



---

Cour I  
A-5139/2021

## Arrêt du 22 décembre 2022

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Iris Widmer, juges,  
Jérôme Gurtner, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Patrick Fontana,  
recourant,  
contre

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

---

Objet

Droits de douane, perception subséquente.

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

**A.a** B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la société) est une société anonyme ayant son siège à \*\*\*, inscrite au registre du commerce le \*\*\*. Selon ce dernier, la société poursuit le but suivant : « exploitation d'une boucherie-charcuterie, préparation de salaisons, traiteur, vente et livraison de produits alimentaires et de produits comestibles en tous genres ; toutes activités liées à ce commerce ». Son actionnaire et administrateur unique, avec signature individuelle, est C. \_\_\_\_\_.

**A.b** A. \_\_\_\_\_, titulaire d'un CFC de boucher, est le fils de C. \_\_\_\_\_. Employé par la société, il est le responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production (cf. également le site Internet de la société où l'intéressé est présenté comme le « responsable des achats » ; \*\*\* ; dernière consultation le 26 octobre 2022).

**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, D. \_\_\_\_\_ 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. \_\_\_\_\_. L'analyse des supports informatiques détenus par D. \_\_\_\_\_ et ceux trouvés chez F. \_\_\_\_\_ a permis d'établir que, précédemment, E. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ par l'entremise de la société H. \_\_\_\_\_ avaient vendu à la société de la viande fraîche.

**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 [désignée 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.**

Le 5 février 2019, les locaux de la société ont été perquisitionnés par la Section antifraude douanière de Lausanne. Selon les procès-verbaux de perquisition, plusieurs objets ont été séquestrés dont un ordinateur portable, des factures et bulletins de livraison, 14 caisses de coin de viande fraîche de bœuf, soit un total de 343 kg, ainsi qu'un bac contenant des pièces rondes de bœuf mises en salaison, soit un total de 250 kg. La viande en question provenait de l'étranger et aucune preuve de dédouanement n'a pu être apportée. Le même jour, des extraits de compte intitulés « 3000 achats de marchandises » de la société pour 2017, 2018, et janvier 2019 ont été séquestrés auprès de la fiduciaire de la société.

**D.**

Le 5 février 2019, C. \_\_\_\_\_ a été entendu par des inspecteurs de la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest, à titre d'inculpé, dans le cadre d'une procédure pénale administrative ouverte notamment contre lui.

**E.**

Le 12 février 2019, A. \_\_\_\_\_ a été auditionné, à titre de personne entendue à titre de renseignement, par des inspecteurs de la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest.

**F.**

Le 18 mai 2021, A. \_\_\_\_\_ a été entendu une seconde fois, à titre d'inculpé, par la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest. Les enquêteurs lui ont présenté les copies de 54 factures, datées du 27 septembre 2016 au 24 janvier 2019, établies aux noms de I. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et H. \_\_\_\_\_, adressées à la société et retrouvées dans la comptabilité de cette dernière. Ils lui ont en outre présenté un tableau récapitulatif reprenant les marchandises qui avaient été livrées à la société par la société I. \_\_\_\_\_, puis par la société E. \_\_\_\_\_, et enfin par la société de D. \_\_\_\_\_.

**G.**

Le 21 juin 2021, la société s'est déterminée sur le tableau remis lors de l'audition de A. \_\_\_\_\_ le 18 mai 2021 (cf. Faits, let. F *supra*).

**H.**

Le 19 octobre 2021, l'OFDF a dressé un procès-verbal final à l'encontre de A.\_\_\_\_\_. Le procès-verbal précité était accompagné de six tableaux (tableaux A à F) mentionnant, entre autres, la date des factures, le nom de la société ayant établi la facture, la désignation des marchandises, le nom du fournisseur étranger, 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.

**I.**

Le même jour, l'OFDF a notifié à A.\_\_\_\_\_, par l'entremise de son conseil, une décision de perception subséquente, à teneur de laquelle elle lui réclamait un montant total de CHF 945'031.35 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 848'735.65, une créance de TVA de CHF 29'364.90 et des intérêts moratoires de CHF 66'930.80.

Ladite décision était accompagnée de six tableaux reprenant la forme du document qui était joint au procès-verbal final du 19 octobre 2021 (cf. Faits, let. H *supra*).

La décision précisait que, outre A.\_\_\_\_\_, plusieurs autres personnes, à savoir G.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, les sociétés E.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, étaient solidairement assujetties, en tout ou en partie seulement pour certaines d'entre elles, au paiement du montant dû.

**J.**

Par acte du 24 novembre 2021, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le requérant), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou encore la Cour de céans) contre la décision de l'OFDF du 19 octobre 2021, en concluant pour l'essentiel à son annulation.

**K.**

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 représentée 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** Le requérant, qui est directement touché par la décision attaquée, dont il est le 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 au requérant le 25 octobre 2021. Le recours, déposé le 24 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.

**1.4** Le requérant 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).

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

## **2.**

En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement subséquent du recourant 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, le recourant, employé par la société, a acheté, au nom et pour le compte de cette dernière, entre le 27 septembre 2016 et le 24 janvier 2019, un total de 38'369.60 kg bruts de viande de bœuf importée en Suisse, sans que les redevances douanières et la TVA à l'importation ne soient acquittées. Selon la décision attaquée, le montant d'impôt non perçu dû par le recourant au titre de ces importations s'élève à CHF 945'031.35. Outre le recourant, plusieurs autres personnes, à savoir G.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, les sociétés E.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, sont solidairement assujetties, en tout ou en partie pour certaines d'entre elles, au paiement du montant dû.

Dans ce contexte, le Tribunal examinera d'abord les griefs de nature formelle invoqués par le recourant portant sur son droit d'être entendu (cf. consid. 3 et 4 *infra*), pour ensuite aborder les griefs de fond (cf. consid. 5, 6, 7 et 8 *infra*).

## **3.**

Dans un grief de nature formelle, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu sur plusieurs points, en invoquant l'art. 29 al. 2 de

la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), sous l'angle d'un défaut de motivation.

### 3.1

**3.1.1** Le recourant soutient que le montant de la dette douanière arrêté à CHF 945'031.35 n'est pas motivé. Selon lui, la décision attaquée se limite à faire référence à des tableaux où figurent des montants qui n'ont fait l'objet d'aucune explication, ni motivation de la part de l'OFDF, mais qui ont été posés « comme des dogmes ou des acquis » (recours, p. 45). Il relève par ailleurs que les tableaux annexés à la décision attaquée diffèrent de ceux qui lui avaient été présentés lors de son audition en mai 2021, sans toutefois que l'autorité inférieure n'explique ou ne justifie cette différence. A titre d'exemple, il souligne que le tableau A annexé à la décision attaquée, concernant la facture datée du 27 septembre 2016, mentionne un montant de CHF 15'400.- sous la rubrique « Valeur HT (CHF) », alors que le montant pour la même commande dans le tableau présenté au recourant lors de son audition est de CHF 35'537.-. Il reproche également à l'autorité inférieure d'avoir retenu la position tarifaire N° 0201.3099, sans aucune motivation. Il discerne enfin une autre violation de son droit d'être entendu, au motif que l'autorité inférieure n'a pas indiqué quelle lettre de l'art. 15 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est applicable au cas d'espèce (recours, p. 54).

**3.1.2** De son côté, l'autorité inférieure explique que le montant « Valeur HT (CHF) » figurant dans le tableau présenté au recourant lors de son audition correspond à la valeur de vente en Suisse des marchandises. En revanche, dans la décision attaquée, l'impôt sur les importations a été calculé sur la valeur imposable des marchandises en francs suisses jusqu'à la frontière suisse. L'OFDF indique qu'elle a retenu dans son calcul « le prix par kilos le plus faible constaté sur les factures d'achat de "J. \_\_\_\_\_" séquestrées au cours de l'enquête », étant précisé que le montant constaté a ensuite été converti en francs suisses selon le taux de change le plus bas de l'année concernée (réponse, p. 7). Ainsi, l'OFDF ne s'est pas basé, dans son calcul, sur les prix de revente en Suisse des marchandises, mais sur leur coût d'acquisition en France. Elle relève enfin que le montant des droits de douane est déterminé selon « le genre, la quantité et l'état de la marchandise » (réponse, p. 3). Elle explique que la marchandise sur laquelle doivent être calculés les droits de douane est de la viande de bœuf pour une quantité totale de 38'369.60 kg bruts. En ce qui concerne de la viande de bœuf, elle indique avoir retenu la position tarifaire N° 0201.3099.

## 3.2

**3.2.1** La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst. et art. 29 PA) l'obligation pour l'autorité de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient (ATF 143 IV 40 consid. 3.4.3 ; arrêt du TF 2C\_385/2022 du 12 octobre 2022 consid. 5.1). Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 142 II 154 consid. 3.1). En revanche, l'autorité viole l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1 et les réf. cit.). Tous les arguments soulevés par l'administré n'ont en effet pas besoin d'être discutés (cf. DANG/NGUYEN, in : Jacques Dubey/Vincent Martenet [édit.], Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, n° 173 ad art. 29, qui citent l'arrêt du TF 1C\_382/2018 du 10 juillet 2019 consid. 3.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**3.2.2** 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 (ATF 144 I 11 consid. 5.3 ; 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TF 2D\_34/2021 du 22 décembre 2021 consid. 3.2). 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. 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 (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les réf. cit.).



### 3.3

**3.3.1** En l'espèce, le Tribunal ne partage pas l'avis du recourant selon lequel le montant de la dette douanière arrêté à CHF 945'031.35 n'est pas motivé, ni que les montants qui figurent dans le tableau annexé à la décision attaquée auraient été posés « comme des dogmes ou des acquis » (recours, p. 45). On rappellera que la liste des marchandises litigieuses mentionnées dans le tableau en question a pu être établie sur la base des factures qui ont été séquestrées auprès de la société et de sa fiduciaire (cf. Faits, let. C *supra*). Le recourant a eu l'occasion de s'exprimer sur ce tableau lors de son audition du 18 mai 2021 (cf. Faits, let. F *supra*) et la société précitée a pu déposer des observations écrites le 21 juin 2021 (cf. Faits, let. G *supra*). Les critiques du recourant, telles que formulées dans son recours, ne sont par conséquent pas justifiées.

**3.3.2** Le recourant relève cependant, à juste titre, que les montants indiqués sous la rubrique « Valeur HT (CHF) », dans le tableau annexé à la décision attaquée, diffèrent de ceux qui ont été présentés au recourant lors de son audition. Il est vrai que la lecture de la décision attaquée ne permet pas de comprendre cette différence, ni du reste comment le montant « Valeur HT (CHF) » a été calculé. Dans sa décision, l'autorité inférieure s'est bornée à renvoyer à une longue liste de moyens de preuve (décision, ch. 4.2.6, p. 8), sans apporter la moindre explication à ce sujet. Cette manière de procéder n'est pas admissible sous l'angle du droit d'être entendu, respectivement viole l'obligation de l'autorité inférieure de motiver sa décision. Dans sa réponse, l'autorité inférieure a justifié cette différence comme suit. Elle a indiqué s'être basée, dans la décision attaquée, sur la valeur imposable des marchandises en francs suisses jusqu'à la frontière suisse, et non pas sur la valeur de vente en Suisse des marchandises. L'autorité inférieure a ajouté, toujours dans sa réponse, que le dossier contient plusieurs factures d'achat de « J. \_\_\_\_\_ » séquestrées au cours de l'enquête qui lui ont permis de fixer la valeur imposable des marchandises. A cet égard, le Tribunal regrette le manque de précision de l'autorité inférieure dans ses écritures, qui se borne à mentionner les factures en question, en omettant toutefois d'indiquer leur référence exacte au dossier. Il n'appartient en effet pas au Tribunal de céans – ni du reste au recourant – de parcourir des centaines de pages de plusieurs dossiers, afin de trouver les pièces auxquelles l'autorité inférieure se réfère dans ses écritures (la pagination de ces pièces est la suivante : 21.07.02-049 à 21.07.02-054 ; 21.07.02-073 à 21.07.02-082).

Cela étant, les explications figurant dans la réponse de l'autorité inférieure ont permis de corriger le défaut de motivation de la décision attaquée, étant

précisé que le Tribunal de céans dispose d'un plein pouvoir d'examen, que le vice en question ne peut pas être qualifié de grave, et que le recourant a pu faire valoir devant lui l'entier de ses arguments. Sur la base des explications de l'autorité inférieure dans la présente procédure, on comprend en effet que cette dernière a appliqué, pour chaque lot d'achats (regroupés dans les tableaux A, B, C, etc.), la valeur de marchandise la plus basse constatée sur les factures d'acquisition par l'importateur. A cet égard également, le recourant s'est déterminé au cours de la présente procédure, de telle sorte que le vice doit être considéré comme guéri. Il conviendra cependant de tenir compte de cette violation du droit d'être entendu du recourant, corrigée dans le cadre de la présente procédure de recours, lors de la répartition des frais (cf. consid. 9 *infra*).

**3.3.3** La critique du recourant concernant le prétendu défaut de motivation de la position tarifaire retenue par l'autorité inférieure est infondée pour les raisons suivantes. Cette dernière a en effet retenu, dans la décision attaquée, que la marchandise litigieuse achetée par la société B. \_\_\_\_\_ est de la viande de bœuf, ce qui figure sur les factures présentes au dossier, étant également précisé que ni la société précitée ni le recourant ne prétendent qu'il s'agirait d'un autre genre de marchandise. On peut certes regretter que la position tarifaire N° 0201.3099, qui correspond aux « viandes des animaux de l'espèce bovine, fraîches ou réfrigérées », « désossées », ne soit pas expressément mentionnée dans les considérants de la décision attaquée, avec quelques brèves explications, et que l'autorité inférieure y fasse uniquement référence, ainsi qu'à un montant de CHF 2'212.-, dans les tableaux annexés à ladite décision. On relèvera à cet égard que la légende qui figure dans les tableaux précise que la mention « Taux DD » correspond au « [t]aux du droit de douane par 100 kg brut selon le tarif d'usage des douanes ». Le terme « Position tarifaire » y est en outre défini comme « [l]a position tarifaire selon la convention internationale sur le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (RS 0.632.11) ». Dès lors que le recourant était représenté par un mandataire professionnel, le Tribunal de céans considère qu'il pouvait aisément, moyennant quelques recherches, trouver à quoi correspond la position tarifaire indiquée dans les tableaux annexés à la décision attaquée. Aucune violation du droit d'être entendu du recourant, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision attaquée, ne peut par conséquent être retenue sur ce point.

**3.3.4** Enfin, le Tribunal ne discerne aucune violation du droit d'être entendu du recourant, en ce sens que l'autorité inférieure n'a pas indiqué quelle

lettre de l'art. 15 al. 1 LTVA est applicable au cas d'espèce. Comme le Tribunal de céans l'exposera ci-dessous lors de l'examen des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 7), la disposition précitée mentionnée par le recourant fait partie des dispositions générales de la LTVA (Titre 1), alors que ce sont les dispositions relatives à l'impôt sur les importations (Titre 4) qui sont pertinentes dans le cas d'espèce. Partant, il est évident que l'autorité inférieure n'a pas violé le droit d'être entendu du recourant, en ne mentionnant pas une disposition qui n'est pas utile à la résolution du litige.

**3.3.5** Le Tribunal tient encore à relever ce qui suit. Hormis la violation du droit d'être entendu constatée plus haut, réparée en cours de procédure (cf. consid. 3.3.2 *supra*), il apparaît au surplus que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours du recourant, long de 61 pages, duquel il ressort que celui-ci a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure.

**3.3.6** Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu du recourant, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision attaquée, doit être très partiellement admis sur un point (cf. consid. 3.3.2 *supra*) et rejeté pour le surplus. Il conviendra donc, comme indiqué plus haut, de tenir compte, dans le cadre de la répartition des frais, de la violation du droit d'être entendu du recourant, constatée dans le cas d'espèce, puis réparée devant le Tribunal de céans.

#### **4.**

Dans un autre grief de nature formelle, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, en invoquant l'art. 29 al. 2 Cst., sous l'angle d'une violation de son droit de participer à l'administration des preuves.

#### **4.1**

**4.1.1** Le recourant estime que l'autorité inférieure a violé son droit de participer à l'administration des preuves, en ce sens que la décision attaquée a été rendue « sans qu'il ne puisse questionner les personnes qui participent à la procédure » (recours, p. 47). Il ajoute en substance que l'autorité inférieure ne lui a pas non plus donné l'opportunité d'être confronté « avec ces personnes ».

**4.1.2** De son côté, l'autorité inférieure relève qu'elle ne se fonde que sur des éléments à propos desquels le recourant a eu l'occasion de s'exprimer,

ajoutant que les éléments à sa charge et ressortant des auditions d'autres intervenants lui ont tous été présentés (mentionnant les pièces du dossier suivantes : 26.03.01, 26.03.03, 26.08.01 et 26.08.02). Partant, le recourant ayant eu l'occasion de s'exprimer à leur propos et de faire valoir ses arguments à leur encontre, il ne saurait être retenu que le droit d'être entendu a été violé.

## **4.2**

**4.2.1** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1 et les arrêts cités ; arrêt du TF 8C\_791/2021 du 12 octobre 2022 consid. 5.2). Cette garantie constitutionnelle ne comprend en principe pas le droit d'être entendu oralement (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C\_720/2021 du 26 janvier 2022 consid. 7.1). En procédure administrative fédérale, cette garantie constitutionnelle est concrétisée en particulier par les art. 12 ss et 29 ss PA (arrêt du TF 1C\_296/2018 du 16 octobre 2018 consid. 2.1), applicables par analogie (cf. consid. 1.2 *supra*).

**4.2.2** Selon l'art. 12 PA, l'autorité constate les faits d'office et procède s'il y a lieu à l'administration de preuves. L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C\_790/2019 du 14 septembre 2020 consid. 4.1 ; cf. également art. 33 al. 1 PA).

## **4.3**

**4.3.1** En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que le grief de violation du droit de participer à l'administration des preuves invoqué par le recourant est insuffisamment motivé, en ce sens que l'on ignore concrètement à qui il se réfère lorsqu'il indique qu'il n'a pas pu questionner « des personnes » participant à la procédure ou que l'autorité inférieure ne lui a pas donné l'opportunité d'être confronté à « ces personnes ». Pour ce motif déjà, la recevabilité de son grief semble douteuse. Ensuite, quand bien même il serait recevable, le recourant ne prétend pas qu'il aurait requis de l'OFDF l'administration d'un moyen de preuve qui lui aurait été refusé. Il semble

plutôt reprocher à l'autorité inférieure de ne pas avoir organisé d'office des confrontations avec d'autres participants à la procédure, sans toutefois les nommer. Ce grief doit de toute évidence être rejeté, dès lors que le recourant a eu l'occasion de prendre connaissance des procès-verbaux des auditions d'autres intervenants et de s'exprimer sur ces derniers. Il convient en effet de rappeler, dans ce contexte, que la garantie constitutionnelle que le recourant invoque ne comprend en principe pas le droit d'être entendu oralement.

**4.3.2** Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu du recourant, sous l'angle d'une violation de son droit de participer à l'administration des preuves, doit être rejeté.

## **5.**

Dans un premier grief au fond, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'être tombée dans l'arbitraire.

### **5.1**

**5.1.1** Le recourant prétend que la décision attaquée retient comme base de calcul pour déterminer la TVA des montants des factures transmises à la société B. \_\_\_\_\_ et pour lesquels la société précitée a déjà payé la TVA. Il en déduit ainsi que la décision attaquée procède à une double perception de la TVA.

**5.1.2** De son côté, l'autorité inférieure explique qu'elle ne s'est pas basée, dans son calcul de la TVA, sur les montants versés par la société B. \_\_\_\_\_ à l'achat des marchandises. Il en découle que les montants figurant sur les factures reçues par le recourant, qui retiennent soi-disant un pourcentage de TVA, n'ont pas servi de base au calcul de l'OFDF. Le montant de TVA n'a par conséquent pas été prélevé à double.

### **5.2**

**5.2.1** 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.

**5.2.2** D'après la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 139 III 334 consid. 3.2.5) ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1) ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle

se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 ; 131 I 217 consid. 2.1).

### **5.3**

**5.3.1** En l'espèce, les critiques formulées par le recourant ne peuvent qu'être rejetées. Comme l'a expliqué l'autorité inférieure, elle a retenu dans son calcul « le prix par kilos le plus faible constaté sur les factures d'achat de "J. \_\_\_\_\_" séquestrées au cours de l'enquête », étant précisé que le montant constaté a ensuite été converti en francs suisses selon le taux de change le plus bas de l'année concernée (réponse, p. 7). Ainsi, l'OFDF ne s'est pas basé, dans son calcul, sur les montants versés par la société B. \_\_\_\_\_ à l'achat des marchandises. Il en découle que le montant de la TVA n'a pas pu être perçu à double, comme le prétend à tort le recourant. Au surplus, s'il faut comprendre le grief du recourant comme se plaignant 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, le Tribunal ne saurait non plus le suivre. 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 société, 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 le recourant est – le cas échéant – solidairement responsable avec l'importateur. Il n'y a donc pas non plus à cet égard d'arbitraire à constater.

**5.3.2** Il s'ensuit que le grief d'arbitraire invoqué par le recourant doit être rejeté.

### **6.**

Le recourant se plaint d'une violation des dispositions concernant l'assujettissement au paiement de la dette douanière, en soutenant en particulier qu'il ne revêt pas la qualité de mandant au sens du droit douanier.

#### **6.1**

**6.1.1** Le recourant relève qu'il n'est qu'un employé de la société et qu'il ne serait « aucunement à l'origine du transfert de viande entre l'étranger et la Suisse » (recours, p. 51). Il serait uniquement la personne de référence auprès de la société précitée qui, sur instructions de son employeur, a contacté avec les fournisseurs de marchandises. Il insiste sur le fait qu'il ne pouvait pas imaginer que les marchandises étaient importées sans annonce en Suisse, alors que les fournisseurs étaient « des sociétés suisses

régulièrement inscrites au registre du commerce, avec une adresse postale en Suisse et des coordonnées téléphoniques en Suisse ». Il ajoute que les livraisons de marchandises ont eu lieu avec un véhicule immatriculé en Suisse, à \*\*\*. Il ne pouvait par conséquent imaginer que les marchandises étaient importées de l'étranger. Il soutient par ailleurs qu'il n'aurait « aucunement perçu d'avantage – qui plus est illicite ». En tant qu'employé de la société B.\_\_\_\_\_, il n'aurait perçu aucune rémunération supplémentaire en sus de son salaire mensuel fixe. Les seuls bénéficiaires de la fraude douanière seraient les sociétés I.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_, respectivement D.\_\_\_\_\_, qui revêtent la qualité de mandants au sens du droit douanier. Il affirme enfin qu'il ne connaissait pas les liens entre D.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_ et L.\_\_\_\_\_, ainsi que les sociétés I.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ et H.\_\_\_\_\_.

**6.1.2** De son côté, l'autorité inférieure souligne qu'il ressort de l'audition de C.\_\_\_\_\_, employeur mais également père du recourant, qu'il n'était pas au courant des détails et laissait une totale liberté d'action à son fils dans le choix des fournisseurs et de la viande achetée (réponse, p. 9, qui se réfère aux pièces du dossier 15.08.01). Elle estime ainsi que le choix de commander de la viande à D.\_\_\_\_\_, respectivement G.\_\_\_\_\_, a été effectué par le recourant. Elle relève d'autre part qu'il ressort des auditions de D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ que les commandes faites par le recourant étaient passées auprès du second nommé et que le premier nommé se chargeait de les livrer. Elle ajoute que les marchandises livrées par D.\_\_\_\_\_ font, pour certaines, l'objet de factures libellées au nom de la société E.\_\_\_\_\_ et que, lors des livraisons, même pour les marchandises faisant l'objet des factures libellées au nom de la société H.\_\_\_\_\_, c'est le véhicule frigorifié de la société E.\_\_\_\_\_ qui a été utilisé. A cet égard, elle rappelle qu'une consultation du registre du commerce aurait permis au recourant de constater que G.\_\_\_\_\_ était administrateur de cette société. Quant à la société I.\_\_\_\_\_, elle estime que le recourant savait pertinemment qu'elle appartenait à G.\_\_\_\_\_, puisqu'il avait, dans une autre affaire, commandé en connaissance de cause de la viande d'origine étrangère importée en fraude à cette dernière. Compte tenu de ce qui précède, l'autorité inférieure est d'avis que le recourant ne pouvait que soupçonner les activités illicites de D.\_\_\_\_\_, respectivement G.\_\_\_\_\_. Par conséquent, on pouvait s'attendre du recourant qu'il prenne des précautions et demande la preuve des dédouanements, ce d'autant plus qu'il était au courant de l'origine de la viande.

Par ailleurs, l'autorité inférieure considère que le recourant répond à la définition de mandant au sens du droit douanier pour les motifs suivants. La

comparaison de la liste des factures des commandes passées par le recourant à celle des achats effectués par G. \_\_\_\_\_ en France auprès de l'enseigne J. \_\_\_\_\_ révèle que le jour suivant un achat de viande de bœuf par G. \_\_\_\_\_, la même viande, pour approximativement la même quantité, a été livrée au recourant. Par conséquent, il ne fait aucun doute que le recourant a, par ses commandes, effectivement provoqué l'importation des marchandises litigieuses. Elle estime que le recourant avait connaissance de la provenance étrangère des marchandises et avait, à tout le moins, manifesté sa prédisposition générale à les accepter. Ainsi, par ses agissements, le recourant a amené un tiers à lui livrer des marchandises dont il savait, ou devait au moins présumer, qu'elles se trouvaient à l'étranger avant de devoir être importées pour être livrées. Par conséquent, 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 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), même s'il n'était pas au courant de la fausse déclaration ou de son absence. Enfin, 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 (art. 51 al. 1 LTVA).

## 6.2

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

**6.2.2** La LTVA est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents



(cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux (*entgeltliches Umsatzgeschäft*) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 précité] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**6.2.3** Conformément à l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujéti à l'impôt sur les importations. Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne 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 assujéti 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 ; STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, in : Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [édit.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [cité : BSK VStrR], n° 19 ad art. 12 DPA ; MICHAEL BEUSCH, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Zollgesetz, 2009, n° 4 ad art. 70 LD). Les assujéti 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 (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 ; 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 (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 (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 (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).

### 6.3

**6.3.1** A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactly 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 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 (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

**6.3.2** Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. ci-dessus, consid. 6.2.3), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C\_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8 ;

2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 précités consid. 4.2.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

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

**6.3.4** La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C\_723/2013 du 1<sup>er</sup> décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAG AUS, 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).

**6.3.5** Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et

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

## 6.4

**6.4.1** En l'espèce, il est vrai que le recourant est employé par la société et qu'il ne dispose pas d'un droit de signature inscrit au registre du commerce. Il est cependant faux de prétendre, comme l'affirme le recourant, qu'il ne serait que la personne de contact auprès de la société précitée et que ce serait uniquement sur instructions de cette dernière qu'il aurait commandé les marchandises. Cette présentation de la fonction du recourant au sein de la société B. \_\_\_\_\_ est contredite par de nombreux éléments figurant au dossier. Il convient en effet de rappeler que la société précitée, par l'entremise de C. \_\_\_\_\_, a nommé le recourant, au poste de responsable des commandes, des achats et de la production, en acceptant ainsi qu'il la représente à l'égard des tiers. C. \_\_\_\_\_ a confirmé lors de son audition du 5 février 2019 qu'il ne s'occupait pas des commandes et que c'est bien son fils qui les effectuait (procès-verbal, p. 2). Le recourant, lors de son audition du 12 février 2019, a également confirmé qu'il occupe cette fonction au sein de la société B. \_\_\_\_\_, alors que son père se concentre sur les marchés. La consultation du site Internet de la société B. \_\_\_\_\_ confirme également ce qui précède (cf. Faits, let. A.b *supra*). Lors de l'interrogatoire de G. \_\_\_\_\_ du 28 septembre 2020, à la question posée par les enquêteurs « Qui vous passait commande des marchandises chez "B. \_\_\_\_\_" ? », l'intéressé a répondu qu'il s'agissait du patron et que son prénom était \*\*\* (procès-verbal, audition n° 3, p. 3).

Au vu de ce qui précède, il est évident que le recourant disposait des pouvoirs nécessaires et suffisants pour provoquer les importations de marchandises pour la société et qu'il pouvait prendre ces décisions de manière indépendante. Dans ce sens, le dossier ne permet pas de considérer le recourant comme un employé de la société qui n'aurait fait qu'exécuter les ordres d'un organe ou d'un autre employé dont il aurait été le subalterne. Il en est pour preuve : le principal interlocuteur du recourant pour l'achat des marchandises, G. \_\_\_\_\_, le considérait ni plus ni moins comme le patron. L'autorité inférieure a ainsi retenu, à juste titre, que le choix de commander de la viande à D. \_\_\_\_\_, respectivement G. \_\_\_\_\_, a été effectué par le recourant. L'autorité inférieure avait par ailleurs relevé que la comparaison de la liste des factures des commandes passées par le recourant à celle des achats effectués par G. \_\_\_\_\_ en France auprès de l'enseigne J. \_\_\_\_\_ révèle que le jour suivant un achat de viande de bœuf effectué par G. \_\_\_\_\_, la même viande, pour approximativement la même quantité, a été livrée au recourant. Ce dernier doit par conséquent être considéré, à la lumière de la jurisprudence présentée plus haut (cf. consid. 6.2.3), comme une personne ayant effectivement provoqué l'importation des marchandises.

On relèvera encore ce qui suit. Le statut d'employé du recourant, voire éventuellement d'organe de fait de la société B. \_\_\_\_\_, ou encore le fait que le recourant ait agi en tant que représentant de la société précitée en vertu des art. 32 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (CO, RS 220), n'est pas décisif dans le cas d'espèce, dans la mesure où il s'agit de questions relevant du droit civil. Ce qui est en revanche déterminant, sous l'angle du droit douanier, c'est que le recourant ait effectivement provoqué (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises, ce qui est corroboré par de nombreux éléments figurant au dossier.

**6.4.2** 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. 6.3.3 *supra*). Ainsi, les arguments du recourant insistant sur le fait que les fournisseurs de la société B. \_\_\_\_\_ étaient des sociétés suisses régulièrement inscrites au registre du commerce, avec une adresse postale en Suisse, des coordonnées téléphoniques en Suisse et un véhicule de livraison immatriculé en Suisse, que le prix de la viande était identique aux prix pratiqués ailleurs en Suisse, que les délais de livraison

étaient courts, à savoir 1 ou 2 jours, compte tenu du volume des marchandises, ou encore que le recourant n'aurait perçu aucune rémunération supplémentaire en sus de son salaire mensuel fixe, ne sont pas pertinents en l'espèce.

Le Tribunal relève à ce sujet encore ce qui suit. On rappellera que la société B. \_\_\_\_\_, par l'entremise du recourant, avait déjà travaillé avec G. \_\_\_\_\_ par le passé. Dans une procédure devant la Cour de céans portant sur les mois de septembre 2013 à février 2016 (arrêt du TAF A-4588/2020 du 28 juin 2022), il a été établi que le recourant avait commandé et acheté à G. \_\_\_\_\_, pour le compte de la société, un total de 48'217 kg de viande fraîche, en se doutant que cette marchandise n'était pas dédouanée. Dans le cadre de cette procédure, lors de son interrogatoire, le recourant avait été rendu attentif au fait que la marchandise vendue par G. \_\_\_\_\_ avait été importée en fraude en Suisse. L'intéressé avait alors déclaré qu'il se doutait depuis la première commande que la viande qu'il avait commandée auprès de G. \_\_\_\_\_ n'était pas dédouanée. Malgré cela, le recourant, qui – comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 6.4.1) – disposait des pouvoirs nécessaires au sein de la société B. \_\_\_\_\_ concernant l'achat des marchandises, a décidé de continuer de travailler avec G. \_\_\_\_\_, le prénommé étant l'associé gérant président de la société E. \_\_\_\_\_, ce que le recourant ne pouvait pas ignorer. En effet, une consultation du registre du commerce lui aurait permis de constater que G. \_\_\_\_\_ était administrateur de la société E. \_\_\_\_\_. De plus, comme l'a relevé l'autorité inférieure, les marchandises livrées par D. \_\_\_\_\_ font, pour certaines, l'objet de factures libellées au nom de la société E. \_\_\_\_\_ et, lors des livraisons, même pour les marchandises faisant l'objet des factures libellées au nom de la société H. \_\_\_\_\_, c'est le véhicule frigorifié de la société E. \_\_\_\_\_ qui a été utilisé. Le recourant n'est ainsi pas crédible lorsqu'il prétend, dans le cadre de la présente procédure, qu'il ne pouvait pas « imaginer que les marchandises étaient importées sans annonce en Suisse ». D'autre part, le Tribunal ne perçoit pas en quoi le fait que la société B. \_\_\_\_\_ ait acheté, par l'entremise du recourant, la marchandise à une société dont le siège est en Suisse aurait été suffisant pour en déduire que cette marchandise, dont la provenance étrangère ne pouvait pas lui échapper, aurait été dédouanée. Le recourant n'apporte aucune explication à ce sujet. Enfin, lors de l'interrogatoire de G. \_\_\_\_\_ du 28 septembre 2020, à la question des enquêteurs « [V]endez-vous cette viande [à A. \_\_\_\_\_] comme étant de la viande d'importation ou de la viande d'origine suisse ? », l'intéressé a répondu ce qui suit (procès-verbal, audition n° 3, p. 3) :

« De la viande d'importation, ça se voit sur les étiquettes. Je précise que la Suisse n'a pas les ressources suffisantes pour répondre à la demande, donc c'est forcément de la viande d'importation. De plus les charolaises et les limousines sont plus grandes et importantes que les vaches qui sont élevées en Suisse. Un professionnel de la boucherie ne peut pas ignorer cela ».

En résumé, le Tribunal ne peut que suivre l'autorité inférieure lorsqu'elle indique que le recourant devait soupçonner les activités illicites de D. \_\_\_\_\_, respectivement G. \_\_\_\_\_, et que, dans ces conditions, on pouvait attendre du recourant qu'il prenne des précautions et demande la preuve des dédouanements, ce d'autant plus qu'il était au courant de l'origine étrangère des marchandises et avait, à tout le moins, manifesté sa prédisposition générale à les accepter. Ainsi, par ses agissements, le recourant a amené un tiers à lui livrer des marchandises dont il savait, ou devait au moins présumer, qu'elles se trouvaient à l'étranger avant de devoir être importées pour être livrées. Il remplit ainsi incontestablement les conditions pour être reconnu comme débiteur de la dette douanière en lien avec les marchandises importées.

**6.4.3** Il s'ensuit que l'autorité inférieure a correctement appliqué les dispositions relatives à l'assujettissement au paiement de la dette douanière, en retenant que le recourant devait être qualifié de mandant au sens du droit douanier. C'est dès lors à bon droit que l'autorité inférieure a qualifié le recourant de débiteur de l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA) au sens de l'art. 70 al. 2 let. a LD et l'a donc également poursuivi en tant que personne tenue de fournir des prestations subséquentes (art. 12 al. 2 DPA). Les griefs invoqués par le recourant doivent par conséquent être rejetés.

## 7.

Le recourant se plaint d'une violation des dispositions relatives à l'assujettissement au paiement de la TVA, en particulier des art. 10 et 15 LTVA.

**7.1** Le recourant soutient, d'une part, qu'il ne revêt pas la qualité d'entreprise au sens de l'art. 10 LTVA. Il estime, d'autre part, qu'aucune des lettres de l'art. 15 al. 1 LTVA ne pourrait potentiellement s'appliquer à lui.

**7.2** En l'espèce, le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il soutient qu'il a été assujetti à tort au paiement de la TVA, dès lors qu'il ne revêt pas la qualité d'une entreprise au sens de l'art. 10 LTVA. On rappellera d'abord que le litige porte sur l'assujettissement subséquent du recourant aux droits de douane et à l'impôt sur les importations (cf. consid. 2 *supra*). L'art. 1 al. 2 let. c LTVA dispose que la Confédération perçoit, au titre de la taxe

sur la valeur ajoutée, un impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations ; cf. art. 50 ss LTVA faisant l'objet du titre 4 de la loi précitée). A cet égard, quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA). Comme cela a été relevé plus haut (cf. consid. 6.2.2 *supra*), 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. Au vu de ce qui précède, c'est bien le titre 4 de la LTVA (Impôt sur les importations) qui s'applique au cas d'espèce et le recourant ne saurait échapper à l'impôt en question au motif qu'il n'est lui-même pas une entreprise au sens de l'art. 10 LTVA.

Enfin, pour les mêmes motifs que ceux qui sont présentés plus haut, l'assujettissement du recourant ne se fonde pas sur l'art. 15 LTVA, mais bien sur les art. 50 ss LTVA, de sorte que le grief soulevé par le recourant ne peut être que rejeté.

## **8.**

Dans un dernier grief, le recourant invoque une inopportunité de la décision attaquée.

### **8.1**

**8.1.1** Le recourant relève qu'il œuvre comme « simple employé » salarié d'une boucherie et qu'il avait, sur instructions de son employeur, passé des commandes de marchandises. Il soutient qu'il pensait en toute bonne foi ne commettre aucun délit puisqu'il suivait non seulement les instructions de son employeur, mais que l'ensemble des éléments que lui présentait le fournisseur lui laissait penser que tout était en règle. Il prétend se retrouver doublement victime : victime d'avoir été fraudé par les fournisseurs de son employeur, mais également par les réclamations pécuniaires démesurées de l'autorité inférieure. Il indique n'avoir perçu aucun avantage dans l'importation des produits carnés. Il précise qu'il perçoit une rémunération mensuelle d'environ CHF 5'700.-, ce qui implique qu'une « réclamation pécuniaire telle [que] celle retenue dans la décision querellée de près d'1 million de francs aurait pour conséquence inéluctable de briser [s]a vie [...] mais également [...] celle de sa famille » (recours, p. 56). En définitive, même si l'on réduisait son niveau de vie au minimum vital, une vie entière ne lui suffirait pas pour rembourser le montant en question.

**8.1.2** De son côté, l'autorité inférieure insiste sur le fait que le résultat auquel elle est parvenue découle d'une appréciation objective des différents éléments de preuve assemblés au cours de l'enquête. Elle ajoute que le



recoupement de ces derniers aboutit au résultat que le recourant a commandé de la viande issue d'un système complexe de contrebande et, qu'ayant provoqué leur importation sans annonce en Suisse, il doit être assujéti solidairement au paiement des redevances non perçues à tort.

## 8.2

**8.2.1** En l'espèce, le Tribunal ne partage pas la position du recourant selon laquelle ce dernier aurait passé les commandes de marchandises « sur instructions de son employeur », à savoir la société B. \_\_\_\_\_. Les éléments figurant au dossier ont en effet permis de démontrer, comme cela a été vu plus haut (cf. consid. 6.4.1), que le recourant a effectivement provoqué l'importation des marchandises en question et que son rôle, en sa qualité de responsable des achats pour la société précitée, a été déterminant. Il ne faut pas non plus perdre de vue que le recourant est titulaire d'un CFC de boucher (cf. Faits, let. A.b *supra*), ce qui signifie qu'il a été formé en ce qui concerne les questions liées à la provenance de la viande et à son importation en Suisse. Si le recourant se prétend certes « victime » de fournisseurs qui l'auraient, selon ses termes et son appréciation, fraudé, il convient de rappeler que c'est le recourant lui-même qui a choisi de travailler avec les fournisseurs en question et qu'il ne ressort aucunement des éléments figurant au dossier que ces fournisseurs lui auraient été imposés par la société qui l'employait. Il est aussi utile de rappeler que le recourant avait déjà, dans une autre affaire (arrêt du TAF A-4588/2020 précité), commandé en connaissance de cause de la viande d'origine étrangère importée en fraude à la société I. \_\_\_\_\_, dont l'associé, G. \_\_\_\_\_, se trouve être à nouveau l'un des protagonistes de la présente affaire. Dans ces circonstances, le Tribunal ne peut que retenir, à l'instar de l'autorité inférieure, que le recourant aurait dû prendre ses précautions, notamment – mais surtout – en demandant aux fournisseurs la preuve des dédouanements.

**8.2.2** Malgré cela, le Tribunal reconnaît que le montant de la créance arrêté dans la décision attaquée est important, notamment en proportion du salaire mensuel que le recourant indique percevoir. Il faut toutefois rappeler que le montant en question 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 du recourant, 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 le

recourant. On rappellera dans ce cadre (cf. également consid. 6.3.5 *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 le recourant ou le degré de sa faute, comme dans une procédure à caractère pénal. Au contraire, seul est déterminant le fait qu'il puisse être reconnu comme débiteur de la dette douanière (ce qui est le cas, cf. consid. 6.3 *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, cf. consid. 6.4 *supra*). Il n'y a pas de place dans ce système pour une prise en compte de la capacité contributive de l'assujetti. Si la situation personnelle de l'assujetti 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 le recourant se borne à critiquer la solution retenue sous l'angle de l'opportunité, sans toutefois indiquer quelle autre solution s'imposerait selon lui.

**8.2.3** On relèvera d'autre part que le recourant n'est pas l'unique débiteur du montant retenu dans la décision attaquée. Outre ce dernier, plusieurs autres personnes, à savoir G.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, les sociétés E.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, sont solidairement assujetties, en tout ou en partie seulement pour certaines d'entre elles, au paiement du montant dû.

Enfin, il convient de rappeler que des facilités de paiement (plan de paiement) peuvent être accordées sur demande de l'intéressé 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). En outre, une remise de l'impôt pourrait éventuellement être accordée, sur demande également du recourant et si les conditions requises par la loi sont remplies (cf. art. 86 LD et art. 64 LTVA). Les deux objets précités ne sont cependant pas de la compétence du Tribunal de céans dans le cadre de la présente procédure de recours.

**8.2.4** Il s'ensuit que la décision attaquée n'est pas inopportune au point qu'une autre solution s'impose. Partant, ce dernier grief doit aussi être rejeté.

## 9.

**9.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter intégralement le recours, tout en constatant une violation du droit d'être entendu du recourant, guérie dans la présente procédure au sens du considérant 3.3.2. Vu l'issue de la cause – en application des art. 63 al. 1 et 2 PA et 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, fixés à CHF 12'500.-, sont mis partiellement à la charge du recourant à hauteur de CHF 11'000.-. Le montant de CHF 11'000.- sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de CHF 12'500.-. Le solde de CHF 1'500.- sera restitué au recourant une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes ou déboutées (art. 63 al. 2 PA).

**9.2** Dès lors que le recourant succombe, il n'y a en principe pas lieu de lui allouer une indemnité de dépens (art. 64 al. 1 PA en relation avec l'art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*). En l'espèce, il faut toutefois tenir compte du fait que l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision attaquée, dite violation ayant pu être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours (cf. consid. 3.3.2 *supra*). Il a ainsi fallu donner partiellement raison à un grief formel invoqué par le recourant et, grâce à l'introduction de son recours et à la guérison de cette violation dans la présente procédure, son droit d'être entendu a pu être respecté. Dans ces circonstances, une indemnité de dépens peut être allouée, malgré le fait que le recourant a succombé (arrêt du TAF E-4080/2006 du 27 mai 2008 consid. 7.2 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 4.65 et les réf. cit. à la note de bas de page n° 201). Dans les conclusions du recours, le mandataire du recourant a requis l'allocation en faveur de ce dernier d'une indemnité de dépens. Il n'a toutefois fourni aucun décompte comportant la liste des frais. Conformément à l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal, en l'absence de décompte de prestations, fixe l'indemnité sur la base du dossier. Au vu de l'ensemble des circonstances du cas, de l'importance de l'affaire, du degré de difficulté de cette dernière, de l'ampleur du travail accompli par le mandataire, ainsi que de la légère violation du droit d'être entendu du recourant, réparée dans le cadre de la procédure de recours, le Tribunal estime, au regard des art. 8 ss FITAF, que le versement d'un montant global de 1'000 francs à titre de dépens réduits apparaît comme équitable en la présente cause.

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 12'500 francs sont mis partiellement à la charge du recourant à hauteur de 11'000 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 12'500 francs. Le solde de 1'500 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Un montant de 1'000 francs est alloué au recourant, à titre de dépens réduits, à charge de l'autorité inférieure.

**4.**

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

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 :

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