*\*\*.

Il s'ensuit que les redevances d'entrée suivantes n'ont pas été perçues (cf. tableau annexé) :

Droits de douane	<b>CHF</b>	<b>71'219.75</b>
Taxe sur la valeur Ajoutée (TVA)	<b>CHF</b>	<b>2'153.90</b>

Nous avons donc l'intention de vous réclamer ce montant. Nous vous informons également qu'en vertu de l'article 74 de la loi sur les douanes du 18 mars 2005 (LD ; RS 631.0), un intérêt moratoire est dû. Ce dernier s'élève aujourd'hui à **CHF 4'712.20**.

[...] ».

Une liste des marchandises était annexée audit courrier.

**E.**

Par courriel du 24 juin 2021, la société, par l'entremise de C.\_\_\_\_\_, a pris position. Elle conteste en substance être redevable des redevances réclamées par l'OFDF.

**F.**

Par courrier du 25 juin 2021, la société, par l'entremise de C.\_\_\_\_\_, s'est à nouveau déterminée.

**G.**

Le 19 octobre 2021, l'OFDF a notifié à la société une décision de perception subséquente, à teneur de laquelle il lui réclamait un montant total de CHF 78'966.30 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 71'219.75, une créance de TVA de CHF 2'153.90 et des intérêts moratoires de CHF 5'592.65.

Ladite décision était accompagnée d'un tableau mentionnant, entre autres, la date des factures, le numéro des factures, le nom de la société ayant établi la facture, la désignation des marchandises, la position tarifaire des marchandises, leur poids brut, leur valeur en francs suisses, ainsi que les montants des droits de douane et de TVA dus.

La décision précisait que, outre la société, E.\_\_\_\_\_ et la société F.\_\_\_\_\_ étaient solidairement assujettis au paiement du montant total précité.

**H.**

Par acte du 17 novembre 2021, la société (ci-après : la recourante), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou encore la Cour de céans) contre la décision de l'OFDF du 19 octobre 2021, en concluant pour l'essentiel à son annulation.

**I.**

Par réponse du 6 janvier 2022, l'OFDF a conclu au rejet du recours. A l'appui de sa réponse, il a joint un bordereau des pièces de l'ensemble du dossier de la cause (dossier OFDF : 71-2019.4268).

**J.**

Par réplique du 28 février 2022, la recourante a confirmé les conclusions de son recours.

**K.**

Par duplique du 11 mars 2022, l'OFDF a conclu au rejet du recours.

**L.**

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

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

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, celui-ci, 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'OFDF. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'OFDF est représenté par la DGD dans les procédures devant 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 (cf. art. 37 LTAF). L'art. 2 al. 1 PA exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (cf. arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1 ; A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2). La réserve de l'art. 3 let. e PA suivant laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA ne s'applique par ailleurs pas à la procédure des voies de droit (cf. art. 116 al. 4 LD ; arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020]).

**1.3** La recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 19 octobre 2021, a été notifiée à la recourante le 20 octobre 2021. Le recours, déposé le 17 novembre 2021, est intervenu dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il répond en outre aux exigences de forme et de contenu de la

procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° 2.149).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 al. 1 PA). Partant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 et 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

**2.3** 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, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_647/2021 du 1<sup>er</sup> novembre 2021] ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, *La théorie du carrefour*, in : OREF [édit.], *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de*

Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

**2.4** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4<sup>e</sup> éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 2.3 *supra* ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1).

### 3.

En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement subséquent de la recourante aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, ainsi que sur l'intérêt moratoire relatif à ces créances, arrêtés dans la décision attaquée. Selon l'enquête douanière, la recourante a acheté un total de 3'219.70 kg bruts de viande de veau de provenance étrangère. Cette marchandise a

été commandée par la recourante à E.\_\_\_\_\_. C'est également ce dernier qui a livré la viande précitée à la recourante. Il s'est avéré que cette marchandise, facturée au nom de la société F.\_\_\_\_\_, a été importée en Suisse sans annonce à l'OFDF, par une ou plusieurs personnes indéterminées, au moyen d'un ou de plusieurs véhicules inconnus et par des passages frontières non définis. Selon la décision attaquée, le montant d'impôt non perçu dû par la recourante au titre de ces importations s'élève à CHF 78'966.30. Outre la recourante, E.\_\_\_\_\_ et la société F.\_\_\_\_\_ sont solidairement assujettis au paiement du montant précité.

Dans ce contexte, le Tribunal examinera les griefs de fond invoqués par la recourante (cf. consid. 4, 5 et 6 *infra*).

#### **4.**

La recourante critique la manière dont l'OFDF a apprécié les preuves et établi les faits. Selon elle, le dossier ne permet pas d'établir que la viande qu'elle a achetée à la société F.\_\_\_\_\_ provenait de l'étranger. Elle affirme par ailleurs que la viande commandée n'était pas de la poitrine de veau fraîche, mais congelée, non désossée et en demi-carcasses.

#### **4.1**

**4.1.1** A l'appui de son recours, la recourante soutient que la perquisition du 13 février 2019, au siège de la recourante, « n'a pas permis de déterminer, d'une manière suffisamment sûre, si les marchandises livrées par F.\_\_\_\_\_ à [la recourante] avaient été effectivement introduites dans le territoire douanier suisse, sans que les redevances y relatives n'aient été perçues ». Même si cela avait été le cas, elle estime qu'il n'est pas possible d'établir quelle proportion exacte des marchandises achetées par la recourante à la société F.\_\_\_\_\_ est concernée par cette infraction, l'autorité inférieure n'ayant « pas retrouvé un seul morceau de viande livré par F.\_\_\_\_\_ dans les locaux de la recourante et [n'a] ainsi pu procéder à aucune vérification matérielle ». Elle s'appuie également sur les déclarations de H.\_\_\_\_\_, un des associés gérants de la société F.\_\_\_\_\_, qui a affirmé que la viande livrée aux clients suisses provenait à la fois de fournisseurs suisses et français.

A l'appui de sa réplique, elle insiste sur le fait qu'elle n'a jamais été intéressée par de la viande halal et qu'elle n'a jamais demandé à E.\_\_\_\_\_ de lui fournir un document, afin de déterminer la provenance de la viande. Ce document a été transmis à la recourante de la propre initiative du pré-nommé. Elle indique qu'elle n'avait aucune raison de penser que la viande qu'elle commandait à la société F.\_\_\_\_\_ était liée à ce document. Il

s'agissait, selon elle, d'une proposition d'achat (tel un prospectus) à laquelle elle n'a pas prêté la moindre attention.

Elle affirme ensuite que le rapport de perquisition du 13 février 2019, signé par C. \_\_\_\_\_ (père) et I. \_\_\_\_\_, ne refléterait « nullement la réalité ». Elle explique que « ce rapport a été établi et – surtout – signé dans un contexte particulier de choc et de stupéfaction, en raison de la visite inattendue des autorités et de leur perquisition du restaurant, pendant ses heures d'ouverture, devant la clientèle et pour la première fois en 25 années d'activité » (réplique, ch. 3). De plus, seuls C. \_\_\_\_\_ (père) et I. \_\_\_\_\_ étaient sur place le jour en question, à l'exclusion de l'exploitant du restaurant, D. \_\_\_\_\_ (fils). Elle prétend que le premier n'aurait pas compris ce qui lui était demandé par les inspecteurs, « au vu de sa maîtrise approximative de la langue française ». Ce dernier se serait ainsi contenté de laisser les autorités rédiger leur rapport, puis aurait signé le document qu'on lui demandait de signer, « sans toutefois être apte à en comprendre ou en vérifier la teneur puisqu'il est incapable de lire le français ». Quant à I. \_\_\_\_\_, elle fait valoir qu'il est certes francophone, mais qu'il n'est en aucun cas traducteur, ni même employé de la recourante et n'a de surcroît pas le droit de signature, n'occupant aucune fonction dans la société. De plus, ce dernier ne posséderait aucune connaissance dans le domaine de la restauration et ne disposait dès lors pas des informations nécessaires – à la différence de son frère, D. \_\_\_\_\_ (fils), absent – « pour répondre et saisir convenablement la portée des questions posées ».

Enfin, toujours à l'appui de sa réplique (ch. 4), la recourante prétend que la viande qu'elle a commandée à la société F. \_\_\_\_\_ était « de la poitrine de veau congelée – et non pas fraîche comme l'OFDF l'a inscrit dans son rapport du 13 février 2019 –, non désossée et en demi-carasses ». Elle relève au surplus que cette information n'est indiquée sur aucune facture.

**4.1.2** De son côté, à l'appui de sa réponse, l'autorité inférieure rappelle que la traçabilité de la viande est nécessaire lors des contrôles d'hygiène. Elle précise que d'après le rapport d'enquête signé par C. \_\_\_\_\_ et I. \_\_\_\_\_, la recourante s'en était inquiétée et avait demandé à E. \_\_\_\_\_ un certificat attestant de l'origine de la viande (act. 28.06.01). Ce dernier leur a transmis un document dressé par une société néerlandaise certifiant que la viande était halal. Elle souligne que cet état de fait est corroboré par les déclarations de E. \_\_\_\_\_ lors de son audition du 14 février 2019 (act. 01.08.05-005). Elle estime ainsi que la recourante ne pouvait de bonne foi ignorer l'origine étrangère de la viande, étant rappelé

que l'abattage halal est interdit en Suisse, ce qui signifie que la viande en question ne pouvait provenir que de l'étranger. Par ailleurs, en ce qui concerne le rapport d'enquête du 13 février 2019, l'OFDF souligne que ce dernier avait également été signé par I. \_\_\_\_\_ qui avait fait preuve, tout au long de l'enquête, d'une excellente maîtrise du français (act. 28.06.05 et 28.06.06). L'autorité inférieure relève encore que la recourante ne s'était, jusqu'à maintenant, jamais plainte d'une difficulté de compréhension en raison de la langue ni n'a jamais jugé nécessaire d'avoir recours à un traducteur, prenant de sa propre initiative contact avec elle dans un français équivalent à celui d'un natif (act. 28.06.03, 28.06.04, 28.06.05, 28.06.06).

A l'appui de sa duplique, elle rappelle que la recourante est active depuis plus de vingt-cinq ans dans le domaine de la restauration et que son directeur, C. \_\_\_\_\_, s'est forgé au fil des années de solides connaissances. Elle considère que ses réponses détaillées et pertinentes retranscrites dans le rapport d'enquête du 13 février 2019 démontrent que celui-ci avait « entièrement saisi les questions posées par les enquêteurs » (duplique, ch. 2). Elle ajoute que l'intéressé a clairement indiqué avoir accepté de collaborer avec E. \_\_\_\_\_ en raison de la qualité de la viande proposée et de son prix, qu'il a spontanément présenté une facture relative auxdites livraisons, qu'il a expliqué passer commande par téléphone (environ 300 kg par commande), qu'il a été livré à 5 ou 6 reprises par la société F. \_\_\_\_\_, qu'il connaît l'origine étrangère de la viande, qu'il a demandé les documents y relatifs, et qu'il a reconnu E. \_\_\_\_\_ sur une photographie. En ce qui concerne I. \_\_\_\_\_, elle estime que ce dernier, quand bien même il ne serait pas employé par la recourante, n'en reste pas moins de fait actif. En effet, E. \_\_\_\_\_ figure dans le répertoire de son téléphone sous le nom de « \*\*\* Viande ». I. \_\_\_\_\_ a également pu expliquer que, lors du premier contact, E. \_\_\_\_\_ s'était présenté sous le nom de « \*\*\* ». L'autorité inférieure observe aussi que la recourante n'a jamais remis en cause l'exactitude du rapport d'enquête du 13 février 2019 jusqu'au dépôt de son recours. Elle insiste sur le fait que la recourante a déclaré elle-même avoir eu connaissance de l'origine étrangère de la viande et avoir demandé les documents y relatifs (act. 28.06.01-003 et 01.08.05-005). De plus, ces déclarations précises correspondent à celles apportées par E. \_\_\_\_\_ lors de son audition du 14 février 2019 (act. 01.08.05-005).

Enfin, quant au type de viande livré, l'OFDF rappelle, à l'appui de sa duplique, que la recourante a déclaré, lors de la perquisition du 13 février 2019, que E. \_\_\_\_\_ leur livrait toujours de la viande fraîche avec un fourgon réfrigéré de couleur blanche. L'autorité inférieure souligne à cet égard qu'il ressort du dossier que la société F. \_\_\_\_\_, respectivement

H.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, commercialisait de la viande fraîche mise sous vide, telle que retrouvée chez d'autres destinataires et lors du contrôle douanier du 29 janvier 2019 (act. 01.01.02).

## 4.2

**4.2.1** Les procédures fiscales sont régies par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits d'office et librement. L'autorité doit déterminer les faits juridiquement pertinents de son propre chef et apprécier les preuves avec soin et conscience pour y parvenir (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_822/2021 du 26 janvier 2022] ; A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3) (cf. aussi consid. 2.2 *ss supra*).

**4.2.2** Au regard des principes dégagés par la jurisprudence dans le domaine des assurances sociales notamment, il y a lieu de partir du principe que les premières déclarations ou déclarations de la première heure sont généralement plus impartiales et plus fiables que des déclarations subséquentes, ces dernières pouvant être influencées par des réflexions postérieures, notamment au sujet de leur portée et de leurs conséquences (ATF 121 V 45 consid. 2a ; arrêt du TF 9C\_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; arrêts du TAF C-6322/2020 du 21 octobre 2022 consid. 4.5 ; C-1459/2013 du 20 avril 2015 consid. 7.2). On relèvera toutefois que cette jurisprudence ne constitue pas une règle de droit absolue, faute de quoi elle entrerait en conflit avec le principe de la libre appréciation des preuves (arrêts du TF 9C\_204/2021 du 11 août 2021 consid. 3.4 ; 9C\_438/2012 du 29 octobre 2012 consid. 4.2).

**4.2.3** Les infractions à la LD et à la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA, RS 641.20), telles que la soustraction douanière et à l'impôt, sont poursuivies conformément à la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) (art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

**4.2.4** Lorsque la poursuite d'infractions est confiée à une autorité administrative fédérale, le droit pénal administratif est applicable (art. 1 DPA). L'administration est compétente pour procéder à l'enquête, étant précisé que les auditions, qui sont l'objet de procès-verbaux, les inspections locales et les mesures de contrainte sont confiées à des fonctionnaires formés spécialement à cet effet (art. 20 al. 1 DPA). Le fonctionnaire enquêteur de l'administration constate les faits et veille à la conservation des preuves

(art. 37 al. 1 DPA). L'ouverture de l'enquête, son déroulement et les constatations essentielles doivent ressortir du dossier officiel (art. 38 al. 1 DPA). Le procès-verbal d'audition est rédigé séance tenante et son exactitude doit être confirmée, immédiatement après la clôture de l'audition, par la signature de la personne entendue, dès qu'il lui en a été donné connaissance, et par celle du fonctionnaire enquêteur ; si la signature de la personne entendue fait défaut, il y a lieu d'en indiquer le motif (art. 38 al. 2 DPA). Le procès-verbal relatif à un autre acte d'enquête est dressé aussitôt que possible, au plus tard le premier jour ouvrable qui suit ; son exactitude doit être confirmée par la signature du fonctionnaire enquêteur (art. 38 al. 3 DPA). Tout procès-verbal indique le lieu et la date de l'acte d'enquête, ainsi que les noms de ceux qui y ont participé. Il distingue entre les constatations personnelles du fonctionnaire enquêteur et les communications reçues de tiers (art. 38 al. 4 DPA).

**4.2.5** Les actes ou omissions du fonctionnaire enquêteur qui ne sont pas des mesures de contrainte peuvent être l'objet d'une plainte adressée au directeur ou chef de l'administration (art. 27 al. 1 DPA). Ce dernier rend une décision susceptible de recours à la cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (art. 27 al. 2 DPA). Les conditions formelles du dépôt de plainte sont réglées par l'art. 28 DPA.

**4.2.6** EMANUEL LAUBER et ANOUCK PIPOZ considèrent que si le procès-verbal porte une signature, il est présumé être exact. Une plainte, pour aboutir, doit satisfaire à des critères élevés pour renverser cette présomption. Si la signature n'est en revanche pas présente, la présomption tombe et il est plus facile de prouver l'erreur (EMANUEL LAUBER/ANOUCK PIPOZ, in : Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [édit.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [cité : BSK VStrR], n° 45 ad art. 38 DPA).

En droit civil, la jurisprudence admet que le procès-verbal d'une audience de première instance est un acte authentique (arrêt du TF 5A\_639/2014 du 8 septembre 2015 consid. 3.2.1). L'art. 9 CC s'applique par analogie : le contenu du procès-verbal est donc présumé exact, sauf preuve du contraire (FABIENNE HOHL, Procédure civile, tome II : Organisation, compétence et procédure, 2<sup>e</sup> éd., 2010, n° 509).

### **4.3**

**4.3.1** En l'espèce, le rapport d'enquête du 13 février 2019 a été signé par trois fonctionnaires enquêteurs ainsi que par C.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_ (cf. Faits, let. C.b *supra*). C.\_\_\_\_\_, en tant que directeur de la recourante avec signature individuelle, était bien habilité à représenter cette

dernière. Il ressort en outre du dossier que le rapport en question n'a été contesté ni lors de son établissement ni ultérieurement, par exemple au moyen d'une plainte (cf. consid. 4.2.5 *supra*). Ce n'est qu'à l'appui de sa réplique du 28 février 2022, soit plus de trois ans après l'établissement de ce rapport, que la recourante prétend pour la première fois qu'il ne refléterait pas la réalité. Une contestation intervenant pour la première fois si tardivement interpelle, d'autant plus que les souvenirs s'estompent avec le temps. Il convient ci-après d'examiner les griefs invoqués par la recourante qui conteste le contenu de ce rapport ainsi que sa valeur probante.

**4.3.2** La recourante allègue d'abord, sans en apporter la moindre preuve, que C. \_\_\_\_\_ (père) aurait une « maîtrise approximative de la langue française » et n'aurait par conséquent pas compris ce qui lui était demandé par les fonctionnaires enquêteurs le 13 février 2019. Le Tribunal de céans n'est pas convaincu par cette argumentation pour plusieurs motifs.

D'une part, il ressort de l'extrait du registre du commerce de la recourante que C. \_\_\_\_\_ (père) exerce la fonction de directeur de cette société depuis décembre 2001, soit depuis plus de vingt ans. La recourante affirme même dans un courriel du 24 juin 2021 adressé à l'OFDF qu'elle existe depuis plus de vingt-cinq ans. Ainsi, quand bien même C. \_\_\_\_\_ (père) ne serait pas de langue maternelle française, il a indéniablement dû, au fil des années, développer une maîtrise du français lui permettant de travailler à \*\*\* dans le cadre de son activité commerciale. Ainsi, l'argument avancé par la recourante selon lequel C. \_\_\_\_\_ (père) n'aurait pas compris ce qui lui était demandé ne convainc pas. De plus, on peut difficilement imaginer que les fonctionnaires enquêteurs qui ont établi ce rapport, lesquels sont formés pour mener des auditions, auraient poursuivi leur tâche s'ils s'étaient aperçus que leur interlocuteur ne comprenait pas ce qui lui était demandé. Cela paraît hautement improbable, d'autant plus que les propos retranscrits dans le rapport d'enquête sont précis en ce qui concerne les quantités de viande commandée, la manière dont la viande était livrée, les délais de livraison, ainsi que les contacts avec E. \_\_\_\_\_. On rappellera à cet égard qu'aucune plainte n'a été formulée à l'encontre de ce rapport, ni le jour de sa rédaction ni ultérieurement. De même, la recourante n'a ni allégué ni prétendu que le rapport en question serait entaché d'irrégularités, notamment sous l'angle du DPA.

Il convient de rappeler d'autre part que C. \_\_\_\_\_ (père) était accompagné le jour en question de son fils, I. \_\_\_\_\_. Comme l'a admis la recourante elle-même, le prénommé est francophone. Ainsi, les propos tels que retranscrits par les fonctionnaires enquêteurs ont été confirmés comme

étant exacts, d'abord par C. \_\_\_\_\_ (père), puis par une seconde personne de langue maternelle française. A cet égard, le fait que I. \_\_\_\_\_ n'avait pas le droit de signature pour engager la recourante ou n'était soi-disant pas employé de cette dernière n'est pas déterminant. Il ressort en effet du rapport d'enquête que c'est bien I. \_\_\_\_\_ qui avait le numéro de téléphone de E. \_\_\_\_\_, dénommé « \*\*\* », enregistré dans son téléphone portable. La recourante ne saurait dès lors être suivie lorsqu'elle prétend que le prénommé « ne disposait [...] pas des informations nécessaires [...] pour répondre et saisir convenablement la portée des questions posées ». Il ressort au contraire du dossier que I. \_\_\_\_\_ en savait beaucoup plus que ce que la recourante prétend.

En résumé, rien ne permet d'affirmer que les déclarations retranscrites dans le rapport d'enquête seraient inexactes, notamment en raison d'une mauvaise maîtrise du français de C. \_\_\_\_\_ (père) ou de l'absence, le jour en question, de D. \_\_\_\_\_ (fils). Il est précisé que la présence de ce dernier, ne disposant que d'une signature collective à deux, n'était de toute manière pas requise pour engager la recourante.

**4.3.3** Il ressort donc du rapport d'enquête établi que la viande achetée par la recourante provenait de l'étranger et qu'il s'agissait de viande de veau fraîche. La recourante fait néanmoins valoir, à l'appui de son recours, que la perquisition du 13 février 2019, au siège de la recourante, « n'a pas permis de déterminer, d'une manière suffisamment sûre, si les marchandises livrées par F. \_\_\_\_\_ à [la recourante] avaient été effectivement introduites dans le territoire douanier suisse, sans que les redevances y relatives n'aient été perçues ». Elle affirme en outre que même si les marchandises que F. \_\_\_\_\_ lui avait livrées avaient été effectivement introduites dans le territoire douanier suisse, sans que les redevances y relatives n'aient été perçues, il ne serait pas possible d'établir quelle proportion exacte des marchandises achetées par la recourante à la société F. \_\_\_\_\_ serait concernée par cette infraction, l'autorité inférieure n'ayant « pas retrouvé un seul morceau de viande livré par F. \_\_\_\_\_ dans les locaux de la recourante et n'[ayant] ainsi pu procéder à aucune vérification matérielle ». Elle déclare enfin, à l'appui de sa duplique, que la viande commandée à la société F. \_\_\_\_\_ serait en fait de la poitrine de veau congelée, non désossée et en demi-carcasses, et pas de la viande de veau fraîche. L'OFDF n'aurait pas non plus pu prouver qu'il s'agissait de viande fraîche, dès lors que cette information n'est indiquée sur aucune facture.

En affirmant que l'autorité inférieure n'a pu prouver ni l'origine de la viande ni son type, la recourante perd cependant de vue qu'elle s'est exprimée très clairement à ce sujet lors de ses premières déclarations qui figurent dans le rapport d'enquête du 13 février 2019. Or force est de constater qu'elle n'apporte aucun élément concret qui permettrait au Tribunal de considérer qu'il faudrait retenir ses secondes déclarations et écarter les premières. Au contraire, lorsqu'elles sont confrontées aux éléments du dossier, le Tribunal considère que les premières déclarations de la recourante sont plus crédibles que les secondes. On peut relever à cet égard ce qui suit.

Dans le rapport d'enquête, il est indiqué que « comme C. \_\_\_\_\_ savait que la viande provenait de l'étranger, [ce dernier] a demandé à E. \_\_\_\_\_ s'il possédait des documents ». A l'appui de sa réplique, la recourante allègue qu'elle n'a jamais demandé à E. \_\_\_\_\_ de lui fournir un document, afin de déterminer la provenance de la viande et que ce document aurait en réalité été transmis à la recourante de la propre initiative du prénommé. Cette affirmation est contredite par le dossier. En effet, lors de son audition du 14 février 2019, E. \_\_\_\_\_ a affirmé qu'il s'agissait « d'une attestation de provenance que [la recourante] [lui] avait demandé » (act. 01.08.05-005). Force est ainsi de constater que ce sont bien les premières déclarations de la recourante – et pas les secondes – qui coïncident avec les déclarations de E. \_\_\_\_\_. La recourante n'apporte aucune explication à ce sujet. Ainsi, elle n'est pas crédible lorsqu'elle soutient, à l'appui de sa réplique, qu'elle avait compris que le document en question était une proposition d'achat (tel un prospectus) pour de la viande halal.

La recourante s'appuie par ailleurs sur les déclarations de H. \_\_\_\_\_, un des associés gérants de la société F. \_\_\_\_\_, qui avait affirmé lors de son audition du 28 septembre 2020 que la viande livrée aux clients suisses provenait à la fois de fournisseurs suisses et français (act. 21.07.01-010 ; réponse 3). De l'avis du Tribunal, la recourante ne peut rien tirer de ces déclarations vagues. D'une part, le Tribunal de céans constate que les déclarations de H. \_\_\_\_\_, dans le cadre de la procédure de perception subséquente menée contre lui, ont constamment varié au cours de ses auditions (act. 21.07.01 ss). D'autre part, l'OFDF avait également observé, toujours dans le cadre de la procédure menée contre H. \_\_\_\_\_, qu'aucune preuve d'achat en Suisse et de déclaration à l'importation n'avait pu être retrouvée ou fournie concernant les marchandises vendues par l'intéressé.

Enfin, en ce qui concerne le type de viande livrée à la recourante, l'OFDF a rappelé qu'il ressort du dossier que la société F.\_\_\_\_\_, respectivement H.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, commercialisait de la viande fraîche mise sous vide, telle que retrouvée chez d'autres destinataires et lors du contrôle douanier du 29 janvier 2019 (act. 01.01.02). Ce qui précède coïncide à nouveau avec les premières déclarations de la recourante. Ainsi, force est de constater que la recourante n'a apporté aucun élément concret qui permettrait de démontrer que ses premières déclarations étaient erronées. Elle se borne à souligner que les factures ne précisent pas de quel type de viande il s'agissait et que les marchandises n'ont pas été retrouvées chez elle.

**4.3.4** Par ailleurs, la recourante déclare, pour la première fois à l'appui de sa réplique, que la viande commandée aurait été « non désossée et en demi-carcasses ». Rien au dossier ne permet toutefois de soutenir cette nouvelle affirmation.

Au contraire, dans le rapport d'enquête et dans son recours, la recourante relevait qu'il s'agissait de poitrine de veau, sans autres indications. On ne comprend pour quelles raisons la recourante aurait jugé utile, dans le cadre de la procédure devant l'OFDF, puis dans son recours, de taire qu'il s'agirait, comme elle le soutient désormais, de viande « non désossée et en demi-carcasses ». De plus, la mention poitrine de veau, sans autres indications, figure également sur les factures établies par la société F.\_\_\_\_\_. En revanche, l'indication selon laquelle il s'agirait de viande « non désossée et en demi-carcasses », comme le prétend la recourante, ne figure nulle part sur les factures précitées. L'omission d'une telle indication, qui plus est sur plusieurs factures, serait totalement invraisemblable, puisqu'elle a une incidence sur le prix des marchandises. La recourante n'apporte aucune explication à ce sujet. Ses nouvelles allégations sont par conséquent jugées non crédibles.

L'examen du prix des marchandises permet également d'écarter la thèse de la recourante. Cette dernière a produit deux factures, l'une du 27 janvier 2020, l'autre du 18 juillet 2020, concernant des achats qu'elle a effectués auprès de la société L.\_\_\_\_\_ (ci-après : la société \*\*\*), à \*\*\* (act. 28.10.06-005 et 28.10.06-008). La première portait sur l'achat de plus de 1'000 kg de « Poitrine de veau sans os SG » au prix de CHF 9.99/kg, ces articles bénéficiant d'une action (« Action / Super prix »). La seconde concernait l'achat d'une quantité similaire de « Poitrine de veau SG » au prix de CHF 10,50/kg, ces produits bénéficiant d'une « manipulation exceptionnelle de prix ».

Ainsi, en comparant les prix précités à ceux qui figurent sur les factures établies par la société F.\_\_\_\_\_, on peut en déduire que la recourante a acheté à la société précitée une viande de qualité similaire à celle qu'elle avait achetée à la société L.\_\_\_\_\_. Il s'agit donc bien de viande désossée et sans carcasses. Ainsi, la thèse de la recourante selon laquelle elle aurait commandé la viande en question « non désossée et en demi-carcasses » doit être écartée, car elle n'est étayée par aucun élément au dossier.

**4.3.5** Le Tribunal de céans considère enfin, en application par analogie des principes dégagés par la jurisprudence en droit des assurances sociales (cf. consid. 4.2.2 *supra*), que les premières déclarations de la recourante, qui ont été retranscrites dans le rapport d'enquête du 13 février 2019, sont plus impartiales et plus fiables que ses déclarations subséquentes. Ces dernières peuvent en effet être influencées par des réflexions postérieures, notamment au sujet de leur portée et de leurs conséquences.

Il convient en effet de rappeler que la recourante n'est revenue sur ses premières déclarations qu'à l'occasion de sa réplique, soit plus de trois ans après l'établissement du rapport d'enquête. A aucun moment dans ses écritures ultérieures et ses nombreux appels téléphoniques à l'OFDF, la recourante n'est revenue sur ses premières déclarations. Dans son courriel du 24 juin 2021 adressé à l'OFDF, elle n'a nullement remis en question l'origine ou la provenance de la viande : elle a indiqué en substance « être une victime collatérale » de la société F.\_\_\_\_\_ qui aurait réussi à la tromper. Certes, le rapport d'enquête mentionne uniquement de la viande de veau fraîche. La recourante n'a cependant jamais affirmé, avant sa réplique, qu'il s'agissait prétendument de viande « non désossée et en demi-carcasses », ce qui ne ressort aucunement du dossier.

**4.3.6** En conclusion, l'autorité inférieure a correctement apprécié les preuves et établi les faits, en retenant sur la base des premières déclarations de la recourante, corroborées par plusieurs éléments au dossier, que la viande qu'elle a achetée à la société F.\_\_\_\_\_ provenait de l'étranger et qu'il s'agissait bien de poitrine de veau fraîche. La thèse de la recourante selon laquelle il s'agirait de viande « non désossée et en demi-carcasses » doit également être écartée. Dans les circonstances du cas d'espèce, et contrairement à ce que soutient la recourante, il n'était pas requis pour établir l'état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant que l'autorité inférieure retrouve matériellement la viande livrée par la société F.\_\_\_\_\_ dans les locaux de la recourante pour établir son origine et son type. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante est rejeté.

## 5.

La recourante se plaint d'une violation des art. 70 al. 2 LD et 12 DPA.

### 5.1

**5.1.1** A l'appui de son recours, la recourante conteste revêtir la qualité de mandante au sens du droit douanier. Elle explique qu'elle ignorait tout, de bonne foi, des agissements illégaux de son fournisseur, la société F.\_\_\_\_\_, ou de ceux du livreur, E.\_\_\_\_\_, et n'avait d'ailleurs aucune raison d'émettre le moindre doute. Elle en veut pour preuve : la société précitée était une société suisse, inscrite au registre du commerce \*\*\*, dont le véhicule de livraison était immatriculé en Suisse et qui avait tout d'une société en règle ; en 2018, elle avait même participé à une mise en adjudication de la Confédération suisse, garantissant ainsi, selon la recourante, « un certain sérieux de la société » (recours, p. 28). De plus, toutes les factures établies par la société en question remplissaient les exigences légales et comportaient également la TVA, qui était payée à un taux de 2,5 %, soit le taux légal pour ce type de marchandise.

Elle nie enfin avoir obtenu un quelconque avantage illicite, dans la mesure où elle n'a jamais bénéficié d'un prix inférieur à celui exigé habituellement sur le marché pour une commande comparable ; au contraire, le prix convenu avec la société F.\_\_\_\_\_ correspondait au prix du marché suisse. Elle cite l'exemple de la société L.\_\_\_\_\_ auprès de laquelle elle s'est approvisionnée en viande de veau désossée pour un montant de CHF 9.99 le kilogramme (remise annuelle non prise en compte), alors que la viande de veau avec os – d'une valeur moindre que la viande désossée – a été achetée entre CHF 10.- et 10,24 le kilogramme auprès de la société F.\_\_\_\_\_.

**5.1.2** De son côté, à l'appui de sa décision, l'autorité inférieure relève que, quand bien même la recourante n'avait pas connaissance de l'importation en fraude de la marchandise, cet élément importe peu. Ce qui est déterminant et incontesté en l'espèce c'est le fait que la recourante a bien acheté la marchandise en cause (décision attaquée, consid. 5.5).

Elle considère par ailleurs, à l'appui de sa réponse, que la recourante a « manifesté sa prédisposition générale (*generelle Bereitschaft*) à accepter des marchandises de provenance étrangère » (réponse, ch. 17). Elle en veut pour preuve : la recourante a accepté de commander de la viande auprès de E.\_\_\_\_\_, après réception du certificat halal, ce dernier permettant de déduire que la viande en question ne pouvait provenir que de l'étranger, dès lors que l'abattage halal est interdit en Suisse.

Elle relève enfin que le prix de cette marchandise, qui variait entre CHF 10 et 10,24 le kilogramme, se situait dans la fourchette basse des prix appliqués en Suisse. A période égale, la poitrine de veau fournie par E. \_\_\_\_\_ coûtait en moyenne CHF 1,87 par kilogramme moins cher que la concurrence. Ainsi, selon l'autorité inférieure, la recourante a bénéficié d'un avantage illicite.

## 5.2

**5.2.1** Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent 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 (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 précité] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

**5.2.2** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux (*entgeltliches Umsatzgeschäft*) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 précité] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**5.2.3** Conformément à l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujéti à l'impôt sur les importations.

Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; arrêt du TF 2C\_535/2019 du 23 juillet 2020 consid. 5 ; ATAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le cercle des assujettis doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C\_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 30). Les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, de commerçant ou encore de simple consommateur. L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 70 LD sont réunies ou ne le sont pas. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 les deux du 14 janvier 2021 consid. 3.3 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd. 2012, p. 898 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

### 5.3

**5.3.1** A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 let. a LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation, commet une soustraction de l'impôt. Quant à l'art. 96 al. 1 LTVA, il énonce que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt à l'importation. Dans les trois cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

**5.3.2** Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. consid. 5.2.3 *supra*), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C\_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8 ; 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 précités consid. 4.2.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

**5.3.3** Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni – *a fortiori* – qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3 ; 114 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 198 consid. 6c ; arrêt du TF 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194] ; arrêts du TAF A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 ; A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; cf. déjà, JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève, vol. 46, 1975, p. 23 ss, p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. à ce propos, arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] ; 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

**5.3.4** La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Cette créance subséquente n'est

ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C\_723/2013 du 1<sup>er</sup> décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2<sup>e</sup> éd. 2007, N° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3).

**5.3.5** Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999 consid. 2b, publié in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 p. 438 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.4 ; A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.1 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 555, n° 468). Cette disposition est une norme fiscale normale (*normale Abgabenorm*), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C\_201/2013 précité consid. 7.4 ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C\_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ; 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 ; 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

## 5.4

**5.4.1** En l'espèce, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle soutient qu'elle ne revêt pas la qualité de mandante au sens du droit douanier, dans la mesure où elle aurait ignoré, de bonne foi, les agissements illégaux de la société F.\_\_\_\_\_. A cet égard, le Tribunal ne perçoit pas en quoi le rattachement de la société précitée avec la Suisse (la recourante évoque notamment son siège, son véhicule de livraison, ses factures ou encore sa participation à une mise en adjudication de la Confédération suisse) serait suffisant, ou d'une quelconque manière pertinent, pour en déduire que les marchandises auraient été dédouanées.

Le Tribunal considère au contraire que la recourante devait nourrir de sérieux doutes quant à la légalité des agissements de la société F.\_\_\_\_\_, raison pour laquelle elle avait demandé à E.\_\_\_\_\_ de lui fournir des documents (cf. consid. 4.3.3 *supra*). Il est évident que le certificat halal transmis à la recourante, émanant d'une société établie aux Pays-Bas, ne pouvait qu'alerter la recourante, peu importe au demeurant qu'il soit lié ou non à la viande achetée. La provenance étrangère de la viande ne lui avait de toute manière pas échappé, comme elle l'a admis lors de ses premières déclarations (cf. consid. 4.3 *supra*). Ainsi, en commandant à la société F.\_\_\_\_\_ la viande livrée par E.\_\_\_\_\_, de provenance étrangère et non déclarée, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que la recourante avait provoqué l'importation des marchandises en question. Elle revêt ainsi bien la qualité de mandante au sens du droit douanier et tombe par conséquent dans le champ d'application de l'art. 70 al. 2 LD.

**5.4.2** La recourante nie enfin avoir obtenu la jouissance d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Elle estime en substance que le prix convenu avec la société F.\_\_\_\_\_ correspondait au prix du marché suisse. Elle se réfère à des factures de la société L.\_\_\_\_\_. L'autorité inférieure conteste ce point de vue. Elle considère au contraire que la poitrine de veau fournie par E.\_\_\_\_\_ coûtait en moyenne CHF 1,87 par kilogramme moins cher que la concurrence et, partant, qu'elle a bénéficié d'un avantage illicite.

En l'occurrence, le Tribunal rappelle au préalable qu'il n'a pas été retenu que la recourante avait acheté à la société F.\_\_\_\_\_ de la poitrine de veau « non désossée et en demi-carcasses » (cf. consid. 4.3.4 et 4.3.5 *supra*), réputée moins chère. Il a au contraire été retenu que la recourante a acheté à la société F.\_\_\_\_\_ une viande de qualité similaire à celle qu'elle avait achetée à la société L.\_\_\_\_\_. D'autre part, il ne faut pas non plus perdre de vue que le montant de CHF 9.99 ou de CHF 10.50 le kilogramme mentionné sur les factures de la société L.\_\_\_\_\_ bénéficiait d'une action (« Action / Super prix ») ou d'une « manipulation exceptionnelle de prix », de sorte que les prix en question ne sont pas représentatifs de ceux exigés sur le marché pour une marchandise comparable. Enfin, contrairement à ce que soutient désormais la recourante, cette dernière pensait vraisemblablement tirer un avantage de la collaboration avec la société F.\_\_\_\_\_. Il en est pour preuve : C.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_ avaient relevé, à l'issue de la perquisition, que la qualité de la viande et le prix étaient corrects, ce qui avait convaincu la recourante d'accepter de collaborer avec la société précitée (cf. Faits, let. C.b *supra*). Il peut être renvoyé à cet égard à ce qui a déjà été dit concernant les premières

déclarations qui sont réputées plus fiables que celles qui sont faites ultérieurement (cf. consid. 4.2.2 et 4.3.5 *supra*).

Cela étant précisé, savoir si la poitrine de veau fournie par E. \_\_\_\_\_ coûtait en moyenne CHF 1,87 par kilogramme moins cher que la concurrence, comme le soutient l'autorité inférieure, peut demeurer indécis. En effet, en sa qualité d'assujettie au sens de l'art. 70 al. 2 LD, la recourante est *ipso facto* considérée comme ayant joui d'un avantage illicite ; l'art. 12 al. 2 DPA consacre en effet une présomption légale irréfragable selon laquelle les personnes tenues au paiement de la contribution ont obtenu un tel avantage (cf. consid. 5.3.2 et 5.3.3 *supra* ; cf. également arrêt du TAF A-4217/2021 du 1<sup>er</sup> mars 2023 consid. 9.2).

**5.4.3** Il s'ensuit que l'autorité inférieure a correctement appliqué les art. 70 al. 2 LD et 12 DPA. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante est rejeté.

## **6.**

La recourante se plaint enfin d'une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire.

### **6.1**

**6.1.1** La recourante soutient d'abord qu'il est choquant qu'elle soit tenue solidairement responsable du paiement de redevances de taxes d'importation, alors qu'elle ignorait tout des agissements illégaux de la société F. \_\_\_\_\_ et que rien ne permettait d'exiger d'elle qu'elle ait des doutes relatifs à une éventuelle importation de marchandises. Elle reproche enfin à l'autorité inférieure d'avoir apprécié les moyens de preuve de manière arbitraire, « puisqu'absolument aucun élément ne permettait d'établir d'une manière suffisamment satisfaisante que la totalité de la viande livrée par F. \_\_\_\_\_ et écoulée par la recourante provenait de l'étranger » (recours, p. 31).

**6.1.2** De son côté, l'autorité inférieure considère que la décision attaquée ne saurait être qualifiée d'arbitraire, dès lors que la détermination des redevances éludées ainsi que la désignation faite de la recourante comme débiteur solidaire au sens de l'art. 12 DPA reposent sur des éléments concrets du dossier permettant d'établir de manière suffisante l'état de fait. Elle rappelle d'autre part que l'assujettissement selon l'art. 12 DPA ne dépend pas de l'existence d'une faute et que l'assujetti objectif au sens de la législation douanière est *ipso facto* considéré comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, et ce même s'il n'était pas au courant de la fausse déclaration ou de son absence.

## 6.2

**6.2.1** Selon l'art. 9 Cst., toute personne a le droit d'être traitée par les organes de l'Etat sans arbitraire et conformément aux règles de la bonne foi.

**6.2.2** D'après la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 139 III 334 consid. 3.2.5) ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1) ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 ; 131 I 217 consid. 2.1).

## 6.3

**6.3.1** En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que l'argument de la recourante selon lequel elle ignorait tout des agissements de la société F.\_\_\_\_\_ et que rien ne permettait d'exiger d'elle qu'elle ait des doutes relatifs à une éventuelle importation de marchandises est contredit par plusieurs éléments du dossier. Il ressort en effet de ce dernier que le recourante nourrissait de sérieux doutes quant à la légalité des agissements de la société F.\_\_\_\_\_, raison pour laquelle elle avait demandé à E.\_\_\_\_\_ de lui fournir des documents (cf. consid. 4.3.3 et 5.4.1 *supra*).

On rappellera également à ce sujet que la recourante est une société active dans le domaine de la restauration depuis vingt-cinq ans, ce qui signifie que les questions liées à la provenance de la viande, sa traçabilité, ainsi que son importation en Suisse ne sont pas nouvelles pour ses administrateurs. Dans ces circonstances, la recourante aurait dû prendre ses précautions, notamment – mais surtout – en demandant à E.\_\_\_\_\_ la preuve des dédouanements. Il est évident qu'elle ne pouvait pas se satisfaire du certificat halal, émanant d'une société néerlandaise, que le précité lui avait transmis à sa demande.

**6.3.2** Cela étant précisé, même en supposant que la recourante ignorait l'absence de déclaration des marchandises, voire qu'elle aurait été la victime de la société F.\_\_\_\_\_, comme elle le prétend, l'application de la jurisprudence constante conduirait à rejeter ses griefs. En effet, la recourante est incluse dans la notion, largement interprétée, de mandante, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Elle tombe par conséquent dans le champ d'application de l'art. 70 al. 2 LD et répond ainsi directement des redevances d'importation. Par conséquent, le fait que la recourante soit prétendument de bonne foi n'y changerait rien.

La faute ainsi que le comportement découlant du fait d'une tierce personne n'est pas décisif. Le seul critère décisif constitue l'assujettissement aux droits de douane (cf. art. 70 LD) ainsi qu'à l'impôt sur les importations (cf. art. 51 LTVA). Certes, il n'est pas contesté que la recourante n'a pas elle-même traversé la frontière avec la marchandise. Cependant, le passage des denrées alimentaires ici en cause par la douane déclenche à lui seul l'assujettissement aux redevances douanières et à l'importation. Ainsi, la recourante, en tant que destinataire de la marchandise importée et personne pour le compte de laquelle des marchandises ont été commandées et importées, est une personne assujettie au sens de l'art. 51 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 let. c LD (cf. arrêt du TAF A-1704/2021 du 6 avril 2022 consid. 5.3 ; cf. également consid. 5.2.3 *supra*).

**6.3.3** En résumé, l'autorité inférieure a correctement apprécié les preuves et établi les faits, en retenant, sur la base des premières déclarations de la recourante, corroborées par plusieurs éléments au dossier, que la viande qu'elle a achetée à la société F. \_\_\_\_\_ provenait de l'étranger (cf. consid. 4 *supra*).

**6.3.4** Il découle de ce qui précède que le grief de violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire invoqué par la recourante est mal fondé.

## 7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure arrêtés à 4'250 francs sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Les frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un montant identique. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*) ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 4'250 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

Jérôme Gurtner

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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