



9C 278/2023

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. _____ Sàrl,
représenté par M e Cyril Aellen, avocat,
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 douanes et TVA sur les importations (perception subséquente), périodes fiscales 2011-
2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 février 2023 (A-4703/2020).

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. _____ Sàrl (ci-après: la contribuable), dont le siège se trouve à V. _____, a pour but le commerce de toutes denrées alimentaires.

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.

A.e. Par décisions de perception subséquente du 14 août 2020 adressée 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 même jour, l'OFDF a adressé à A. _____ Sàrl une décision de perception subséquente qui la condamnait à lui verser 1'644'676 fr. 15 à titre de redevances non perçues, en sus d'un intérêt moratoire. B. _____ et C. _____, E. _____ et F. _____ (ci-après: B. _____ et consorts) ont été déclarés solidairement assujettis à l'impôt.

B.

Statuant par arrêt du 28 février 2023, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis le recours de la contribuable au sens des considérants 6.3 et 7.2 et l'a rejeté pour le surplus (ch. 1 du dispositif). Il a en outre renvoyé la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants 6.3 et 7.2 (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 calculer à nouveau les intérêts moratoires dus, puis de rendre une nouvelle décision.

C.

A gissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ Sàrl demande l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 28 février 2023. A titre principal, elle conclut à ce qu'il soit confirmé qu'elle n'est pas débitrice solidaire des redevances douanières et d'impôts à l'importation éludées par B. _____ et consorts. Subsidiairement, elle demande au Tribunal fédéral de "réduire substantiellement" le montant des redevances douanières et TVA dont elle est solidairement responsable. Encore plus subsidiairement, elle conclut au renvoi de la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'OFDF conclut au rejet du recours.

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.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant aux art. 42 et 106 al. 2 LTF relatives aux griefs portant sur la violation des droits fondamentaux (cf. [ATF 145 I 121](#) consid. 2.1). Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit exposer, de manière circonstanciée.

3.

3.1. Le litige a trait à la question de savoir si le Tribunal administratif fédéral a considéré à bon droit que la recourante était débitrice solidaire des créances liées à la perception subséquente telles que réclamées par l'intimé. Elle se prévaut avant tout d'une exception au principe de solidarité.

3.2. Les juges précédents ont tout d'abord considéré que la recourante, en ayant commandé les marchandises litigieuses, tombait dans le champ d'application de l'art. 70 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et de l'art. 51 al. 1 de loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) de sorte qu'elle répondait directement des redevances d'importation. Ensuite, ils ont considéré que la recourante ne pouvait pas se prévaloir d'une exception au principe de solidarité de l'art. 70 al. 3 LD puisque, dans ce contexte, l'absence de faute de sa part et la faute commise par les exportateurs n'étaient pas déterminantes. De plus et contrairement à ce que faisait valoir la contribuable, la somme qui lui était réclamée à titre de la solidarité correspondait uniquement à ses propres importations.

3.3. Si la recourante ne remet pas en cause que, sur le principe, elle entre dans le champ d'application de l'art. 70 al. 2 LD et 51 LTVA, elle fait toutefois valoir que le Tribunal administratif fédéral n'aurait pas traité de son grief tiré de l'inapplicabilité du principe de solidarité, qu'elle fonde en grande partie sur la jurisprudence publiée aux [ATF 112 II 138](#). Selon cette jurisprudence, le débiteur recherché pourrait se libérer ou obtenir une réduction de la réparation du dommage lorsque le comportement de l'un de ses coresponsables interromprait le lien de causalité entre sa faute et le dommage, ce qui serait le cas en l'espèce. En conséquence, l'instance précédente aurait dû "prononcer la renonciation à la perception" de toute taxe ou à tout le moins ordonner une réduction "très conséquente" de celle-ci, puisqu'aucune faute ne pouvait être reprochée à la contribuable. En outre, les circonstances du cas d'espèce seraient d'une telle nature qu'il serait injuste et choquant de lui faire supporter la dette douanière.

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 et que le recours entre eux est régi par les dispositions du code des obligations.

L'art. 70 al. 4 LD précise que les personnes qui établissent professionnellement des déclarations en douane ne répondent pas solidairement: si la dette douanière est payée par prélèvement sur le compte de l'importateur en procédure centralisée de décompte de l'OFDF (PCD) (let. a); si la dette douanière résulte de la notification d'une décision de perception subséquente selon la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) et qu'aucune infraction à la législation administrative fédérale ne peut être imputée à la personne qui a établi professionnellement la déclaration en douane; dans les cas de peu de gravité, le montant de la responsabilité solidaire peut

être réduit (let. b). L'art. 70 al. 4bis LD prévoit que ne répondent pas non plus solidairement les entreprises de transport et leurs employés si l'entreprise de transport concernée n'a pas été chargée de la déclaration en douane et si l'employé compétent n'est pas en mesure de discerner si la marchandise a été déclarée correctement: parce qu'il n'a pas pu consulter les papiers d'accompagnement et examiner le chargement (let. a), ou parce que la marchandise a été taxée à tort au taux du contingent tarifaire ou qu'une préférence tarifaire ou un allégement douanier a été accordé à tort à la marchandise (let. b).

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 avantage 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).

5.

5.1. A juste titre, la recourante ne conteste pas être sur le principe la débitrice solidaire des créances dont l'intimé demande le paiement. Ensuite, s'il est vrai que le Tribunal administratif fédéral ne s'est pas spécifiquement attaché à répondre au grief de la recourante tiré d'une application de la jurisprudence publiée aux [ATF 112 II 138](#), il a toutefois considéré que la faute, respectivement le comportement d'une tierce personne n'étaient pas décisifs. La motivation de l'arrêt attaqué permet dès lors de comprendre le raisonnement du Tribunal administratif fédéral au regard de l'argumentation présentée par la recourante, de sorte qu'elle doit être considérée comme suffisante au regard du droit d'être entendu (sur le droit d'être entendu et la motivation d'une décision, cf. [ATF 142 II 154](#) consid. 4.2).

5.2. En tout état de cause, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a considéré que la recourante ne pouvait pas se prévaloir avec succès d'une exception au principe de solidarité. En effet, on constate que le législateur n'a souhaité restreindre, voire exclure la responsabilité solidaire que dans les cas prévus à l'art. 70 al. 4 et 4bis LD, ainsi que le mentionne à juste titre l'OFDF. En d'autres termes, et hormis dans les cas prévus par ces deux al. de l'art. 70 LD, toutes les personnes citées à l'al. 2 de cette disposition répondent simultanément du montant total de la dette douanière (consid. 4.1 supra; cf. Message du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2003 591 ch. 2.3.1; Message du 6 mars 2015 concernant la modification de la loi sur les douanes FF 2015 2678 ch. 2). Par conséquent, les éléments évoqués par la recourante ne justifient pas de s'écarter de l'interprétation littérale de l'art. 70 LD et les circonstances dont elle se prévaut ne sauraient être prises en considération.

Au demeurant et s'agissant plus spécifiquement de l'[ATF 112 II 138](#), le Tribunal fédéral, dans le contexte de deux personnes qui avaient à répondre du même dommage en raison d'actes illicites différents, indépendants les uns des autres (en l'occurrence un acte illicite d'une part, et un acte illicite et une violation d'un devoir contractuel, d'autre part), a confirmé le principe suivant: le comportement d'un tiers coresponsable peut, le cas échéant, libérer le responsable attaqué s'il fait apparaître comme inadéquate la relation de causalité entre le comportement du défendeur et le dommage ou si et dans

la mesure où il atténue la faute dont répond le défendeur. Il s'agit toutefois d'une limitation de la responsabilité fondée sur la faute concurrente d'un tiers qui ne doit être admise qu'avec la plus grande retenue (ATF 112 II 138 consid. 4a). Contrairement à ce que souhaiterait la contribuable, cette jurisprudence ne pourrait pas être appliquée dans le contexte de l'art. 70 LD pour les motifs suivants. En premier lieu, on rappellera que la perception subséquente des droits de douane ne présuppose pas l'existence d'une faute (cf. consid. 4.2 supra), de sorte qu'une éventuelle faute de l'un des assujettis au sens de l'art. 70 LD ne peut avoir d'influence sur la situation d'un autre assujetti dans le cadre de l'application de cette disposition légale. En second lieu, la solidarité de la dette douanière prévue par l'art. 70 LD ne dépend pas non plus d'un lien de causalité entre un acte illicite et un dommage qui pourrait être interrompu par le comportement d'un tiers (cf. consid. 4.1 supra), comme cela serait par exemple le cas dans le cadre de la responsabilité aquilienne (sur les conditions de l'art. 41 CO, cf. ATF 132 III 122 consid. 4.1). Dès lors, les considérants de l'ATF 112 II 138 y relatifs sont sans pertinence dans le cas d'espèce.

6.

Entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté.

7.

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.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 22'000 fr., sont mis à la 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