



**9C 197/2023**

**Arrêt du 14 février 2024**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Stadelmann et Moser-Szeless.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_ SA,  
représentée par M es Paul Hanna et Yannick Fernandez, avocats,  
recourante,

*contre*

Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières, Domaine de direction Poursuite pénale,  
Taubenstrasse 16, 3003 Berne,  
intimé.

Objet

Droits de douane et TVA sur les importations, perception subséquente, périodes fiscales 2011-2015,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral  
du 19 janvier 2023 (A-4666/2020).

**Faits :**

**A.**

**A.a.** B. \_\_\_\_\_ et ses deux enfants, C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ ont exercé, à tout le moins durant les années 2011 à 2015, la profession de (...) à l'étranger, dans la région U. \_\_\_\_\_ qui est frontalière du canton de Genève. Ils ont été les associés de diverses exploitations agricoles à l'étranger, dont le groupement E. \_\_\_\_\_. C. \_\_\_\_\_ a également exploité sa propre entreprise, sous la raison sociale "F. \_\_\_\_\_".

**A.b.** A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la contribuable), dont le siège se trouve à V. \_\_\_\_\_, a pour but le commerce en gros de primeurs et produits du sol, (...), (...) et (...).

**A.c.** Par requête du 23 février 2016, la Section antifraude douanière W. \_\_\_\_\_ de la Direction d'arrondissement des douanes de X. \_\_\_\_\_ ([ci-après: la Direction d'arrondissement], qui a été intégrée depuis lors à l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [ci-après: l'OFDF]) a requis de la Direction régionale des Douanes et Droits indirects de G. \_\_\_\_\_ de procéder à un

contrôle *a posteriori* de l'authenticité et de l'exactitude de deux mille dix certificats d'origine zonienne établis au nom de E.\_\_\_\_\_ entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2015 et ayant servi à l'importation, en franchise des droits de douane, de produits de l'agriculture de la zone franche vers la Suisse.

Le 26 avril 2016, la Direction des douanes de G.\_\_\_\_\_ a informé la Direction d'arrondissement que parmi les deux mille dix certificats contrôlés, seuls trente et un étaient conformes à la législation douanière en vigueur et que mille neuf cent septante-neuf certificats ne l'étaient pas.

**A.d.** Par décisions du 28 juin 2016 notifiées séparément à B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_, en tant qu'assujettis solidaires, la Direction d'arrondissement a fixé le montant des droits de douane éludés à 3'562'840 fr. 20, correspondant à 3'465'545 fr. à titre de droits de douane, 86'638 fr. 65 à titre de taxe sur la valeur ajoutée sur les importations (ci-après: TVA sur les importations) et 10'656 fr. 55 d'intérêts moratoires. Les décisions du 28 juin 2016 ont été confirmées par la Direction générale des douanes en date du 20 janvier 2017.

Le 22 février 2017, B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ ont contesté auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: TAF) les décisions du 20 janvier 2017. Par requête du 11 décembre 2017, A.\_\_\_\_\_ SA a présenté une requête d'intervention dans la procédure alors pendante auprès du TAF, au motif qu'elle était destinataire d'une partie de la marchandise importée litigieuse.

Dans un arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019, le TAF a rejeté les recours du 22 février 2017 (ch. 2 du dispositif) ainsi que les conclusions de A.\_\_\_\_\_ SA en sa qualité d'intervenante au sens du considérant 7 de l'arrêt (ch. 3 du dispositif). En substance, la juridiction administrative fédérale de première instance a considéré que l'autorité de force de chose jugée de l'arrêt précité devait être comprise comme portant sur le principe du droit d'entrée et de la TVA à l'importation, mais que l'assiette des droits ainsi que le montant de l'impôt, dont A.\_\_\_\_\_ SA était débitrice solidaire, devaient être définis par l'OFDF en fonction des importations directement adressées à celle-ci. Par arrêt 2C\_494/2019 du 29 mai 2019, le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable le recours de A.\_\_\_\_\_ SA contre l'arrêt du TAF du 17 avril 2019 (ch. 1 du dispositif).

**A.e.** Par décisions de perception subséquente du 14 août 2020 adressées notamment à B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, l'OFDF a ordonné aux prénommés, solidairement entre eux, de s'acquitter d'un montant supplémentaire à titre de redevances non perçues de 4'873'676 fr. 40. Le 14 août 2020 l'OFDF a rendu une décision de perception subséquente à l'encontre de A.\_\_\_\_\_ SA, en la condamnant à lui verser 2'648'468 fr. 30 à titre de redevances non perçues. Ce supplément se fondait, en substance, sur la différence (en quantité et en genre de marchandises) entre les produits effectivement livrés et ceux annoncés à la frontière pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015.

## **B.**

Par arrêt du 19 janvier 2023, le TAF a partiellement admis le recours de la contribuable contre la décision du 14 août 2020 au sens des considérants 7.5 et 8.2 et l'a rejeté pour le surplus (ch. 1 du dispositif). Il a renvoyé la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants 7.5 et 8.2 (ch. 2 du dispositif). A teneur des considérants précités, l'OFDF était tenu de procéder au calcul exact des redevances dues par la contribuable en fonction des "taux hors contingent tarifaire réduits", respectivement des taux "phase libre" et de fixer à nouveau les intérêts moratoires dus, puis de rendre une nouvelle décision.

## **C.**

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.\_\_\_\_\_ SA conclut à titre principal à l'annulation de l'arrêt du TAF du 19 janvier 2023, ainsi qu'à l'annulation de la décision de l'OFDF du 14 août 2022. A titre subsidiaire, la contribuable conclut en substance à l'annulation de l'arrêt du TAF du 19 janvier 2023 et de la décision de l'OFDF du 14 août 2022, ainsi qu'au renvoi à l'OFDF pour qu'il "complète la procédure en procédant [à plusieurs] actes d'instruction" (dont notamment des auditions et des productions de pièces) et rende une nouvelle décision "sur la base du complément d'instruction".

Après que l'OFDF a conclu au rejet du recours et que le TAF a pris position sur celui-ci, la contribuable s'est encore déterminée.

**Considérant en droit :**

## 1.

**1.1.** L'arrêt attaqué a été rendu par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

**1.2.** D'après l'art. 90 LTF, le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (**ATF 138 I 143** consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. **ATF 138 I 143** consid. 1.2; **135 V 141** consid. 1.1).

En l'espèce, l'arrêt attaqué renvoie notamment la cause à l'OFDF pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'intimé qui doit procéder à un nouveau calcul des redevances dues par la contribuable, et ce compte tenu des taux hors contingent tarifaire réduits, respectivement des taux "phase libre" lorsqu'ils sont applicables, ainsi que des intérêts moratoires. Partant, l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

**1.3.** Compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours devant le Tribunal administratif fédéral (art. 54 PA; arrêt **9C\_617/2022** du 29 juin **2023** consid. 1.2), les conclusions prises par la contribuable en annulation de la décision de l'OFDF sont irrecevables.

## 2.

**2.1.** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. **ATF 142 I 99** consid. 1.7.2; **141 I 36** consid. 1.3).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF.

## 3.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que l'instance précédente a considéré que la recourante était débitrice solidaire de la créance liée à la perception subséquente, telle que réclamée par l'intimé.

**3.1.** Le Tribunal administratif fédéral a tout d'abord considéré que le contrôle effectué *a posteriori* par l'administration étrangère compétente liait l'intimé. Il a ensuite constaté que la première procédure de perception subséquente, objet de l'arrêt du TAF A-1234/2017, était fondée sur des certificats d'origine zonienne non con-conformes à la réglementation, alors que la présente procédure de perception subséquente concernait des marchandises ayant transité sans aucune déclaration à la douane. A cet égard, les juges précédents ont considéré que le passage des denrées alimentaires litigieuses avait déclenché l'assujettissement aux redevances douanières et à la TVA sur les importations. Or, compte tenu du fait que la recourante avait commandé les marchandises importées, elle devait être incluse dans la notion, largement interprétée, de mandante, soit d'une personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Partant, elle répondait solidairement des redevances d'importation au sens de l'art. 70 al. 2 et 3 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et de la TVA sur les importations en vertu de l'art. 51 de loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Le fait que la recourante était de bonne foi ne changeait rien à cette conclusion, puisqu'était seul décisif l'assujettissement aux droits de douane, ainsi qu'à la TVA sur les importations. En définitive, c'était à bon droit que l'OFDF avait qualifié la recourante de débitrice solidaire, au même titre que les membres de la famille H.\_\_\_\_\_.

**3.2.** Invoquant d'abord, parmi d'autres griefs, une violation des art. 70 LD et 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0), ainsi qu'une violation de l'interdiction du formalisme excessif, la recourante reproche en substance à l'instance précédente d'avoir admis qu'elle était solidairement responsable du paiement des redevances litigieuses. Elle fait notamment

valoir dans ce contexte qu'elle n'aurait retiré aucun avantage en acquérant la marchandise auprès des "consorts H. \_\_\_\_\_" et fait grief aux juges précédents de ne pas avoir admis un "allègement" de sa "responsabilité", en raison de sa bonne foi.

#### 4.

**4.1.** Selon l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (let. a), la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (let. b), et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (let. c). Le Tribunal fédéral a considéré, en référence à l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (RO 42 307 et les modifications ultérieures), que la référence à la personne qui "fait introduire des marchandises dans le territoire douanier" (art. 21 al. 1 LD, en relation avec les art. 26 let. a et 70 al. 2 let. a LD) devait être interprétée de manière large (arrêt 2C\_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2). L'art. 70 al. 3 LD prévoit en outre que les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière. L'art. 51 al. 1 LTVA dispose que quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujetti à l'impôt sur les importations.

**4.2.** L'art. 12 al. 1 let. a DPA, qui constitue une norme permettant de procéder à un rappel d'impôt ou d'une contribution (cf. arrêt 2A.453/2002 du 6 décembre 2002 consid. 4.1), prévoit que "lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable". Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, "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 ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside". Selon la jurisprudence, l'assujettissement à la prestation ne dépend pas de l'existence d'une faute ou, à plus forte raison, d'une poursuite pénale. Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (ATF 149 II 129 consid. 3.6; 129 II 160 consid. 3.2; 106 Ib 218 consid. 2c; arrêt 9C\_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 3.2 et les références, destiné à la publication). Peu importe à cet égard que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction (arrêt 2C\_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.1 et les références). Le Tribunal fédéral a également jugé que le seul fait d'être économiquement avantagé par le non-versement de la redevance en cause constituait un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (OESTERHELT/FRACHEBOUD, in Commentaire bâlois, Verwaltungsstrafrecht, 2020, n° 19 ad art. 12 DPA; MICHAEL BEUSCH, in Zollgesetz [ZG], 2009, n° 12 ad art. 70 LD). Cet avantage peut soit résulter d'une augmentation des actifs, soit d'une diminution des passifs (ATF 110 Ib 306 consid. 2c; 106 Ib 218 consid. 2c; arrêts 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 4.1; 2A.220/2004 du 15 novembre 2004 consid. 2.1).

**4.3.** En premier lieu, la recourante ne remet pas en cause le fait que les réquisits formels permettant l'exonération des droits de douane des marchandises litigieuses n'étaient en l'occurrence pas remplis. A cet égard, le TAF a considéré à bon droit que les conditions formelles permettant d'admettre en franchise des droits de douanes certaines marchandises prévues, notamment en ce qui concerne le cas d'espèce, à l'art. 118 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01), ne constituaient pas de simples prescriptions d'ordre. En conséquence, il n'est pas possible d'admettre une franchise des droits de douane si les exigences formelles prévues par la disposition réglementaire précitée ne sont pas remplies (comp. arrêt 2A.403/2001 du 14 janvier 2002 consid. 2b). Il importe dès lors peu que, comme le fait valoir la contribuable, "des questions strictement formelles" étaient hors de [s]a "sphère d'influence". La conclusion qui précède ne saurait être remise en cause par le reproche que fait la recourante aux premiers juges en ce qu'ils auraient fait preuve d'un formalisme excessif. Elle n'explique en effet pas concrètement quelle règle de procédure aurait été appliquée de manière à compliquer de manière insoutenable la réalisation du droit matériel (sur le formalisme excessif, cf. par exemple ATF 148 I 273 consid. 2.3; 145 I 201 consid. 4.2.1). Puisque les conditions liées aux exigences de déclaration en vue d'une exonération des droits de douane en lien avec les marchandises litigieuses n'étaient pas remplies, c'est à bon droit que les juges précédents ont renoncé, quoi qu'en dise la recourante, à ordonner des mesures d'instruction visant à "retracer l'origine des marchandises litigieuses" dans le but "d'attester [qu'elles] auraient été exemptes de droit[s] de douane si l'exportateur n'avait pas accompli des informalités". En particulier, c'est sans arbitraire et sans violer le droit d'être entendue de la contribuable que l'instance précédente a notamment renoncé, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves qui échappe à toute

critique, à auditionner des douaniers étrangers, les membres de la famille H. \_\_\_\_\_, d'autres importateurs genevois, ainsi que des employés de la recourante. Il en va de même de la renonciation à ordonner la production de pièces "attestant de la réalité de l'exploitation agricole en zone franche" et divers enregistrements vidéo. En outre, le grief de la recourante en lien avec une prétendue violation des "garanties procédurales" (au motif que l'intimée se serait "reposée sur des constatations non étayées de leurs confrères étrangers" et que partant, la contribuable aurait été en droit de "requérir une deuxième demande de renseignements") doit être écarté. La recourante se limite à cet égard à affirmer un droit sans discuter les motifs qui ont conduit les juges précédents à le nier. Elle ne conteste pas les constatations sur lesquelles ils se sont fondés pour conclure que les conditions jurisprudentielles pour admettre une telle demande de renseignements n'étaient pas remplies en l'espèce. Il n'y a du reste rien à ajouter au raisonnement des juges précédents sur ce point.

#### **4.4.**

**4.4.1.** Ensuite, les conditions du rappel d'impôt au sens de l'art. 12 DPA sont remplies. A juste titre, la contribuable ne conteste pas être débitrice de l'impôt au sens de l'art. 70 al. 2 let. c LD. Il existe donc un avantage illicite du seul fait de l'absence de perception de la contribution trouvant sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (supra consid. 4.2). A cet égard et contrairement à ce que prétend la recourante (en procédant notamment à une lecture erronée de l'arrêt attaqué, dans lequel les juges précédents n'ont pas retenu qu'elle aurait "payé le prix fort pour ses légumes importés" mais seulement exposé son point de vue), le non-versement de la redevance en cause constituait un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA). Il s'ensuit que le grief tiré de la violation des dispositions citées doit être écarté.

**4.4.2.** La recourante critique enfin le raisonnement des premiers juges selon lequel sa bonne foi ne changeait rien au fait qu'elle répondait directement du paiement des redevances d'importation. Elle se réfère en particulier au consid. 3.4.4 de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2997/2016 du 6 avril 2017, dans lequel celui-ci aurait admis un allègement de la "responsabilité" pour un intéressé de bonne foi qui ne profiterait que d'un "avantage minime au niveau prix, sans pour autant réaliser les conditions d'une infraction douanière".

Contrairement à ce que prétend la recourante, cette jurisprudence n'est à l'évidence pas pertinente au vu des montants dont elle est redevable au titre de la perception subséquente. En outre, c'est à juste titre que le TAF est parvenu à la conclusion que la bonne foi de la contribuable n'était pas déterminante en l'espèce. Ainsi, le fait que celle-ci ait adopté un "comportement passif" et qu'elle ait "effectué toutes ses déclarations en douane d'importation sur Internet" de manière "exacte" n'est pas pertinent en l'espèce, puisque la nature de la faute commise et le comportement de la contribuable n'ont aucune influence sur le rappel d'impôt prononcé en lien avec l'art. 12 DPA (supra consid. 4.2). Il s'agit en effet de l'analyse d'aspects qui ont, le cas échéant, sa place dans le cadre d'une procédure pénale. Partant, les juges précédents n'ont pas procédé à des constatations manifestement inexactes ou incomplètes en n'ayant pas pris en considération le fait que la contribuable aurait fait preuve de diligence en remplissant correctement les déclarations électroniques dont elle se prévaut.

#### **5.**

Le recours est en tout point mal fondé.

#### **6.**

Succombant, la recourante supportera les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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

##### **1.**

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.

##### **2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 18'000 fr., sont mis à charge de la recourante.

##### **3.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 14 février 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser