



---

Cour I  
A-5077/2021

## Arrêt du 16 janvier 2025

---

Composition

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

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maîtres Guglielmo Palumbo et Gabrielle Peressin,  
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 à responsabilité limitée ayant son siège à \*\*\*, inscrite au registre du commerce le \*\*\*. Selon ce dernier, la société poursuit le but suivant : « la restauration rapide sur place et à l'emporter ». Les associés de la société sont B. \_\_\_\_\_ (associé gérant président) et C. \_\_\_\_\_ (associé gérant), les deux bénéficiant d'une signature individuelle.

**B.**

**B.a** Le 3 janvier 2019, D. \_\_\_\_\_ 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 D. \_\_\_\_\_ venait d'importer sans annonce en Suisse. De plus, le 29 janvier 2019, le prénommé 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 D. \_\_\_\_\_ venait d'importer sans annonce en Suisse.

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

**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 ou autorité inférieure]), 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.

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

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

- D. \_\_\_\_\_ a été présenté auprès de la société A. \_\_\_\_\_ par l'intermédiaire d'un dénommé H. \_\_\_\_\_ afin de proposer tout type de viande 100% halal, soit du bœuf, du poulet, des cordons bleus, etc. La qualité de la viande ainsi que le prix étant compétitif[s] (CHF 1.- en-dessous [sic] du prix de marché), B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ont accepté de collaborer avec ce fournisseur, soit D. \_\_\_\_\_.
- D. \_\_\_\_\_ s'est présenté comme un dénommé « D. \_\_\_\_\_ » lors du premier contact. Celui-ci remonte à environ 3 mois. C. \_\_\_\_\_ nous présente spontanément son téléphone portable en nous montrant les contacts suivants : [...].
- Après avoir effectué la perquisition de l'établissement, il a été découvert de nombreuses marchandises. C. \_\_\_\_\_ confirme que ces marchandises proviennent de livraisons effectuées par D. \_\_\_\_\_. Après discussion avec C. \_\_\_\_\_, il accepte d'effectuer un dépôt en espèce de CHF 2'000.- afin de garantir les redevances grevant les marchandises ([...]).
- Les commandes étaient soit effectuées par téléphone par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ sur l'un des numéros précités, soit effectuées sur place directement. C. \_\_\_\_\_ estime avoir été livré 1 fois par semaine depuis 3 mois par la société E. \_\_\_\_\_. Les délais de livraison étaient très approximatifs au début de la relation, puis cela s'est arrangé par la suite. La dernière de (sic) livraison de D. \_\_\_\_\_ coïncide avec la dernière facture de E. \_\_\_\_\_.
- C. \_\_\_\_\_ n'a jamais eu de contacts avec d'autres personnes. Il a toujours traité avec D. \_\_\_\_\_.
- D. \_\_\_\_\_ a livré tout type de viande halal et autres marchandises reprises sur la carte de A. \_\_\_\_\_, hormis les légumes.
- Comme C. \_\_\_\_\_ savait que la viande provenait de France (il a constaté sur certaines étiquettes la marque française Bigard), il pensait que celle-ci était dédouanée. D'ailleurs, lors d'un retard de livraison, D. \_\_\_\_\_ l'a informé que la viande était bloquée en douane. C. \_\_\_\_\_ n'a jamais demandé à D. \_\_\_\_\_ s'il possédait des documents douaniers.
- D. \_\_\_\_\_ a toujours livré la viande fraîche avec un fourgon réfrigéré de couleur blanche en (sic) plaque d'immatriculation inconnue. La facturation des marchandises était effectuée environ toutes les 2 à 3 livraisons. Ces dernières étaient toujours réglées en cash. Aucun virement bancaire n'a été effectué pour régler les factures E. \_\_\_\_\_.
- Nous présentons une photographie de D. \_\_\_\_\_ ([...]), C. \_\_\_\_\_ reconnaît cette personne comme le dénommé « D. \_\_\_\_\_ » et nous

informe qu'il s'agissait de la personne qui livrait les marchandises reprises sur les factures E.\_\_\_\_\_. [...]

- Un dénommé I.\_\_\_\_\_ gère la comptabilité de l'entreprise A.\_\_\_\_\_. Après entente téléphonique avec C.\_\_\_\_\_, il est convenu que nous nous présentions auprès du susnommé afin de séquestrer les factures E.\_\_\_\_\_, soit 3 factures. Le solde des factures se trouve au domicile de B.\_\_\_\_\_.

[...] ».

**C.c** Le lendemain, les locaux de la fiduciaire de la société, J.\_\_\_\_\_, dont le siège est à \*\*\* (canton de \*\*\*), ont été perquisitionnés par la Section antifraude douanière de Lausanne. Selon le procès-verbal de séquestre du même jour, neuf factures libellées au nom de la société E.\_\_\_\_\_ ont été séquestrées (factures n<sup>os</sup> FAC0210, FAC0526, FAC0482, FAC0488, FAC0483, FAC0004, FAC0010, FAC0002, et Facture 43).

**D.**

Le 18 février 2019, B.\_\_\_\_\_ a été entendu, à titre de renseignement, par des inspecteurs de la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest.

**E.**

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 E.\_\_\_\_\_ (ci-après : E.\_\_\_\_\_) et de D.\_\_\_\_\_ 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 29.10.2018 et le 23.01.2019 au nom de la société E.\_\_\_\_\_, ont été importées en Suisse sans annonce à notre administration. Par la suite, elles vous ont été livrées par D.\_\_\_\_\_ au moyen d'un fourgon réfrigéré.

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

|                                  |            |                  |
|----------------------------------|------------|------------------|
| Droits de douane                 | <b>CHF</b> | <b>54'158.10</b> |
| Taxe sur la valeur Ajoutée (TVA) | <b>CHF</b> | <b>1'906.20</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 3'600.55**.

[...] ».

Une liste des marchandises était annexée audit courrier.

#### **F.**

Par courrier du 25 juin 2021, la société, par l'entremise de B.\_\_\_\_\_, a pris position. Elle conteste en substance être redevable des redevances réclamées par l'OFDF.

#### **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 60'337.70 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 54'158.10, une créance de TVA de CHF 1'906.20 et des intérêts moratoires de CHF 4'273.40.

Ladite décision était accompagnée d'un tableau mentionnant, entre autres, le destinataire des marchandises, 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, D.\_\_\_\_\_ et la société E.\_\_\_\_\_ étaient solidairement assujettis au paiement du montant total précité.

#### **H.**

Par acte du 19 novembre 2021, la société (ci-après : la recourante), par l'intermédiaire de ses mandataires, 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 13 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 : [...]).

#### **J.**

Le 21 janvier 2022, la recourante a demandé à consulter l'ensemble du dossier de la cause figurant en annexe de la réponse de l'autorité inférieure (dossier OFDF : [...]).

**K.**

Le 4 février 2022, l'OFDF s'est opposé à la transmission de l'intégralité des pièces en question. Il indiquait en substance que celles-ci relèvent de procédures indépendantes à la présente procédure et que l'intérêt privé des personnes concernées par ces dernières s'oppose à leur consultation par la recourante.

**L.**

Par ordonnance du 2 mars 2022, le Tribunal a transmis à la recourante les pièces non litigieuses annexées à la réponse de l'autorité inférieure du 13 janvier 2022 pour consultation (un classeur et une clé USB).

**M.**

Par réplique du 22 avril 2022, la recourante a conclu, notamment, à ce qu'une prise de position de l'OFDF du 28 décembre 2021 lui soit transmise (ch. 1), ainsi que l'ensemble des pièces produites par l'OFDF à l'appui de sa réponse du 13 janvier 2022 (ch. 2). Elle a pour le surplus confirmé les conclusions prises à l'appui de son recours.

**N.**

Par duplique du 12 mai 2022, l'OFDF a produit sa prise de position du 28 décembre 2021 demandée par la recourante (cf. let. M *supra*). Il a pour le reste conclu au rejet du recours.

**O.**

Le 23 mai 2022, la recourante a déposé une écriture spontanée.

**P.**

Le 23 juin 2022, l'OFDF a indiqué qu'il renonçait à prendre position sur l'écriture de la recourante du 23 mai 2022. Il a pour le surplus confirmé ses conclusions.

**Q.**

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 lendemain. Le recours, déposé le 19 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 ; 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

### 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 4'159.50 kg bruts de denrées alimentaires diverses, notamment des produits carnés, de provenance étrangère. Cette marchandise a été commandée par la recourante à D.\_\_\_\_\_. C'est également ce dernier qui a livré les marchandises précitées à la recourante. Il s'est avéré que ces marchandises, facturées au nom de la société E.\_\_\_\_\_, ont été importées 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 60'337.70. Outre la recourante, D.\_\_\_\_\_ et la société E.\_\_\_\_\_ sont solidairement assujettis au paiement du montant précité.

Dans ce contexte, le Tribunal examinera d'abord le grief de nature formelle invoqué par la recourante portant sur son droit d'être entendu (cf. consid. 4 *infra*). Il présentera ensuite les règles régissant la matière (cf. consid. 5 *infra*), avant d'aborder les griefs de fond (cf. consid. 6, 7, 8 et 9 *infra*).

### 4.

Dans un grief formel, la recourante se plaint d'une violation de son droit



d'être entendue au sens de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), de son droit de consulter le dossier en vertu de l'art. 26 PA, ainsi que du principe de l'égalité des armes.

#### **4.1**

**4.1.1** Dans son courrier du 21 janvier 2022, la requérante demande l'accès à l'ensemble des pièces du dossier de l'autorité inférieure mentionné dans le bordereau joint à la réponse de l'OFDF du 13 janvier 2022 (dossier OFDF : [...]). Dans sa prise de position du 22 avril 2022, elle fait valoir que toutes les pièces et observations soumises au juge doivent pouvoir être consultées et discutées par la partie adverse. De son point de vue, il n'appartient en aucun cas à l'OFDF de « décider quelles sont les pièces déterminantes pour sa partie adverse, ce d'autant plus lorsqu'il a lui-même produit et s'est intégralement référé à ces documents » (p. 4). Elle souligne par ailleurs que l'OFDF n'allègue pas qu'il existerait en l'occurrence un intérêt prépondérant justifiant la limitation de l'accès au dossier de la procédure. Selon elle, l'OFDF se contente d'alléguer que sa décision ne s'est fondée que sur les éléments listés dans ses déterminations du 4 février 2022, alors que rien ne lui permet « de vérifier que les autres pièces ne contiennent pas d'éléments pertinents pour la défense de ses intérêts » (p. 5).

**4.1.2** De son côté, dans sa prise de position du 4 février 2022, l'OFDF précise que les pièces auxquelles il a fait usage dans le cadre de la présente procédure sont les suivantes : les pièces relevant du sous-dossier de la requérante et de B.\_\_\_\_\_ (act. 29.03.01 à 29.10.04 et 30.06.01 à 30.08.01), les procès-verbaux d'interrogatoire de D.\_\_\_\_\_ (act. 01.08.02 à 01.08.05), les procès-verbaux d'interrogatoire de F.\_\_\_\_\_ (act. 04.08.01 à 04.08.03) et les factures des fournisseurs de la société E.\_\_\_\_\_ (act. 04.06.02, 05.06.09, 05.06.10, 05.06.12 à 05.06.15), les procès-verbaux d'interrogatoire de G.\_\_\_\_\_ (act. 21.07.01), la demande d'informations à l'Office fédéral de l'agriculture (act. 14.06.02), le rapport d'enquête quant aux contingents et dédouanements de K.\_\_\_\_\_ (act. 21.06.03), la réponse concernant la demande d'entraide judiciaire internationale en matière pénale formée par l'OFDF (act. 41.07.02), le questionnaire de L.\_\_\_\_\_ et son procès-verbal d'audition (act. 42.06.01 et 42.08.01). Il ajoute que le droit de consultation des pièces étant limité à la cause, il ne saurait couvrir d'autres pièces du dossier que celles mentionnées ci-dessus. Il indique par ailleurs s'opposer à la transmission des autres pièces, ces dernières relevant de procédures

indépendantes à la présente. Enfin, l'intérêt des personnes concernées par ces pièces s'oppose à leur consultation.

## **4.2**

**4.2.1** L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). S'agissant de la portée du droit de consultation des pièces, il y a lieu de rappeler que ce droit se limite à la cause de la partie (*in ihrer Sache*, art. 26 al. 1 PA) et ne va pas au-delà. Ainsi, l'art. 26 PA n'octroie pas un droit de consulter le dossier d'autres procédures qui ne concernent pas la partie aussi longtemps que l'autorité n'en fait pas usage ou ne s'en sert pas pour bâtir une preuve ou un argument (cf. arrêt du TF 2A.294/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3 ; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar VwVG, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n° 59 ad art. 26).

**4.2.2** Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

**4.2.3** Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 non publié in ATF 144 IV 135 ; 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ;

arrêts du TAF A-5647/2017 précité consid. 1.5.3 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

**4.2.4** Le principe de l'égalité des armes constitue un élément de la notion plus large de procès équitable, garanti par l'art. 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH, RS 0.101). Il requiert que chaque partie se voie offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire (cf. ATF 139 I 121 consid. 4.2.1 ; 137 V 210 consid. 2.1.2.1 ; arrêt du TF 1C\_276/2020 du 16 février 2021 consid. 3.2).

### 4.3

**4.3.1** En l'espèce, dans sa prise de position du 4 février 2022, l'OFDF précise que la recourante a eu accès, le 29 octobre 2021, à l'ensemble des éléments relevant de sa cause avant de déposer un recours au Tribunal de céans. Il s'agit des pièces suivantes (act. 29.03.02-001) :

- Les actes concernant le sous-dossier intitulé « (...) A. \_\_\_\_\_ ».
- Les actes concernant le sous-dossier intitulé « (...) B. \_\_\_\_\_ ».
- Les cinq procès-verbaux d'audition de D. \_\_\_\_\_ (act. 01.08.01 à 01.08.05).
- Les trois procès-verbaux d'audition de F. \_\_\_\_\_ (act. 04.08.01 à 04.08.03).
- Les trois procès-verbaux d'audition de G. \_\_\_\_\_ (act. 21.07.01).

De plus, par ordonnance du 2 mars 2022, le Tribunal de céans a transmis à la recourante le dossier de la cause préparé par l'autorité inférieure comprenant un classeur et une clé USB. Les pièces contenues dans le classeur et la clé USB précités sont surlignées en jaune dans le journal des actes figurant sur les premières pages du classeur de l'OFDF remis à la recourante. Ces pièces sont également mentionnées dans la prise de position de l'OFDF du 4 février 2022 (p. 2 ; cf. aussi consid. 4.1.2 *supra*).

**4.3.2** Le Tribunal constate d'abord que de nombreuses pièces mentionnées dans le bordereau annexé à la réponse de l'OFDF (dossier OFDF, [...]), auxquelles la recourante demande un accès intégral, se rapportent à des procédures tierces qui ne concernent pas la recourante. Il suffit de lire le bordereau, long de onze pages, pour s'en rendre compte. Seuls les sous-dossiers intitulés « (...) A. \_\_\_\_\_ » et « (...) B. \_\_\_\_\_ » la

concernent directement (réponse de l'OFDF, p. 18-19). Les autres sous-dossiers contiennent des actes d'enquête instruits par l'OFDF (notamment des procès-verbaux de perquisition, de séquestre ou d'audition) concernant d'autres personnes physiques ou morales qui n'ont aucun lien avec la recourante. On ne voit pas pour quelles raisons cette dernière devrait p. ex. pouvoir consulter la comptabilité de sociétés tierces ou les procès-verbaux des auditions de leurs administrateurs, gérants ou employés. La recourante ne l'explique pas.

Comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 4.2.1 *supra*), l'art. 26 PA n'octroie pas un droit de consulter le dossier d'autres procédures qui ne concernent pas la partie aussi longtemps que l'autorité n'en fait pas usage ou ne s'en sert pas pour bâtir une preuve ou un argument. Ainsi, l'art. 26 PA n'octroie pas à la recourante le droit de consulter l'intégralité des pièces figurant dans le bordereau annexé à la réponse de l'OFDF, à l'exception des pièces sur lesquelles l'autorité inférieure s'est fondée et qui lui ont été transmises (cf. consid. 4.3.1 *supra*). En outre, la recourante ne prétend pas que l'OFDF aurait fait usage de pièces qui ne lui auraient pas été transmises : elle se borne à demander à consulter l'intégralité de ce dossier, même si son contenu, à l'exception des pièces qui lui ont été transmises, ne la concerne pas. Infondée, sa demande d'accès intégral au dossier en question est par conséquent rejetée.

**4.3.3** Enfin, le Tribunal ne discerne aucune violation du principe de l'égalité des armes, si tant est que ce dernier grief soit suffisamment motivé pour être recevable, ce qui peut demeurer indécis en l'espèce. La recourante ne saurait en effet prétendre être placée dans une situation de net désavantage par rapport à l'OFDF, dès lors que les pièces dont la consultation lui a été refusée ne la concernent pas directement et n'ont pas été utilisées par l'autorité inférieure pour bâtir une preuve ou un argument.

**4.4** Il s'ensuit que le droit d'être entendu de la recourante et le principe de l'égalité des armes ont été respectés. Mal fondés, ses griefs sont rejetés, pour autant qu'ils soient recevables.

## **5.**

Le cadre légal général dans lequel s'inscrit l'objet du litige est le suivant.

### **5.1**

**5.1.1** 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 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

**5.1.2** 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 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**5.1.3** 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 assujéti 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 assujétis 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 assujétis 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. Est donc concernée toute personne qui, de fait ou de droit, est à l'origine de l'importation (cf. arrêts du TF 2C\_372/2021 du 23 décembre 2021 consid. 3.3 ; 2C\_535/2019 précité consid. 5 ; 2C\_177/2018 précité consid. 5.4 ; 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.4 [résumé in : Revue fiscale {RF} 69/2014 p. 705] ; 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4). Selon la jurisprudence, les personnes physiques sont débitrices des droits de douane même si elles ont agi en tant qu'organe d'une personne morale (cf. arrêts du TF 2C\_535/2019 précité consid. 5 ; 2C\_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.3 ; 2C\_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 4.2) ; cela peut avoir pour conséquence qu'une personne physique ayant agi en tant qu'organe d'une personne morale s'engage à la fois elle-même et la personne morale en vertu du droit douanier (cf. arrêts du TF 2C\_535/2019 précité consid. 5 ; 2C\_420/2013 précité consid. 3.4 et 3.5). Le mandant n'est pas seulement la personne (physique ou morale) qui conclut un contrat avec le transporteur ou l'importateur au sens du droit civil, mais également toute personne qui provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises (cf. arrêt du TF 2C\_420/2013 précité consid. 3.4 et les arrêts cités). 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).

## **5.2**

**5.2.1** 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, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

**5.2.2** 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. 5.1.3 *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 ; A-1835/2019 précités consid. 4.2.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

**5.2.3** 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 ; 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 précité consid. 3.2 ; 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).

**5.2.4** 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).

**5.2.5** 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 précité consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

## 6.

Dans un premier grief invoqué au fond, la recourante se plaint d'une violation des art. 12 DPA et 70 LD en lien avec le statut de la société E.\_\_\_\_\_.



## 6.1

**6.1.1** A l'appui de son recours, la recourante estime en effet que si une société doit être considérée comme « à l'origine de l'importation », il s'agit exclusivement de la société E.\_\_\_\_\_ et non d'elle. Elle ajoute que « l'existence d'un intermédiaire (E.\_\_\_\_\_) entre l'importateur (D.\_\_\_\_\_) et [elle] entraîne purement et simplement l'impossibilité pour [elle] d'avoir acquis des biens d'importation, puisqu'ils avaient déjà été importés pour le compte d'une autre société auprès de laquelle elle s'approvisionnait tout comme elle le faisait auprès de n'importe quel autre grossiste suisse » (recours, p. 11-12). Selon elle, faute d'avoir eu comme co-contractant l'importateur des marchandises pour lesquelles les redevances ont été éludées, elle ne saurait être considérée comme étant à l'origine de l'importation des marchandises et encore moins la « mandante » d'un tiers (D.\_\_\_\_\_) avec lequel elle n'entretenait aucun rapport contractuel. Cette qualité devrait revenir à l'intermédiaire, à savoir la société E.\_\_\_\_\_, dans l'intérêt de laquelle semblait agir D.\_\_\_\_\_ en important des marchandises. Ainsi, elle considère qu'elle n'a « tout simplement pas acquis ses biens auprès d'un importateur mais bien auprès d'une société basée en Suisse, ayant visiblement elle-même acquis la marchandise auprès de D.\_\_\_\_\_ après que ce dernier l'eut importée à titre personnel » (recours, p. 12).

**6.1.2** De son côté, à l'appui de sa duplique, l'OFDF rappelle que la recourante confirme, dans sa prise de position du 22 avril 2022, avoir acquis les marchandises litigieuses à la société E.\_\_\_\_\_, dont G.\_\_\_\_\_ est l'associé majoritaire (p. 2 ch. 3). Il précise en outre que ce dernier, dans le cadre des activités de cette société, achetait à l'étranger de la viande qu'il importait ou faisait importer sans annonce pour finalement la faire livrer à ses clients en Suisse, notamment avec l'aide de D.\_\_\_\_\_. Il considère ainsi que la société E.\_\_\_\_\_ constituait, par les actes de son président, G.\_\_\_\_\_, « la tête du système de contrebande ». Il en déduit par conséquent que la société E.\_\_\_\_\_ ne saurait être reconnue comme étant destinataire des marchandises importées en fraude. Tel n'est en revanche pas le cas de la recourante pour qui les marchandises de provenance étrangère étaient importées, afin de répondre à ses commandes.

## 6.2

**6.2.1** En l'espèce, selon la thèse de la recourante, D.\_\_\_\_\_, agissant prétendument en son nom et pour son compte, aurait vendu les marchandises litigieuses à la société E.\_\_\_\_\_, puis les aurait importées en fraude en Suisse, avant que la société en question les vende à la recourante. Toujours selon elle, la société E.\_\_\_\_\_ aurait ainsi été

l'intermédiaire entre D. \_\_\_\_\_ et elle, entraînant purement et simplement l'impossibilité pour la recourante d'avoir acquis des biens d'importation puisque ceux-ci avaient déjà été importés pour le compte de E. \_\_\_\_\_, société auprès de laquelle la recourante s'approvisionnait ensuite comme elle le faisait auprès de n'importe quel autre grossiste suisse. Cependant, de l'avis du Tribunal, force est d'admettre qu'aucun élément au dossier ne permet de soutenir sa position. Il ressort en effet du dossier que la recourante a effectivement acheté les marchandises litigieuses à la société E. \_\_\_\_\_. Il en est pour preuve : les factures que D. \_\_\_\_\_ lui a transmises ont toutes été établies par la société précitée. Quant à D. \_\_\_\_\_, ce dernier est intervenu en qualité d'auxiliaire de la société précitée. Ainsi, lorsque la recourante commandait des marchandises à D. \_\_\_\_\_, son cocontractant était bien la société E. \_\_\_\_\_. En revanche, rien au dossier ne permet de soutenir la thèse de la recourante, à savoir que D. \_\_\_\_\_ serait intervenu, en son nom et pour son propre compte, en qualité d'importateur des marchandises. En effet, aucun document de vente entre D. \_\_\_\_\_ et la société E. \_\_\_\_\_ n'a été retrouvé ou fourni au cours de l'enquête. Ainsi, l'importatrice des marchandises, qui est également la cocontractante de la recourante, est la société E. \_\_\_\_\_. C'est dans cette configuration qu'il conviendra d'examiner si la recourante revêt la qualité de « mandante » au sens du droit douanier (sur cette question, cf. consid. 7 *infra*).

**6.2.2** Il est utile de préciser ce qui suit. Même si l'on retenait la thèse de la recourante, à savoir que D. \_\_\_\_\_ serait l'importateur des marchandises litigieuses, et pas la société E. \_\_\_\_\_, ce qui n'est confirmé par aucun élément au dossier (cf. consid. 6.2.1 *supra*), la qualité de mandante de la recourante au sens du droit douanier ne serait pas pour autant écartée, contrairement à ce qu'elle semble penser. En effet, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 5.1.3 *supra*), le mandant n'est pas seulement la personne (physique ou morale) qui conclut un contrat avec le transporteur ou l'importateur au sens du droit civil, mais également toute personne qui provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises (cf. arrêt du TF 2C\_420/2013 précité consid. 3.4 et les arrêts cités ; voir ci-après au consid. 7 l'analyse du grief de la recourante à ce sujet).

**6.3** Le Tribunal de céans ne discerne par conséquent aucune violation des art. 12 DPA et 70 LD en lien avec le statut de la société E. \_\_\_\_\_. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante est rejeté.

## 7.

Dans un second grief, la recourante se plaint d'une violation des art. 12 DPA et 70 LD en lien avec sa prétendue qualité de « mandante ».

### 7.1

**7.1.1** La recourante soutient d'abord qu'elle n'a pas souhaité commander « de la marchandise d'importation ». Elle relève qu'elle s'est fournie auprès de la société E.\_\_\_\_\_, à savoir une entreprise suisse, se présentant comme une vendeuse de produits alimentaires en Suisse. Par ailleurs, compte tenu des origines variées des viandes achetées à la société E.\_\_\_\_\_, comme la Turquie ou l'Ukraine, la recourante souligne qu'elle ne pouvait qu'en déduire que cette société « était une grossiste de produits déjà sis en Suisse et non pas une importatrice qui irait se fournir dans les pays concernés » (recours, p. 14). Elle ajoute que les commandes lui parvenaient généralement en 24 heures, ce qui excluait selon elle la possibilité d'une importation directe. Elle indique au surplus que la société précitée lui aurait confirmé que la viande, d'origine étrangère, « provenait de Suisse ». Elle fait ainsi valoir qu'elle ne peut pas être considérée comme ayant provoqué les importations en cause, dans la mesure où la marchandise qu'elle « souhaitait et pensait » acquérir provenait d'un fournisseur suisse, étant précisé que l'importation directe des marchandises était, selon elle, invraisemblable. Elle en déduit ainsi qu'à défaut d'avoir volontairement provoqué l'importation, son statut de mandante au sens de l'art. 70 LD devrait être exclu. Elle argue ensuite qu'elle n'a pas perçu d'avantage illicite. Il n'est selon elle pas établi que le prix auquel était achetée la marchandise aurait été différent de celui qui serait proposé par un grossiste suisse qui n'importe pas sa marchandise lui-même, respectivement un importateur qui règle les taxes douanières. Enfin, elle estime que l'autorité inférieure met à sa charge une obligation de procéder à des vérifications sur le dédouanement des marchandises qu'elle n'avait aucune raison de faire et qu'elle n'aurait pas pu effectuer. Selon elle, ni la société E.\_\_\_\_\_ ni l'OFDF n'auraient informé la recourante au sujet du paiement des taxes douanières, la première en raison du secret des affaires, le second sur la base du secret de fonction.

**7.1.2** De son côté, à l'appui de sa réponse, l'OFDF précise que la recourante connaissait l'origine étrangère de la viande, celle-ci étant par ailleurs indiquée sur les étiquettes. En outre, même si la marchandise était d'origine de pays non limitrophes à la Suisse, il n'en demeure pas moins qu'elle a dû traverser la frontière pour parvenir en Suisse. Il n'est pas non plus exclu, selon l'OFDF, que la société E.\_\_\_\_\_ se soit fournie dans un pays limitrophe à la Suisse. De plus, il estime que la recourante, au

bénéfice d'une formation professionnelle en la matière et qui, à ce titre, est consciente de l'importance de la traçabilité des marchandises, ne saurait être suivie lorsqu'elle déclare avoir ignoré que la viande provenait de l'étranger et était importée en Suisse par la société E.\_\_\_\_\_. Il précise également que le fait que les numéros de téléphone des interlocuteurs de cette société changeaient régulièrement selon les livraisons, que ces dernières s'effectuaient avec des camions divers, ou que ses représentants étaient nombreux, aurait dû interpellier la recourante. Par conséquent, il en déduit que la recourante a commandé de la viande dont elle savait, ou pouvait tout du moins présumer, qu'elle était d'origine étrangère et importée en Suisse. En passant ces commandes de marchandises, elle a provoqué leur importation en Suisse. Il convient donc de lui reconnaître le statut de « mandant ». Il relève encore que quand bien même il serait renoncé à lui attribuer la qualité de « mandante », il n'en demeure pas moins que la recourante a bénéficié d'un avantage illicite découlant des prix avantageux des marchandises litigieuses par rapport à ceux pratiqués sur le marché suisse. Il rappelle à cet égard qu'elle a elle-même déclaré avoir commandé de la viande auprès de D.\_\_\_\_\_, car celle-ci était un franc moins cher qu'ailleurs pour une excellente qualité. Il considère enfin qu'elle pouvait requérir la présentation de documents douaniers.

## 7.2

**7.2.1** En l'espèce, il a été rappelé plus haut qu'il suffit selon la jurisprudence que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative. En d'autres termes, il n'est pas déterminant que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. consid. 5.2.3 *supra*). Ainsi, les arguments de la recourante selon lesquels elle n'aurait pas « souhaité » commander de la marchandise d'importation ou qu'elle n'aurait pas « volontairement » provoqué l'importation ne lui sont d'aucuns secours. D'autre part, le Tribunal ne perçoit pas en quoi le fait, comme avancé par la recourante, que la société E.\_\_\_\_\_ soit une entreprise suisse, se présentant comme une vendeuse de produits alimentaires en Suisse, serait suffisant, ou d'une quelconque manière pertinent, pour en déduire que les marchandises auraient été dédouanées. La recourante ne l'explique pas. De même, savoir si les marchandises provenaient ou non de pays limitrophes à la Suisse n'est pas déterminant dans le cas d'espèce. Il suffit que les marchandises aient été importées en Suisse sans avoir été dédouanées, ce qui est le cas en l'espèce et n'est au demeurant pas contesté par la recourante. Il a également été établi que la société E.\_\_\_\_\_, décrite par l'OFDF comme « la tête du système de contrebande », était l'importatrice des marchandises litigieuses, et pas une

simple intermédiaire au sens où l'entend la recourante (sur ce point, cf. consid. 6 *supra*).

**7.2.2** Le Tribunal considère par ailleurs que la recourante aurait dû nourrir de sérieux doutes quant à la légalité des agissements de la société E.\_\_\_\_\_. La provenance étrangère de la viande ne lui avait en effet pas échappé, comme elle l'a admis le 13 février 2019 à l'issue de la perquisition et dans ses écritures ultérieures. Il ressort également du dossier que lors d'un retard de livraison, D.\_\_\_\_\_ lui aurait indiqué que la viande était bloquée en douane (act. 29.06.01-002 ; cf. également, Faits, let. C.b *supra*), ce qui aurait dû l'interpeller. Elle ne pouvait à tout le moins pas déduire de cet incident que les redevances étaient versées. Dans ces circonstances, la recourante aurait dû prendre des précautions, notamment en demandant à D.\_\_\_\_\_ la preuve des dédouanements. Il est évident qu'elle ne pouvait pas se satisfaire du fait que la société en question était une entreprise suisse, se présentant comme une vendeuse de produits alimentaires en Suisse, que la marchandise ne provenait soi-disant pas de pays limitrophes à la Suisse, ou encore qu'elle considérait cette société comme une intermédiaire, et pas une importatrice. On rappellera également que la recourante est une professionnelle de la restauration : elle a en effet indiqué, à l'appui de son recours, que C.\_\_\_\_\_ est au bénéfice d'un diplôme de cafetiers, restaurateurs et hôteliers, qu'il a obtenu le \*\*\* 2017.

**7.2.3** Cela étant précisé, même à supposer que la recourante ignorait l'absence de déclaration des marchandises, 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 (cf. consid. 5.1.3 *supra*). 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. également arrêt du TAF A-1704/2021 du 6 avril 2022 consid. 5.3).

**7.2.4** La recourante ne saurait enfin raisonnablement nier avoir bénéficié d'un avantage illicite. Il ressort en effet tant du procès-verbal de perquisition des locaux de la recourante que de l'audition de B. \_\_\_\_\_ que la viande proposée par la société E. \_\_\_\_\_ à la recourante était un franc moins cher qu'ailleurs et de bonne qualité. Par conséquent, la recourante a bien bénéficié d'un avantage illicite.

**7.2.5** Au vu de ce qui précède, l'autorité inférieure a correctement appliqué les dispositions relatives à l'assujettissement au paiement de la dette douanière, en retenant que la recourante devait être qualifiée de mandante au sens du droit douanier. C'est dès lors à bon droit que l'autorité inférieure a qualifié la recourante de débitrice de l'impôt sur les importations (cf. art. 51 al. 1 LTVA) au sens de l'art. 70 al. 2 let. a LD et l'a donc également poursuivie en tant que personne débitrice des prestations subséquentes (cf. art. 12 al. 2 DPA).

**7.3** Il s'ensuit que le grief de violation des art. 12 DPA et 70 LD en lien avec la qualité de mandante de la recourante est mal fondé. Il doit par conséquent être rejeté.

## **8.**

La recourante fait encore valoir que la décision attaquée serait arbitraire et inopportune.

### **8.1**

**8.1.1** La recourante explique que le résultat de la décision attaquée serait particulièrement choquant. Cette décision reviendrait à faire porter à la recourante, qui n'aurait commis ni faute ni négligence, le fardeau d'une dette, en l'occurrence de CHF 60'337.70, dont elle n'avait aucune connaissance et aucun moyen de vérifier l'existence. Cette prétendue dette fiscale s'apparenterait à « une sanction déguisée », ce qui serait choquant et arbitraire.

Elle soutient en outre que la décision attaquée serait inopportune pour plusieurs motifs. Elle expose que la recourante est un petit restaurant qui a débuté son activité en 2017, qu'elle n'a jamais « cherché à se procurer de la viande importée mais a au contraire choisi une société suisse comme cocontractante », qu'aucune faute intentionnelle ou par négligence ne lui a

été imputée, que le montant réclamé, qui représente plus du triple de son capital social, est « totalement disproportionné », que le paiement d'une telle somme entraînerait vraisemblablement pour elle des licenciements, voire sa faillite, qu'elle ignorait l'existence des importations frauduleuses, et qu'il n'est pas difficile pour l'autorité inférieure de requérir de la société E.\_\_\_\_\_, respectivement D.\_\_\_\_\_, le paiement de la dette douanière, dès lors que ces derniers se trouvent en Suisse (recours, p. 18).

**8.1.2** De son côté, l'autorité inférieure considère que sa décision ne saurait être qualifiée d'arbitraire, dès lors que la détermination des redevances éludées ainsi que la désignation faite de la recourante comme débitrice 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 (réponse de l'OFDF, n° 20, qui renvoie aux n°s 11 et 17). Cette solution ne saurait donc heurter de manière choquante le sentiment de justice et son résultat n'est nullement en contradiction avec l'état de fait. Elle rappelle enfin 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, même s'il n'était pas au courant de la fausse déclaration ou de son absence.

Elle relève enfin que le grief d'inopportunité soulevé par la recourante ne saurait être retenu, dans la mesure où, en application du droit en vigueur, elle a, dans les limites de son pouvoir d'appréciation et discrétionnaire, rendu une décision motivée et étayée sur des éléments concrets du dossier.

## **8.2**

**8.2.1** 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.

**8.2.2** 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 (cf. ATF 139 III 334 consid. 3.2.5) ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable (cf. 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 (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.3 ; 131 I 217 consid. 2.1).

**8.2.3** Une décision est inopportune lorsque la solution choisie par l'autorité n'est pas judicieuse et ne tient pas compte de manière appropriée des particularités du cas d'espèce (cf. ATAF 2009/64 consid. 5.1 et la référence citée ; arrêt du TAF A-5801/2014 du 25 mars 2015 consid. 6.2). Le Tribunal de céans fait preuve de retenue dans l'examen de l'opportunité, notamment lors de l'examen de questions techniques et en matière de contrôle de l'évaluation des épreuves d'examen (cf. ATAF 2013/9 consid. 3.9, 2009/64 précité consid. 5.3 ; 2007/6 consid. 3 ; arrêt du TAF F-736/2017 du 18 février 2019 consid. 7.8.1). Des limites à l'examen de l'opportunité ont également été posées par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence (cf., notamment, ATF 142 II 451 consid. 4.5.1 ; 136 I 184 consid. 2.2.1).

### **8.3**

**8.3.1** En l'espèce, la décision de l'autorité inférieure ne saurait être qualifiée d'arbitraire. C'est à juste titre que l'autorité inférieure rappelle à la recourante 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, même s'il n'était pas au courant de la fausse déclaration ou de son absence. Il a également été constaté plus haut que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a qualifié la recourante de débitrice de l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA) au sens de l'art. 70 al. 2 let. a LD (cf. consid. 7.2.3 *supra*). Dans ces circonstances, l'affirmation de la recourante selon laquelle sa dette fiscale serait une « sanction déguisée » ne peut qu'être rejetée : la perception de la contribution en question trouve en effet sa source dans une violation objective de la législation douanière (cf. consid. 5.2.3 *supra*). Cette violation ne s'apparente dès lors en aucun cas à une sanction, encore moins déguisée, pour reprendre les termes de la recourante.

**8.3.2** Sous l'angle de l'examen de l'opportunité de la décision attaquée, le Tribunal reconnaît que le montant de la créance arrêté dans cette décision est important, notamment en proportion du capital social de la recourante s'élevant à un montant de CHF 20'000.-. Il convient toutefois de rappeler que le montant dû par la recourante de CHF 60'337.70 a été calculé selon les dispositions légales applicables au cas d'espèce et, en particulier, selon le genre, la quantité et l'état de la marchandise. En d'autres termes, sous l'angle de l'examen de l'opportunité de la décision attaquée, l'autorité inférieure, tout comme le Tribunal de céans, ne peuvent pas, dans le cadre de la présente procédure de perception subséquente, adapter le montant retenu dans la décision attaquée en fonction de la situation financière de la recourante, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un critère qui est prévu par



la législation sur les douanes pour calculer le montant de l'impôt sur les importations dû par la recourante (dans ce sens également, cf. arrêt du TAF A-5139/2021 du 22 décembre 2022 consid. 8.2.2 [confirmé par arrêt du TF 9C\_157/2023 du 9 avril 2024]). On rappellera dans ce cadre (cf. également consid. 5.2.5 *supra*) que les dispositions fondant les créances de perception subséquente, comme celles du cas d'espèce, sont le résultat de l'application d'une norme fiscale normale, et non de règles de procédure pénale administrative. Par conséquent, le montant en question ne saurait être fixé en fonction de circonstances relevant de l'opportunité, critère qui n'existe pas dans la loi. Le montant de la créance ne saurait pas non plus être influencé par le rôle effectif joué par la recourante ou le degré de sa faute, comme dans une procédure à caractère pénal. Au contraire, seul est déterminant le fait qu'elle puisse être reconnue comme débitrice de la dette douanière (ce qui est le cas, cf. consid. 7.2.3 *supra*) et que les créances de perception subséquente aient été calculées conformément aux importations qui lui sont imputables (ce qui est également le cas ici et qui n'est du reste pas contesté). Il n'y a pas de place dans ce système pour une prise en compte de la capacité contributive de l'assujettie. Si la situation financière de l'assujettie et sa capacité contributive n'influencent pas l'assiette et le montant des droits lors d'une importation régulière de marchandise, il est logique qu'il en soit de même lors d'une perception subséquente. On notera au demeurant que la recourante se borne à critiquer la solution retenue sous l'angle de l'opportunité, sans toutefois indiquer quelle autre solution s'imposerait selon elle.

**8.3.3** On relèvera d'autre part que la recourante n'est pas l'unique débitrice du montant retenu dans la décision attaquée. Outre cette dernière, D.\_\_\_\_\_ et la société E.\_\_\_\_\_ sont également solidairement assujettis au paiement du montant précité.

Il convient par ailleurs de rappeler que des facilités de paiement (plan de paiement) peuvent être accordées sur demande de l'intéressée à l'OFDF (cf. art. 73 al. 2 LD, art. 16 al. 2 OD-DFF [ordonnance du 4 avril 2007 du DFF sur les douanes, RS 631.011] et art. 50 LTVA).

Enfin, il est utile de mentionner que les débiteurs de l'impôt sont solidairement responsables des sommes dues (cf. arrêt du TAF A-4683/2021 du 10 novembre 2023 consid. 2.3). Selon l'art. 70 al. 3 LD, un éventuel recours entre eux est régi par la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (livre cinquième : Droit des obligations ; CO, RS 220). Selon les règles en question, chacun des débiteurs solidaires doit prendre à sa charge une part égale du paiement fait au créancier et celui qui paie au-

delà de sa part a, pour l'excédent, un recours contre les autres (art. 148 al. 1 et 2 CO). Le débiteur solidaire qui jouit d'un recours est subrogé aux droits du créancier jusqu'à concurrence de ce qu'il lui a payé (art. 149 al. 1 CO). Les litiges relatifs à la créance récursoire doivent être réglés par la voie civile et sont soumis à la juridiction civile (cf. MICHAEL BEUSCH, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, n° 10 ad art. 70 LD).

**8.4** Il s'ensuit que les griefs d'arbitraire et d'inopportunité de la décision attaquée doivent être rejetés.

## **9.**

Dans un ultime grief, la recourante se plaint d'une violation de l'art. 55 LTVA.

### **9.1**

**9.1.1** L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation lorsque les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission (cf. art. 54 al. 1 let. a LTVA), à un taux normal ou réduit applicable au moment du franchissement de la ligne des douanes (cf. art. 55 et 56 LTVA ; cf. également consid. 5.1.2 *supra*).

**9.1.2** Le taux réduit de 2,5 % est appliqué à la livraison des denrées alimentaires visées dans la loi du 20 juin 2014 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (LDAI, RS 817.0), à l'exclusion des boissons alcooliques (cf. art. 55 al. 2 en relation avec l'art. 25 al. 2 let. a ch. 2 LTVA).

### **9.2**

**9.2.1** La recourante indique que si, par impossible, le Tribunal de céans devait considérer qu'elle est débitrice de la redevance, celle-ci ne pourrait être condamnée à payer un montant de CHF 1'906.20 à titre de TVA. Selon elle, il ressort des factures des livraisons effectuées durant la période allant du mois d'octobre 2018 au 23 janvier 2019, établies par la société E.\_\_\_\_\_, que le montant dû à titre de TVA, correspondant aux 2,5 % de la valeur totale des marchandises livrées, a été versé par la recourante à la société précitée. Ainsi, elle soutient qu'elle se serait déjà acquittée de la TVA sur la marchandise achetée et la poursuivre pour le paiement de ce montant reviendrait, selon elle, à la taxer deux fois. Il ne serait pas pertinent à cet égard que, par hypothèse, la société E.\_\_\_\_\_ n'aurait pas reversé la TVA aux autorités fiscales.

**9.2.2** De son côté, l'autorité inférieure indique que le montant de l'impôt sur les importations n'a jamais été acquitté et qu'elle a, en conformité avec l'art. 55 LTVA, appliqué un taux de 2,5 %.

### **9.3**

**9.3.1** En l'espèce, le Tribunal ne saurait suivre la recourante lorsqu'elle se plaint d'avoir à nouveau à s'acquitter d'un montant de TVA, alors que les marchandises achetées étaient elles aussi grevées de TVA, dûment versée. Il s'agit en effet de deux créances de TVA distinctes : la TVA déjà acquittée lors de l'acquisition de la marchandise a pu être déduite lors de la revente, par la recourante, des produits au consommateur final, au titre d'impôt préalable. La créance de TVA qui fait l'objet de la présente procédure est une créance de TVA à l'importation pour laquelle la recourante est solidairement responsable avec D. \_\_\_\_\_ et l'importatrice, à savoir la société E. \_\_\_\_\_ (dans ce sens également : arrêt du TAF A-5139/2021 précité consid. 5.3.1 *in fine* [confirmé par arrêt du TF 9C\_157/2023 précité]).

**9.3.2** Il s'ensuit que l'autorité inférieure a correctement appliqué l'art. 55 LTVA. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante est rejeté.

### **10.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure de sa recevabilité. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure arrêtés à 3'000 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 dans la mesure de sa recevabilité.

**2.**

Les frais de procédure de 3'000 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)