



9C_157/2023

Arrêt du 9 avril 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux
Parrino, Président, Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A.A. _____,
représenté par M^e Patrick Fontana, avocat,
recourant,

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,
périodes fiscales 2016-2019 (assujettissement [impôt];
perception subséquente),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du
22 décembre 2022 (A-5139/2021).

Faits :

A.

A.a C._____ SA (ci-après: la Société), sise à U._____, a notamment pour but l'exploitation d'une boucherie-charcuterie. B.A._____ est l'administrateur et actionnaire unique de la Société. Son fils, A.A._____, est employé par la Société en tant que responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production.

A.b Lors de deux contrôles d'un véhicule conduit par D._____, effectués dans le canton de V._____ les 3 et 29 janvier 2019, une patrouille du Corps des gardes-frontière a découvert plusieurs centaines de kilogrammes bruts de produits carnés, importés sans annonce en Suisse. Par la suite, la Division E._____ douanière, Section F._____, de l'Administration fédérale des douanes a ouvert une enquête pénale administrative au cours de laquelle elle a découvert que D._____, titulaire de l'entreprise individuelle G._____, H._____ Sàrl (dont l'associé gérant président est I._____) et J._____ Sàrl (entre temps radiée) avaient vendu des produits carnés à la Société.

A.c B.A._____ (ci-après: l'administrateur) a été entendu le 5 février 2019 par les inspecteurs de l'autorité douanière. Les 12 février 2019 et 18 mai 2021, A.A._____ a également été auditionné par les inspecteurs de l'autorité douanière au sujet de 54 factures (ci-après: factures d'acquisition) adressées à la Société et qui ont été notamment émises par G._____, H._____ Sàrl et J._____ Sàrl entre le 27 septembre 2016 et le 24 janvier 2019.

A.d Par décision de perception subséquente du 19 octobre 2021, l'Administration fédérale des douanes (devenue entre temps l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [ci-après: l'OFDF]) a assujetti A.A._____ à la prestation et a fixé le montant de la perception subséquente à 945'031 fr. 35 (correspondant à 848'735 fr. 65 de droits de douane, à 29'364 fr. 90 de taxe sur la valeur ajoutée sur les importations [ci-après: TVA sur les importations] et à 66'930 fr. 80 d'intérêts moratoires). Le dispositif de la décision précisait que I._____, D._____, H._____ Sàrl et la Société étaient solidairement responsables (à hauteur respectivement du montant de 945'031 fr. 35 ou de montants inférieurs pour certaines personnes). Six tableaux récapitulant les quantités et les montants des

produits carnés, livrés à la Société entre le 27 septembre 2016 et le 24 janvier 2019, étaient joints à la décision.

B.

Par arrêt du 22 décembre 2022, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours de A.A._____ contre cette décision.

C.

A.A._____ interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Il demande à titre préalable l'octroi de l'effet suspensif à son recours. Il conclut à l'annulation de l'arrêt entrepris ainsi qu'à sa libération du paiement de la somme de 945'031 fr. 35.

L'OFDF a conclu au rejet de la requête de l'effet suspensif et du recours. Le recourant s'est encore déterminé sur la réponse de l'OFDF.

Considérant en droit :

1.

1.1 L'arrêt entrepris constitue une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Le litige concerne l'assujettissement aux droits de douane et à la TVA sur les importations, respectivement le débiteur de la dette douanière (cf. art. 70 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD; RS 631.0]; art. 51 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [Loi sur la TVA; LTVA; RS 641.20]). Le recours ne tombe par conséquent pas sous le coup de l'exception de l'art. 83 let. I LTF, selon laquelle le recours est irrecevable contre les décisions en matière de perception de droits de douane fondée sur le classement tarifaire ou le poids des marchandises, ni d'aucune autre clause d'irrecevabilité figurant à l'art. 83 LTF, sous réserve de ce qui suit.

1.2 Il convient de préciser que dans la mesure où le recourant se plaint de la violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), parce que l'OFDF n'aurait pas motivé la position tarifaire (N° 0201.3099) retenue, il devrait être rejeté. En effet, les juges précédents ont nié un défaut de motivation quant à la position tarifaire, quand bien même celle-ci ne figurait pas expressément dans la décision de l'OFDF. Ils ont considéré que dans la mesure où le

recourant était représenté par un mandataire professionnel, il aurait pu aisément trouver la position tarifaire correspondant aux "viandes des animaux de l'espèce bovine, fraîches ou réfrigérées" (N° 0201.3099) sur la base des tableaux récapitulatifs annexés à la décision de l'OFDF. Ils ont précisé ce à quoi correspondait la position tarifaire selon la Convention internationale du 14 juin 1983 sur le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (RS 0.632.11). Ils ont par ailleurs constaté que la marchandise en cause était de la viande de bœuf – le recourant ne le contestait pas – ce qui correspondait à la position tarifaire "viandes des animaux de l'espèce bovine, fraîches ou réfrigérées", "désossées". Contrairement à ce que soutient le recourant, les juges précédents ont dès lors motivé à satisfaction la position tarifaire retenue. Son grief tiré de la violation du défaut de motivation est mal fondé.

1.3 Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

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 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 établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6).

3.

Le litige porte sur la perception subséquente des droits de douane et de la TVA sur les importations au sens des art. 70 al. 2 LD et 51 al. 1 LTVA. En particulier, il convient de déterminer si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que le recourant était un

débiteur (solidaire) de ces redevances douanières relatives à la période allant du 27 septembre 2016 au 24 janvier 2019 pour un montant total de 945'031 fr. 35.

4.

4.1 Dans un grief de nature formelle, le recourant reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir admis que la violation de son droit d'être entendu relative à la fixation des montants des redevances douanières avait été réparée. En substance, il fait valoir que les juges précédents auraient omis d'indiquer les références et les numéros des pièces au dossier, de sorte qu'ils n'auraient pas motivé les valeurs retenues pour la base de calcul des droits de douane et de la TVA sur les importations. Ils se seraient contentés de reprendre l'argumentation de l'OFDF, développée dans la réponse, sans renvois ni références au dossier.

4.2 Le recourant ne peut être suivi lorsqu'il se plaint de l'absence de motivation portant sur la fixation des montants de la dette douanière et de la TVA sur les importations. En effet, il se limite à affirmer l'existence d'un défaut de motivation parce que les juges précédents n'auraient pas indiqué les références aux pièces du dossier justifiant la différence de valeurs entre les montants figurant dans les tableaux récapitulatifs annexés à la décision de perception subséquente du 19 octobre 2021 et ceux présentés au recourant lors de son audition du 18 mai 2021. Or le Tribunal administratif fédéral a, d'une part, reconnu une violation du droit d'être entendu du recourant par l'OFDF sur ce point. Il en a par ailleurs tenu compte dans son arrêt dans le cadre de la répartition des frais. D'autre part, les juges précédents se sont fondés à cet égard sur les explications données par l'OFDF dans sa réponse, à savoir que la valeur retenue pour le calcul des redevances douanières des produits carnés bovins correspondait à la valeur des marchandises convertie en francs suisses jusqu'à la frontière (montant le plus bas figurant sur les factures d'acquisition) et non à la valeur à laquelle les produits ont été vendus en Suisse. Quoiqu'en dise le recourant, ces explications permettaient de comprendre les différences constatées entre les montants retenus en définitive pour la fixation des redevances douanières et ceux qui lui avaient été présentés lors de son audition du 18 mai 2021. A juste titre les premiers juges ont par ailleurs constaté que le recourant avait eu la possibilité de s'exprimer sur ces différences de valeurs, respectivement qu'il avait pu faire valoir l'entier de ses arguments devant eux avant qu'ils ne rendent leur arrêt et qu'ils disposaient d'un plein pouvoir d'examen, de

sorte que la violation en cause a été guérie. Dans la mesure où les juges précédents ont mentionné les motifs qui les ont guidés et sur lesquels ils se sont fondés dans leur arrêt, ils n'ont pas violé le droit d'être entendu du recourant (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2 et les références; arrêt 9C_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 5, destiné à la publication). La simple absence de renvoi aux pièces du dossier ne suffit pas à admettre une telle atteinte. Le grief est infondé.

5.

5.1 Dans un autre grief de nature formelle, le recourant se plaint d'une violation de son droit de participer à l'administration des preuves en invoquant les art. 6 par. 1 et 3 let. d CEDH et 29 al. 2 Cst. En substance, il reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu à tort qu'il n'avait pas requis la confrontation à d'autres personnes entendues dans le cadre de la procédure et l'audition de témoins.

5.2 D'emblée il convient de rappeler que la présente procédure, qui a pour objet une créance à titre de l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0), est une procédure fiscale de nature administrative, de sorte que les principes du droit pénal ne s'appliquent pas (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2; arrêts 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 3.3, destiné à la publication; 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 4.3 et 4.4 et les références). Par conséquent, le recourant ne peut se prévaloir en l'espèce de droits formels relatifs à une procédure pénale menée en parallèle ni des garanties découlant de l'art. 6 CEDH (notamment le droit à la confrontation ou à l'audition de témoins).

Par ailleurs, le recourant se limite à affirmer qu'il avait sollicité l'audition de plusieurs personnes déjà devant l'autorité douanière – contrairement à ce qu'aurait retenu le Tribunal administratif fédéral – sans toutefois expliquer pour quelles raisons il aurait été nécessaire de procéder à leur audition, ni exposer les éléments factuels sur lesquels il aurait souhaité faire entendre ces personnes, ni établir que ces auditions auraient été propres à influencer l'issue du litige. Partant, il ne démontre pas en quoi l'offre de preuve était pertinente. Par ailleurs, il ne s'en prend pas aux considérations du Tribunal administratif fédéral, selon lesquelles le recourant avait eu l'occasion de prendre connaissance des procès-verbaux d'audition d'autres "intervenants", de s'exprimer sur leur contenu et qu'il n'avait de toute manière pas un droit à être entendu oralement. Le grief est dès lors infondé.

6.

6.1 Sur le fond, le recourant soutient que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral serait arbitraire. En substance, il fait valoir que la Société se serait acquittée de la TVA auprès des fournisseurs pour les marchandises (produits carnés) livrées par ces derniers et qu'il aurait fallu déduire le montant de cette TVA payée du montant total de la TVA arrêtée dans la présente procédure. Il est d'avis que l'arrêt entrepris confirmerait à tort la perception à double titre de la même TVA. En outre, il soutient que la simple référence faite par les juges précédents à la réponse de l'OFDF constituerait une violation de l'interdiction de l'arbitraire.

6.2 Le Tribunal administratif fédéral a constaté que les montants retenus par l'OFDF pour fixer les redevances douanières ne correspondaient nullement aux montants des paiements versés par la Société à ses fournisseurs. Il a également considéré, à juste titre, que la TVA à l'importation, objet de la présente procédure, n'était pas la même que la TVA lors de l'acquisition de la marchandise, dont se prévalait le recourant et dont la Société s'était acquittée auprès de ses fournisseurs. En effet, les montants correspondant à cet impôt ont pu être déduit à titre de l'impôt préalable (sur cette notion cf. art. 28 ss LTVA; ATF 149 II 255 consid. 2.2.2) lors de la revente des produits carnés au consommateur final, alors que la créance fiscale fixée dans le cadre de la présente procédure correspond à la TVA sur les importations, due solidairement par le recourant avec l'importateur. Quoiqu'en dise enfin le recourant, le Tribunal administratif fédéral n'a pas fait une "substitution de motifs" en confirmant les montants retenus par l'OFDF; il a expliqué de manière circonstanciée les raisons pour lesquelles le grief tiré de la "non-déduction de la TVA payée" devait être écarté. L'affirmation du caractère arbitraire du raisonnement des juges précédents est dénuée de tout fondement. Par conséquent, on ne voit pas en quoi les premiers juges auraient violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Le grief est mal fondé.

7.

Le recourant se plaint encore d'une violation de l'art. 70 al. 2 en lien avec les art. 21 al. 1 et 26 LD.

7.1 Aux termes de 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, est remboursée, réduite ou remise, la contribution, l'allocation, le subside ou le montant non réclamé, ainsi

que les intérêts, seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Selon 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. 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 (cf. ATF 149 II 129 consid. 3.6; arrêt 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 4.2 et les références).

7.2 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). 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. Les personnes débitrices de la dette douanière répondent solidairement de la contribution non perçue; elles demeurent débitrices de la dette douanière même lorsqu'elles n'ont pas profité personnellement de l'infraction (cf. arrêt 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 et les références). Si l'art. 70 al. 2 LD ne recourt certes plus formellement à la notion de "mandant", expressément consacrée à l'art. 9 al. 1 aLD, il n'en demeure pas moins que la nouvelle formulation, qui fait 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), correspond matériellement à la définition large qui en a été donnée sous l'empire de l'aLD, ce que corrobore du reste l'art. 75 let. f de l'ordonnance fédérale du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01). La jurisprudence développée relativement à la notion de mandant du droit douanier lui est ainsi applicable (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1; arrêt 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 et les références).

7.3 Selon la jurisprudence, 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) désigne toute personne qui recourt à un tiers pour faire passer la frontière à une marchandise. Il ne s'agit pas seulement de la personne qui conclut avec ce tiers un contrat de transport au sens du droit civil, mais plus généralement de celle qui est en fait à l'origine de l'importation, qui l'a provoquée ("veranlasst"; arrêts 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.3; 2C_747/2009 d 8 avril 2010 consid. 4.2 et les références; cf. égale-

ment arrêts 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 6.7.2, non publié in ATF 140 II 194, mais, par extraits, in Archives 83 p. 175; 2C_363/2010, 2C_405/2010 et 2C_406/2010 du 6 octobre 2010 consid. 5.1, in RDAF 2011 II 91; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1.2; tous avec les références citées). En conséquence, lorsqu'une marchandise est importée en Suisse sans commande préalable, a qualité de mandant celui qui a manifesté sa prédisposition générale ("generelle Bereitschaft") à accepter une telle marchandise puisque, par cette prédisposition précisément, il provoque l'importation (cf. arrêt 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.3 et la référence; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes, in Revue douanière 1/2018, p. 30 ss).

8.

8.1 Le Tribunal administratif fédéral a confirmé la qualité de débiteur des redevances douanières du recourant au sens des art. 70 al. 2 let. a LD et 51 al. 1 LTVA ainsi que sa qualité de personne tenue de fournir des prestations subséquentes au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Les juges précédents ont considéré, en substance, que le recourant disposait des pouvoirs nécessaires et suffisants pour provoquer les importations de marchandises (produits carnés) et ce malgré son statut d'employé sans droit de signature inscrit au registre du commerce. Ils ont ainsi constaté que le recourant était responsable des commandes, des achats, de la production – ce que ce dernier et son père, administrateur de la Société, avaient confirmé lors de leur audition respective par l'autorité douanière les 5 et 12 février 2019 – et qu'il représentait ainsi la Société à l'égard de tiers. Les premiers juges ont également relevé que ces éléments étaient corroborés par le site internet de la Société ainsi que les déclarations de I._____ – principal interlocuteur du recourant pour l'achat de marchandises (produits carnés) – lors de son audition du 28 septembre 2020, dont il ressort que celui-ci considérait le recourant comme le "patron" de la Société. Les premiers juges ont encore retenu que le recourant ne pouvait être considéré comme un employé se contentant d'exécuter les ordres de son employeur (la Société) mais qu'il devait au contraire être tenu pour celui qui prenait les décisions de manière indépendante, provoquant ainsi les importations des produits carnés non déclarés.

8.2 Le recourant conteste être un débiteur des redevances douanières au sens des art. 70 al. 2 let. a LD et 51 al. 1 LTVA. En particulier, il est d'avis que les juges précédents auraient interprété extensivement le

texte de l'art. 70 LD en le considérant comme personne provoquant l'exportation, notamment du fait qu'il aurait signé un bon de commande ou téléphoné à un fournisseur (I._____). Il reproche aussi au Tribunal administratif fédéral d'avoir retenu à tort qu'il disposait des pouvoirs nécessaires au sein de la Société pour provoquer des importations alors qu'en réalité, cette délégation par la Société aurait consisté en une simple mesure d'organisation interne. En outre, il soutient que l'argument selon lequel I._____ ("fournisseur") le considérait comme le "patron" de la Société ne serait pas déterminant, dès lors qu'il découlerait du registre du commerce, librement accessible, qu'il ne disposerait d'aucun pouvoir susceptible d'engager la Société. De plus, il fait valoir que les premiers juges n'auraient pas établi qu'il avait conduit des marchandises à travers la frontière, ni qu'il aurait été la personne pour le compte de laquelle des marchandises avaient été importées.

8.3 Le grief tiré d'une interprétation extensive de l'art. 70 al. 2 LD est mal fondé. En effet, les premiers juges ont rappelé à juste titre que la jurisprudence interprétait largement la notion de personne qui "fait introduire des marchandises dans le territoire douanier" (cf. "mandant", consid. 7.2 et 7.3 supra), ce que le recourant admet du reste également. Par ailleurs, celui-ci se contente d'affirmer, afin d'exclure sa qualité de débiteur de la dette douanière, qu'il n'était qu'un employé de la Société, qu'il n'apparaissait pas au registre du commerce et qu'il ne disposait donc d'aucun pouvoir d'engagement de la Société à l'égard de tiers. Or le Tribunal administratif fédéral a dûment pris en considération ces circonstances et indiqué pour quelles raisons elles ne permettraient pas de dénier au recourant la qualité de débiteur des redevances douanières selon la législation applicable. Il a ainsi constaté que le recourant, en tant que seul responsable des commandes et des achats, décidait de manière indépendante et sans instructions de la part de son employeur (la Société) de l'acquisition de produits carnés, de sorte qu'il était celui qui provoquait les importations. Pour ce faire, les juges précédents se sont également fondés sur le site internet de la Société, sur les déclarations de son administrateur – par ailleurs aussi père du recourant –, sur celles du recourant lui-même ainsi que sur celles de I._____, principal interlocuteur du recourant pour les marchandises commandées. C'est donc à tort que le recourant soutient qu'ils se seraient uniquement appuyés sur le fait qu'il aurait signé un bon de commande ou qu'il aurait téléphoné à un fournisseur pour admettre sa qualité de débiteur de la dette douanière en question. Le grief est mal fondé.

8.4 Les juges précédents ont donc à juste titre admis que le recourant était assujéti aux redevances douanières respectivement débiteur solidaire de la TVA sur les importations, au sens de l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, dès lors qu'il a bénéficié d'un avantage fiscal (cf. art. 12 al. 2 DPA).

9.

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Partant, la requête d'effet suspensif est sans objet.

Le recourant, qui succombe, supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 15'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

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

Lucerne, le 9 avril 2024

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

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Feller