



---

Cour I  
A-5047/2021

## **Arrêt du 25 août 2022**

---

Composition

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

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Pierre-Cyril Sauthier,  
SAUTHIER FELLAY,  
recourante,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des  
frontières (OFDF),**

Domaine de direction Poursuite pénale,  
Taubenstrasse 16, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Droits de douanes ; perception subséquente.

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

**A.a** A. \_\_\_\_\_ (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, [...] ». Son actionnaire et administrateur unique, avec signature individuelle, est B. \_\_\_\_\_.

**A.b** C. \_\_\_\_\_ est le fils du précité. Employé par la Société, il est le responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production ([...]).

**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 « Domaine de direction Poursuite pénale ».

**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, B. \_\_\_\_\_ 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 6 février 2019, la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest a adressé à la banque UBS une décision demandant la production de tous les documents concernant le compte dont la Société est titulaire, ainsi qu'un blocage dudit compte.

**F.**

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

**G.**

Le 15 février 2019, un cautionnement individuel en faveur de l'OFDF à hauteur de CHF 900'000.- a été signé entre la Société et la banque UBS.

**H.**

Le 18 mai 2021, C. \_\_\_\_\_ 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. \_\_\_\_\_.

**I.**

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

**J.**

Le 19 octobre 2021, l'OFDF a dressé un procès-verbal final à l'encontre de C. \_\_\_\_\_. 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 franc suisse, ainsi que les montants des droits de douane et de TVA dus.

**K.**

Le même jour, l'OFDF a notifié à la Société 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.

Le décompte annexé à cette décision correspond aux tableaux qui étaient joints au procès-verbal final du 19 octobre 2021 (cf. Faits, let. J *supra*).

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

**L.**

Par acte du 18 novembre 2021, la Société (ci-après : la recourante), 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.

**M.**

Par réponse du 13 janvier 2022, l'OFDF a proposé que le recours soit partiellement admis au sens du considérant 11 de sa réponse. En substance, le montant d'intérêts moratoires dû par la recourante a été réduit et fixé à un total de CHF 66'826.90. Le recours a été rejeté pour le surplus.

**N.**

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** La recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 19 octobre 2021, a été notifiée à la recourante le lendemain. Le recours, déposé le 18 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** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incom-

plète 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, 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 de la recourante aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, ainsi que sur l'intérêt moratoire relatif à ces créances arrêté dans la décision attaquée. Selon l'enquête douanière, C.\_\_\_\_\_, employé par la recourante, 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 la recourante au titre de ces importations s'élève à CHF 945'031.35, étant précisé que, outre la recourante, plusieurs autres personnes, à savoir G.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, la Société E.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_, 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 le grief de nature formelle invoqué par la recourante portant sur son droit d'être entendu (cf. consid. 3 *infra*), pour ensuite aborder les griefs de fond (cf. consid. 4, 5 et 6 *infra*).

## **3.**

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

d'être entendue au sens des art. 29 PA et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

### **3.1**

**3.1.1** La recourante soutient que l'autorité inférieure aurait limité son droit d'être entendue à une détermination sur la marchandise prétendument importée frauduleusement sans entendre B. \_\_\_\_\_, ainsi qu'à une brève participation à l'audition de C. \_\_\_\_\_. Selon elle, l'autorité inférieure aurait ainsi omis d'auditionner B. \_\_\_\_\_ en tant que seul administrateur et organe de la recourante. Elle développe enfin d'autres arguments en lien avec la représentation au sens des art. 32 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (ci-après : CO, RS 220), les organes de fait ou les mandataires commerciaux.

**3.1.2** De son côté, l'autorité inférieure considère que le grief de violation du droit d'être entendu doit être rejeté. Elle rappelle que B. \_\_\_\_\_ a été auditionné le 5 février 2019 par l'autorité inférieure et que le mandataire de la recourante a également pris part aux auditions de C. \_\_\_\_\_. Enfin, par courrier du 21 juin 2021, la recourante a transmis ses observations à l'autorité inférieure.

### **3.2**

**3.2.1** Garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit, pour le justiciable, de consulter le dossier et de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C\_426/2020 du 23 juin 2020 consid. 4.1).

Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). L'administré doit en effet être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours et, le cas échéant, attaquer utilement la décision. Il en va de même pour l'autorité de recours, aux fins qu'elle puisse exercer son contrôle en connaissance de cause (arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et les références citées). 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 ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2), étant précisé que la

motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

### 3.3

**3.3.1** En l'espèce, les constatations faites par l'autorité inférieure ne peuvent être que confirmées par le Tribunal. Un examen du dossier permet de s'apercevoir que le droit d'être entendue de la recourante a été respecté. Contrairement à ce qu'elle affirme, son droit d'être entendue ne s'est pas limité à une détermination sur la marchandise « prétendument importée frauduleusement », ainsi qu'à une brève participation à l'audition de C.\_\_\_\_\_. La recourante a notamment pu participer aux actes suivants. L'administrateur unique de la recourante, B.\_\_\_\_\_, a été entendu le 5 février 2019 par des inspecteurs de la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest, à titre d'inculpé. Il a en particulier indiqué à cette occasion qu'il renonçait à la présence de son avocat. Le 11 février 2019, l'autorité inférieure a transmis à la recourante, à sa demande, une copie du dossier de la cause. Le lendemain, soit le 12 février 2019, le mandataire de la recourante était présent à l'audition de C.\_\_\_\_\_. Le 20 avril 2021, l'autorité inférieure a informé le mandataire de la recourante qu'une nouvelle audition de C.\_\_\_\_\_ était prévue le 11 mai 2021 et qu'il était invité à y participer en tant que défenseur de la recourante. A la demande du mandataire de la recourante, cette audition a été reportée au 18 mai 2021. A cette date, le mandataire de la recourante était à nouveau présent lors de cette audition. Le même jour, l'autorité inférieure a transmis au mandataire de la recourante une copie du procès-verbal de l'audition en question. Par courrier du 21 juin 2021, la société recourante a pu se déterminer en transmettant ses observations sur le tableau récapitulatif reprenant les marchandises qui lui avaient été livrées et qui avait été présenté à C.\_\_\_\_\_ lors de son audition (cf. Faits, let. I *supra*). Enfin, le 5 juillet 2021, l'autorité inférieure a transmis au mandataire de la recourante, à sa demande, une copie de plusieurs pièces du dossier.

**3.3.2** Au vu de ce qui précède, la recourante ne saurait se plaindre d'une quelconque violation de son droit d'être entendue. Le Tribunal relève encore qu'il est inutile d'examiner les arguments soulevés par la recourante en lien avec la représentation au sens des art. 32 ss CO (cf. consid. 4.4.1 ss et 4.5.2 *infra*), les organes de fait ou les mandataires commerciaux, dans la mesure où ces derniers ne sont pas pertinents dans le cas d'espèce et que le droit d'être entendu de la recourante, comme cela a été constaté ci-dessus, a été respecté. Mal fondé, le grief est rejeté.



#### 4.

Sur le fond, la recourante se plaint d'abord d'une violation de l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0).

#### 4.1

**4.1.1** La recourante relève en premier lieu que l'état de fait de la décision attaquée retient qu'un « total de 38'369 kg brut de viande de bœuf [a été] importée (sic) en fraude en Suisse pour le compte du nommé G. \_\_\_\_\_ ». Elle indique ainsi ne pas comprendre pourquoi les faits retenus incriminent G. \_\_\_\_\_, alors que les considérants de la décision reportent la charge sur la recourante, dès lors que l'importation de la marchandise n'a pas été réalisée pour son compte. Elle considère par ailleurs que c'est à tort que l'autorité inférieure a qualifié la recourante de mandante au sens du droit douanier, dès lors que C. \_\_\_\_\_ est simplement l'employé de la recourante et qu'il ne dispose pas d'un droit de signature inscrit au registre du commerce. D'autre part, elle fait valoir qu'elle n'a retiré aucun avantage illicite en acquérant ces marchandises, dans la mesure où les « prix étaient sensiblement les mêmes que ceux du marché » (recours, p. 6). Elle allègue tout au plus une très faible différence de prix, de l'ordre de 0.50 CHF/kg, qui ne constitue selon elle en aucun cas un avantage. Ainsi, l'acquisition de marchandise pour un prix situé dans la fourchette du marché ne peut clairement pas être qualifiée d'avantage, d'autant plus que la recourante, respectivement son collaborateur, « pensait que la marchandise était déclarée et achetée à un fournisseur de confiance », toutes les factures présentant un numéro de TVA, une adresse et un numéro bancaire en Suisse (recours, p. 7). Elle explique également que l'interprétation de l'art. 70 LD faite par l'autorité inférieure « ouvre la porte à une méfiance généralisée dans les relations d'affaires » (recours, p. 7). Il n'est pas concevable, selon elle, d'imposer à la recourante de contrôler systématiquement toutes les commandes lorsqu'elle s'adresse à un fournisseur, en l'espèce I. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ dont le siège est en Suisse. Elle prétend enfin que l'autorité inférieure aurait amélioré la condition de l'un des débiteurs solidaires au détriment des autres et qu'elle devrait par conséquent en supporter les conséquences, conformément à l'art. 149 al. 2 CO.

**4.1.2** De son côté, l'autorité inférieure rappelle que la recourante avait nommé, il y a plus de dix ans, C. \_\_\_\_\_ au poste de responsable des commandes, achats, ventes et de la production, acceptant ainsi que celui-ci la représente à l'égard des tiers. Elle relève également qu'il ressort des auditions de C. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_ que le premier nommé avait les pleins pouvoirs dans l'exercice de cette fonction. Il ne fait ainsi aucun

doute pour l'autorité inférieure que la recourante est liée par les contrats conclus par C.\_\_\_\_\_ dans l'exercice de ses fonctions puisque, en plus de donner aux tiers l'apparence d'un pouvoir de représentation (comme le montre par ailleurs le site Internet même de la recourante), elle a, en acceptant les marchandises commandées auprès de D.\_\_\_\_\_, respectivement G.\_\_\_\_\_, ratifié tacitement lesdits contrats. Au demeurant, la recourante ne pouvait pas ignorer, en particulier en raison de l'origine indiquée sur les étiquettes, que la viande commandée se trouvait à l'étranger avant d'être importée ou livrée. Il ne fait dans ces conditions pas de doute pour l'autorité inférieure que la recourante a effectivement provoqué l'importation des marchandises litigieuses en question. Elle en conclut ainsi que la recourante remplit la qualité de mandante au sens de la législation douanière et qu'elle est tenue, à ce titre, au paiement de la contribution. Enfin, elle considère que la recourante a bénéficié d'un avantage illicite en raison du non-paiement de la contribution due.

## 4.2

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

**4.2.2** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-

à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux (*entgeltliches Umsatzgeschäft*) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**4.2.3** 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 assujétis doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C\_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 30). Les assujétis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, de commerçant ou encore de simple consommateur. 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'assujéti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujéti 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).

### 4.3

**4.3.1** 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 inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De

manière analogue, l'art. 96 al. 4 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).

**4.3.2** 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. 4.2.3), 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).

**4.3.3** Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni – a fortiori – qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3 ; 114 Ib 94 consid. 5b 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 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] ; 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 et A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

**4.3.4** 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 ARPAGAU, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2<sup>e</sup> éd. 2007, n° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3).

**4.3.5** 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 68 p. 438 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.4 ; A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.1 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 555, n° 468). Cette disposition est une norme fiscale normale (*normale Abgabenorm*), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C\_201/2013 précité consid. 7.4 ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C\_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ; 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 ; 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

#### **4.4**

**4.4.1** La société anonyme (ci-après : SA) est représentée à l'égard des tiers par ses organes conformément à l'art. 718 CO. L'art. 718 CO est une *lex specialis* par rapport à l'art. 55 al. 1 et 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (ci-après : CC, RS 210). Il est expressément réservé

par l'art. 59 al. 2 CC (JULIA XOUDIS, in : Pichonnaz/Foëx [édit.], Commentaire romand, Code civil, vol. I, 2010, n° 13 et 14 ad art. 59 CC ; ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 et les réf. cit.).

En dépit des notes marginales « Représentation » (« Vertretung ») de l'art. 718 CO et « Responsabilité pour les organes » (« Haftung der Organe ») de l'art. 722 CO et du texte légal, qui utilisent la terminologie du registre du commerce (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4<sup>e</sup> éd. 2009, § 13 n° 496), l'art. 718 CO, comme d'ailleurs l'art. 55 al. 2 CC, est une norme d'imputation : l'acte de l'organe est directement attribué à la personne morale comme son acte propre. Autrement dit, les organes ne sont pas des représentants au sens des art. 32 ss CO, mais lorsqu'ils agissent, c'est la société elle-même qui agit (ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 ; arrêt du TF 4A\_357/2007 du 8 avril 2008 consid. 4.2 ; cf. PETER/CAVADINI, in : Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [édit.], Commentaire romand, Code des obligations, vol. II, 2<sup>e</sup> éd. 2017, n° 7 ad art. 718 CO). Il en va de même de l'art. 722 CO, en vertu duquel les actes illicites des organes sont ceux de la personne morale elle-même (ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 ; 121 III 176 consid. 4d ; cf. PETER/CAVADINI, op. cit., n° 2 ad art. 722 CO). On utilisera donc ci-après, comme le fait le texte de l'art. 718 CO, le terme de représentation (*Vertretung*) pour désigner les actes juridiques de la SA accomplis par ses organes et qui sont imputés à celle-ci.

Sont, premièrement, des organes, au sens de l'art. 718 CO, qui peuvent représenter la SA à l'égard des tiers :

- premièrement, chacun des membres du conseil d'administration (« sauf disposition contraire des statuts ou du règlement d'organisation ») (art. 718 al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, CO) ou, exceptionnellement, le conseil d'administration *in corpore* (art. 718 al. 1, 1<sup>re</sup> phrase, CO ; ATF 141 III 80 consid. 1.3) ;
- deuxièmement, un ou des membres délégués du conseil d'administration ou des tiers directeurs, auxquels le conseil d'administration a délégué son pouvoir de représentation (art. 718 al. 2 CO).

Ces organes (exécutifs) ont en principe le droit d'accomplir au nom de la SA tous les actes que peut impliquer le but social (art. 718a al. 1 CO ; arrêt du TF 4A\_147/2017 du 19 novembre 2014 consid. 3.1.1 et les arrêts cités). Leurs pouvoirs peuvent toutefois être limités (cf. art. 718a al. 2 CO).

En deuxième lieu, la SA peut être représentée à l'égard des tiers par des fondés de procuration et d'autres mandataires commerciaux (art. 721 CO), nommés par le conseil d'administration. Ils n'ont pas la qualité d'organes et représentent la SA en vertu de leurs pouvoirs de représentation spécifiques (art. 458 et 462 CO).

En troisième lieu, peuvent représenter la SA, les personnes qui ont la qualité de représentants civils au sens des art. 32 ss CO. Ces règles générales sur la représentation s'appliquent en effet en l'absence de dispositions spéciales (art. 40 CO ; cf. ATF 146 III 37 consid. 5.3 et les réf. cit. ; ATF 128 III 129 consid. 2b ; arrêt du TF 4A\_187/2018 du 21 février 2019 consid. 3.1.4 et 3.1.4.2 ; CHRISTINE CHAPPUIS, in : Thévenoz/Werro [édit.], Commentaire romand, Code des obligations, vol. I, 2<sup>e</sup> éd. 2012, n° 2 ad art. 40 CO ; PETER/CAVADINI, op. cit., n° 2 ad art. 720 CO).

**4.4.2** Le système légal de la représentation civile au sens des art. 32 ss CO fonctionne comme suit. Lorsque le représentant qui conclut le contrat manifeste agir au nom du représenté, le représenté est lié dans trois cas de figure : (1) lorsque le représenté avait conféré les pouvoirs nécessaires au représentant dans leurs rapports internes (procuration interne ; art. 32 al. 1 CO) ; (2) en l'absence de pouvoirs internes conférés au représentant par le représenté, lorsque le tiers pouvait déduire l'existence de tels pouvoirs du fait du comportement du représenté dans leurs rapports externes (procuration apparente ; art. 33 al. 3 CO) ; et (3) en l'absence de pouvoirs internes conférés au représentant par le représenté, lorsque celui-ci a ratifié le contrat (art. 38 al. 1 CO) (cf. ATF 146 III 37 consid. 7.1 ; 131 III 511 consid. 3.1).

**4.4.3** Dans un premier temps, le tribunal doit donc rechercher si le représentant avait des pouvoirs de représentation internes (art. 32 al. 1 CO), dont l'octroi peut être soit exprès, soit tacite (procuration interne par tolérance [*Duldungsbevollmächtigung*] ou procuration interne apparente [*Anscheinsbevollmächtigung*]) ; cf. ATF 146 III 37 consid. 7.1.1 ; 141 III 289 consid. 4.1). Ce n'est que si le tribunal arrive à la conclusion que le représentant a agi sans pouvoirs de représentation internes, qu'il devra, dans un second temps, rechercher si le représenté est contractuellement lié, soit parce que le tiers de bonne foi doit être protégé dans la communication qui lui a été faite par le représenté de l'existence de pouvoirs (art. 33 al. 3 CO), soit parce que le représenté a ratifié l'acte du représentant (art. 38 al. 1 CO).

## 4.5

**4.5.1** En l'espèce, pour répondre au grief de la recourante relatif à l'apparente contradiction quant aux personnes incriminées (*supra* consid. 4.1.1), le Tribunal relève en premier lieu qu'il est vrai que la formulation de l'autorité inférieure dans la décision attaquée, à la lettre A de la partie en fait, qui précise que la marchandise a été importée en fraude en Suisse « pour le compte du nommé G. \_\_\_\_\_ », est maladroite. Il ressort cependant plus loin de la lettre E que c'est bien la recourante qui a commandé et acheté la marchandise litigieuse. On rappellera que lors de ses auditions des 12 février 2019 et 19 mai 2021, C. \_\_\_\_\_ n'a pas contesté avoir commandé et acheté la marchandise litigieuse aux sociétés I. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_, puis à celle de D. \_\_\_\_\_. L'intéressé s'est borné à affirmer qu'il avait acheté la marchandise en question à des entreprises suisses et que le reste ne le regardait pas (procès-verbal du 18 mai 2021, p. 18). Quant à G. \_\_\_\_\_, il a confirmé lors de son audition du 28 septembre 2020 qu'il travaillait avec la société recourante qui était « un bon client » des sociétés I. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_, étant précisé que la recourante avait ensuite continué de travailler avec D. \_\_\_\_\_ à la suite de son départ (procès-verbal, audition n° 3, p. 2 et 3). L'importation de la marchandise litigieuse a donc bien été effectuée pour le compte de la recourante, et non « pour le compte du nommé G. \_\_\_\_\_ », comme tente de le soutenir à tort la recourante.

**4.5.2** Par ailleurs, l'affirmation de la recourante selon laquelle c'est à tort que l'autorité inférieure l'a qualifiée de mandante au sens du droit douanier, dès lors que C. \_\_\_\_\_ est simplement son employé et qu'il ne dispose pas d'un droit de signature inscrit au registre du commerce, ne saurait être suivie. En effet, comme l'a relevé l'autorité inférieure à l'appui de sa réponse, la recourante, par l'entremise de B. \_\_\_\_\_, a nommé son fils, C. \_\_\_\_\_, au poste de responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production, acceptant ainsi que le prénommé la représente à l'égard des tiers. B. \_\_\_\_\_ 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). C. \_\_\_\_\_, lors de son audition du 12 février 2019, a également confirmé qu'il occupe cette fonction au sein de l'entreprise de la recourante, alors que son père se concentre sur les marchés. La consultation du site Internet de la recourante confirme également ce qui précède. Lors de l'interrogatoire de G. \_\_\_\_\_ du 28 septembre 2020, à la question posée par les enquêteurs « Qui vous passait commande des marchandises chez « A. \_\_\_\_\_ » ? », l'intéressé a répondu qu'il s'agissait du patron et que son prénom était \*\*\* (procès-verbal, audition n° 3, p. 3).



Ainsi, au vu de ce qui précède, C.\_\_\_\_\_ disposait des pleins pouvoirs et pouvait prendre des décisions de manière indépendante en ce qui concerne l'achat des marchandises. Les affirmations de la recourante, selon lesquelles C.\_\_\_\_\_ ne serait qu'un « simple » employé de la recourante, sans pouvoir, sont contredites par les éléments figurant au dossier. Il est d'autre part sans importance que C.\_\_\_\_\_ ne disposait pas d'un droit de signature inscrit au registre du commerce, dès lors qu'il pouvait également représenter la recourante en qualité de représentant civil au sens des art. 32 ss CO (cf. consid. 4.4 *supra*). La recourante est donc liée par les contrats conclus par C.\_\_\_\_\_ dans l'exercice de ses fonctions puisque, en plus de donner aux tiers l'apparence d'un pouvoir de représentation, elle a ratifié tacitement lesdits contrats, en acceptant les marchandises litigieuses commandées auprès de D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_. La recourante a par conséquent bien provoqué l'importation des marchandises litigieuses.

**4.5.3** La recourante ne saurait non plus être suivie lorsqu'elle prétend qu'elle n'aurait retiré aucun avantage illicite en acquérant les marchandises litigieuses, dans la mesure où les « prix étaient sensiblement les mêmes que ceux du marché », en évoquant tout au plus une très faible différence de prix, de l'ordre de 0.50 CHF/kg, qui ne constitue, selon elle, en aucun cas un avantage. Le Tribunal relève d'abord que la recourante a bien retiré un avantage illicite, en acquérant les marchandises litigieuses, dès lors que ces dernières n'étaient pas dédouanées. Par ailleurs, C.\_\_\_\_\_ a encore déclaré qu'il avait bénéficié d'un prix avantageux par rapport à celui pratiqué sur le marché suisse, à savoir une différence de l'ordre de 0.50 CHF/kg, et que la viande était de meilleure qualité. A cet égard, lors de son interrogatoire du 12 février 2019, à la question des enquêteurs « Pour quelles raisons vous fournissez-vous auprès de ces fournisseurs », l'intéressé a répondu ce qui suit (procès-verbal, p. 9) :

« [...] [L]es entreprises comme J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ n'ont pas des grandes pièces de cette qualité. Lors de la salaison, le poids diminue de moitié alors il faut des grosses pièces. Durant certaines périodes de l'année, la quantité disponible chez J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_ n'est pas suffisante ».

Ainsi, en résumé, la recourante a clairement obtenu la jouissance d'un « avantage illicite » au sens de l'art. 12 al. 2 DPA.

**4.5.4** La recourante se trompe lorsqu'elle voit dans la décision querellée une violation des dispositions concernant les obligations des débiteurs solidaires. Pour rappel, selon les principes généraux du droit des obligations, lorsque le créancier a, comme en l'espèce, plusieurs débiteurs solidaires,

il est libre, dans les rapports externes, de rechercher le débiteur de son choix pour la totalité ou une partie de la prétention. Il n'a pas à motiver son choix. Cette prérogative découle de la responsabilité des codébiteurs instaurée par l'art. 144 CO. Le Tribunal ne perçoit pas en quoi l'art. 149 al. 2 CO sur lequel la recourante insiste serait d'une quelconque manière pertinent dans le cas d'espèce. L'interprétation que propose la recourante de cette disposition et l'application qu'elle en fait au cas d'espèce revient à nier la possibilité pour l'autorité fiscale de choisir le débiteur solidaire. Une telle interprétation contredit ainsi directement le texte de l'art. 70 LD et les principes précités du Code des obligations en ce qui concerne la solidarité passive et ne saurait être retenue.

**4.5.5** 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 (cf. consid. 4.3.3 *supra*). Ainsi, les arguments de la recourante selon lesquels cette dernière, respectivement C.\_\_\_\_\_, ne savait pas que la marchandise n'avait pas été déclarée, d'autant plus qu'elle avait fait appel à une société dont le siège est en Suisse, ne sont pas pertinents en l'espèce.

Le Tribunal relève néanmoins à ce sujet ce qui suit. On rappellera que la recourante, par l'entremise de C.\_\_\_\_\_, a déjà travaillé avec G.\_\_\_\_\_ par le passé. Dans une procédure pendante devant la Cour de céans portant sur les mois de septembre 2013 à février 2016, il a été établi que C.\_\_\_\_\_ avait commandé et acheté à G.\_\_\_\_\_, pour le compte de la recourante, un total de 48'217 kg de viande fraîche, en se doutant que cette marchandise n'était pas dédouanée (cause A-4588/2030). Dans le cadre de cette procédure, lors de son interrogatoire, C.\_\_\_\_\_ 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, la recourante a décidé de continuer de travailler avec G.\_\_\_\_\_, le prénommé étant l'associé gérant président de la Société E.\_\_\_\_\_, ce que C.\_\_\_\_\_ ne pouvait pas ignorer. Ce dernier n'est ainsi pas crédible lorsqu'il affirme, dans le cadre de la présente procédure, qu'il « pensait que la marchandise était déclarée et achetée à un fournisseur de confiance ». D'autre part, le Tribunal ne perçoit pas en quoi le fait que la recourante ait acheté 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. La recourante 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 C. \_\_\_\_\_] 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 ».

**4.5.6** La Cour de céans constate encore que la recourante ne conteste plus à l'appui de son recours devant elle le tableau récapitulatif reprenant les marchandises qui ont été livrées à la société recourante par la société I. \_\_\_\_\_, puis par la société E. \_\_\_\_\_ et par la société de D. \_\_\_\_\_, sous réserve du taux de droit de douane applicable aux marchandises et de l'intérêt moratoire dû, griefs qui seront examinés ultérieurement (cf. consid. 5 et 6 *infra*). On se limitera ici à rappeler que la liste des marchandises litigieuses a pu être établie sur la base des factures qui ont été séquestrées auprès de la recourante et de sa fiduciaire (cf. Faits, let. C *supra*). C. \_\_\_\_\_ a eu l'occasion de s'exprimer sur ce tableau lors de son audition du 18 mai 2021 (cf. Faits, let. H *supra*) et la recourante a pu déposer des observations écrites le 21 juin 2021 (cf. Faits, let. I *supra*). Il peut être renvoyé à cet égard au tableau figurant en annexe de la décision de perception subséquente attaquée (cf. Faits, let. K *supra*).

**4.5.7** Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a constaté que la recourante appartient au cercle des assujettis *a posteriori* au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 4.3.2 *supra*). C'est en effet bien la recourante qui a acheté, entre le 27 septembre 2016 et le 24 janvier 2019, un total de 38'369,60 kg bruts de viande de bœuf importés sans être déclarés en Suisse. La recourante est ainsi tenue, solidairement, au paiement des contributions en jeu, selon la législation fiscale spéciale applicable. Elle répond en effet à la définition de débiteur des redevances concernées prévue par les art. 70 al. 2 et 3 LD ainsi que l'art. 51 al. 1 LTVA. Son avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA découle du non-paiement des redevances qu'elle doit en vertu de la LD et de la LTVA.

**4.6** Il s'ensuit que le grief de violation de l'art. 12 DPA est mal fondé.

## 5.

La recourante fait ensuite valoir que l'autorité inférieure a appliqué un taux de droits de douane erroné et est tombée dans le formalisme excessif.

### 5.1

**5.1.1** La recourante explique que l'autorité inférieure a retenu un taux fixé à CHF 2'212/100 kg bruts. Cette appréciation ne tiendrait pas compte des morceaux choisis et concernés par les différentes factures. En effet, les importations contestées de la recourante portent sur des morceaux de bœuf destinés à la fabrication principalement de viande séchée, activité centrale de la recourante, dont le tarif devrait s'élever à CHF 1'190/100 kg bruts. Elle relève par ailleurs que l'autorité inférieure ne saurait justifier le refus d'appliquer ce tarif au motif que la recourante ne serait pas inscrite dans la banque de données des titulaires d'engagements d'emploi. Une telle inscription ne serait pas un « élément suffisant » pour apprécier l'application des tarifs douaniers, dans la mesure où « la recourante ne pouvait pas imaginer s'inscrire dans le registre alors qu'elle était convaincue de traiter uniquement avec un fournisseur suisse en règle avec les prescriptions d'importation » (recours, p. 8). Elle insiste encore sur le fait que l'art. 14 al. 1 LD prévoit que les marchandises bénéficient de taux de droits de douane réduits en fonction de leur emploi « sans imposer de conditions particulières à la reconnaissance de ce taux réduit ». Enfin, en se réfugiant derrière l'absence d'inscription en registre, l'autorité inférieure serait tombée dans le formalisme excessif.

**5.1.2** De son côté, l'autorité inférieure considère que la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle affirme ne pas avoir eu connaissance de l'origine étrangère de la viande. En acceptant cette viande, la recourante a manifesté sa prédisposition générale à accepter de la viande provenant de l'étranger. Dès lors, quiconque entend demander l'application d'un taux réduit en fonction de l'emploi doit déposer à la DGD, avant la première déclaration en douane, un engagement d'emploi écrit approprié (art. 51 al. 1 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01], en lien avec l'art. 2 let. c de l'ordonnance du 4 avril 2007 du DFF sur les marchandises bénéficiant d'allègements douaniers selon leur emploi [OA-Dou, RS 631.012]). En l'espèce, la recourante n'a jamais déposé d'engagement d'emploi, ce qu'elle ne prétend du reste pas. Il n'y a dès lors pas lieu d'appliquer le taux de CHF 1'190/100 kg bruts. Il serait par conséquent justifié d'appliquer le taux de CHF 2'212/100 kg bruts, les marchandises en cause étant des viandes, fraîches ou réfrigérées, d'animaux de l'espèce bovine, domestiques ou sauvages (lesquelles relèvent toutes des positions tarifaires n° 0201.2099 et 0201.3099).

**5.2** Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst. En tant qu'il sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, l'interdiction du formalisme excessif poursuit le même but que le principe de la bonne foi consacré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. A cet égard, il commande à l'autorité d'éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables qui auraient pu être redressés à temps, lorsqu'elle pouvait s'en rendre compte assez tôt et les signaler utilement au plaideur (cf. ATF 135 I 6 consid. 2.1 et 125 I 166 consid. 3a ; arrêt du TF 2C\_695/2021 du 20 septembre 2021 consid. 4.3). Partant, il n'y a formalisme excessif que lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. ATF 135 I 6 consid. 2.1 et 130 V 177 consid. 5.4.1 ; arrêt du TF 2C\_695/2021 précité consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.6).

### 5.3

**5.3.1** Sous réserve d'exceptions (art. 1 al. 2 LTaD) ainsi que d'allègements et d'exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD), toutes les marchandises importées ou exportées à travers la ligne suisse des douanes doivent être dédouanées conformément au tarif général figurant dans les annexes 1 et 2 de la LTaD (cf. consid. 4.2.1 *supra*).

**5.3.2** Le tarif général (art. 3 LTaD) s'entend d'un tarif douanier créé en considération de la législation nationale et en fonction des besoins indigènes. Il contient les numéros de tarif, les désignations des marchandises, les règles de classement et les contingents tarifaires ainsi que les taux maximaux tels qu'ils ont été pour la plupart consolidés dans le cadre des Accords du GATT (Accord du 15 avril 1994 instituant l'Organisation mondiale du commerce, RS 0.632.20, entré en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> juillet 1995 ; voir aussi Accord général du 30 octobre 1947 sur les tarifs douaniers et le commerce [GATT], RS 0.632.21, entré en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> août 1966 [avec annexes et protocole]). La structure du tarif général est fondée sur la nomenclature du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises. Le tarif d'usage (art. 4 LTaD) correspond dans sa structure au tarif général et contient, outre les taux du tarif général demeurés inchangés, les taux réduits en vertu de traités et de mesures autonomes. Il reflète les taux en vigueur fixés dans des textes légaux (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1051/2019 du 31 août 2020 consid. 2.1.2 et les références citées).

**5.3.3** Le tarif général n'est pas publié au recueil officiel (RO) ; la publication s'effectue sous la forme d'un renvoi (art. 5 al.1 de la loi du 18 juin 2004 sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale [LPubl, RS 170.512]). Le tarif général et ses modifications peuvent être consultés auprès de la DGD ou sur Internet ([www.ezv.admin.ch](http://www.ezv.admin.ch); [www.tares.ch](http://www.tares.ch)), ce qui vaut aussi pour le tarif d'usage (15 al. 2 LTaD ; note de bas de page n. 33 concernant les annexes 1 et 2 de la LTaD). Le tarif des douanes fait entièrement partie du droit fédéral applicable et a rang de loi fédérale au sens formel (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 433 consid. 5 ; arrêt du TAF A-3485/2020 du 25 janvier 2021 consid. 2.3 ; MICHAEL BEUSCH/MONIQUE SCHNELL LUCHSINGER, *Wie harmonisiert ist das Harmonisiertes System wirklich ?* in : *Zollrevue*, 1/2017, p. 12 à 19, p.12).

Les « viandes des animaux de l'espèce bovine, fraîches ou réfrigérées », « désossées », relèvent de la position tarifaire N° 0201.3099 dont le taux de droits de douane correspondant à CHF 2'212/100 kg brut.

**5.3.4** Selon l'art. 14 al. 1 LD, les marchandises bénéficient de taux de droits de douane réduits en fonction de leur emploi lorsque la LTaD le prévoit (let. a) ou lorsque le Département fédéral des finances (DFF) a réduit les taux pour certains emplois prévus par la LTaD (let. b). En vertu de l'art. 51 al. 1 OD, quiconque entend demander l'application d'un taux réduit en fonction de l'emploi doit déposer à la DGD, avant la première déclaration en douane, un engagement d'emploi écrit approprié. En outre, l'art. 52 al. 1 let. a OD prévoit que la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit notamment demander l'application d'un taux réduit dans la déclaration en douane.

Si la déclaration en douane de la marchandise au taux réduit n'est pas effectuée conformément à la loi, l'autorité douanière doit procéder au dédouanement au taux normal selon le principe de l'assujettissement général aux droits de douane. Dans ce cas, l'application d'un taux de droits de douane réduit en fonction de l'emploi des marchandises n'entre pas en ligne de compte (cf. arrêt du TAF A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.8.2).

Selon l'art. 3 OADou, l'annexe 1 détermine les marchandises pouvant être introduites dans le territoire douanier à des taux de droits de douane réduits, l'emploi prévu et les taux des droits de douane. En ce qui concerne les « morceaux parés de la cuisse de bœuf, frais ou réfrigérés, désossés » (N° du tarif 0201.3099), l'annexe 1 prévoit un tarif de CHF 1'190/100 kg brut pour la fabrication de viande séchée.

**5.4** En l'espèce, l'autorité inférieure a correctement appliqué les dispositions légales. La recourante n'a déposé à la Direction générale des douanes aucun engagement d'emploi écrit approprié (cf. art. 51 al. 1 OD) et n'a pas demandé l'application du taux réduit (cf. art. 52 al. 1 let. a OD) dont elle se prévaut à l'appui de son recours. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu un taux de droits de douane correspondant à CHF 2'212/100 kg bruts (N° du tarif 0201.3099). Il est vrai que l'autorité inférieure se réfère également à l'appui de sa réponse à la position tarifaire n° 0201.2099 (cf. consid. 5.1.2 *supra* ; cf. également p. 8 de la réponse) qui correspond à des « morceaux non désossés » dont le taux de droits de douane équivaut à CHF 1'368/100 kg. Il doit s'agir d'une erreur de l'autorité inférieure, dans la mesure où il ne ressort pas du dossier que la recourante aurait commandé des « morceaux non désossés ». Cette dernière ne le prétend d'ailleurs pas. L'autorité inférieure n'est ainsi pas tombée dans le formalisme excessif en appliquant à la recourante les dispositions légales précitées. La jurisprudence a en effet déjà confirmé que si la déclaration en douane de la marchandise au taux réduit n'est pas effectuée conformément à la loi, l'autorité douanière doit procéder au dédouanement au taux normal selon le principe de l'assujettissement général aux droits de douane (cf. consid. 5.3.4 *supra*). Dans ce cas, l'application d'un taux de droits de douane réduit en fonction de l'emploi des marchandises n'entre pas en ligne de compte (cf. consid. 5.3.1 *supra*). Cette jurisprudence doit en l'espèce être confirmée.

**5.5** Enfin, l'argument de la recourante selon lequel elle ne pouvait pas imaginer s'inscrire dans le registre alors qu'elle était convaincue de traiter uniquement avec un fournisseur suisse en règle avec les prescriptions d'importation est contredite par de nombreux éléments figurant au dossier (cf. en part. consid. 4.5.5 *supra*). En outre, le refus d'appliquer en l'espèce le taux réduit est la conséquence du système de perception subséquente. Le législateur a consciemment, en particulier à l'art. 19 al. 2 let. b LD, voulu qu'une marchandise qui n'a pas été déclarée puisse être taxée au taux le plus élevé applicable à son genre. Certes, on voit mal la recourante s'inscrire dans le registre alors même qu'elle n'effectuait pas d'importation de marchandises mais les commandait auprès d'un fournisseur sis sur le territoire suisse. Cette impossibilité *de fait* d'obtenir un taux réduit en cas de perception subséquente résulte cependant du cadre légal que les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer en l'espèce. En considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration, le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 LD ;

cf. au regard de l'application des taux hors contingents, arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.6 ; A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3).

**5.6** Il s'ensuit que le taux de droits de douane appliqué par l'autorité inférieure doit être confirmé et que cette dernière n'est pas tombée dans le formalisme excessif. Mal fondé, le grief est rejeté.

## **6.**

Dans un dernier grief, la recourante fait valoir que l'autorité inférieure a violé plusieurs dispositions légales en prononçant de manière erronée la perception d'un intérêt moratoire.

### **6.1**

**6.1.1** A l'appui de son recours, la recourante expose que l'établissement inexact et incomplet des faits amène l'autorité inférieure à prononcer de manière incorrecte la perception d'un intérêt moratoire en violation des dispositions topiques. Elle relève que si un intérêt moratoire est dû à compter de l'exigibilité de la dette douanière (art. 74 al. 1 LD), ce principe souffre d'exceptions. En effet, en ce qui concerne la dette douanière, l'intérêt n'est pas dû tant que cette dernière est garantie par un dépôt d'espèces (art. 74 al. 2 let. b LD). Elle ajoute que l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur du 11 décembre 2009, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 (RO 2009 6835 ; ci-après : ancienne ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt), précisait, en cas de perception subséquente de l'impôt sur les importations, qu'il n'était pas perçu d'intérêts moratoires dans les cas visés à l'al. 1 let. a, c et d, si l'importateur était inscrit au registre des assujettis sur territoire suisse au moment de l'importation et qu'il aurait pu déduire à titre d'impôt préalable l'impôt dû à l'autorité inférieure (art. 1 al. 4). En l'occurrence, elle relève que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte de son ordonnance du 14 février 2019 visant la création d'une garantie bancaire pour couvrir la créance douanière, ainsi que d'un cautionnement individuel en sa faveur d'un montant de CHF 900'000.- signé par la recourante et la banque UBS. La recourante considère ainsi que la créance douanière est entièrement couverte par la garantie bancaire en question. Par conséquent, le montant dû par la recourante doit être déduit de l'intérêt moratoire faussement prononcé à hauteur de CHF 66'930.80.

**6.1.2** De son côté, l'autorité inférieure précise que la recourante est inscrite au registre des assujettis TVA sur le territoire suisse depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Il n'est par ailleurs pas question d'un dépôt en espèces mais d'un



cautionnement, ce dernier différant du premier en ce sens que l'argent du débiteur de la créance douanière n'est pas déposé auprès de l'administration et ne se trouve donc pas dans la sphère d'influence de cette dernière. Ainsi, l'autorité inférieure n'ayant pas reçu de la part de la recourante de dépôt d'espèces, les art. 74 al. 2 LD et 58 LTVA ne trouvent pas application. L'autorité inférieure considère en revanche qu'il doit être donné raison à la recourante quant à l'application de l'art. 1 al. 4 de l'ancienne ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt. Comme la recourante est inscrite au registre des assujettis à la TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, il ne saurait être perçu d'intérêts moratoires sur les montants d'impôts éludés après cette date et pour lesquelles la recourante est solidairement assujettie. Cependant, les intérêts moratoires restent dus sur les droits de douane. Elle arrive ainsi à la conclusion que le montant d'intérêts moratoires dû doit être réduit et fixé à un total de CHF 66'826.90.

## **6.2**

**6.2.1** En cas de perception subséquente de droits de douane, un intérêt moratoire est dû à compter de l'exigibilité de la dette douanière (cf. art. 74 al. 1 LD et art. 1 al. 1 let. a et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [ci-après : ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, RS 631.014], qui a remplacé l'ancienne ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt). Il en va de même s'agissant de la perception subséquente de l'impôt à l'importation (cf. art. 57 al. 1 LTVA et art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF susmentionnée ; toutefois à ce sujet, arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 8). La dette douanière est exigible dès sa naissance (cf. art. 72 al. 1 LD). Elle naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (cf. art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (cf. art. 69 let. c LD). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.5 ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 5 ad art. 57 MWSTG ; MICHAEL BEUSCH, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Zollgesetz [ZG], 2009, n° 2 ad art. 72 ZG).

Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022 (annexe à l'ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt). Selon l'ancienne ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2022, il s'élevait à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 à 4 % également (art. 1 al. 2 let. a).

L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

**6.2.2** Selon l'art. 1 al. 4 de l'ancienne ordonnance du DFF, en cas de perception subséquente de l'impôt sur les importations, il n'était pas perçu d'intérêts moratoires notamment dans les cas visés à l'al. 1 let. a, c et d, si l'importateur était inscrit au registre des assujettis sur territoire suisse au moment de l'importation et qu'il aurait pu déduire à titre d'impôt préalable l'impôt dû à l'Administration fédérale des douanes. Cet alinéa est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2016 3573). L'art. 1 al. 4 de l'ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022, à une teneur similaire.

**6.2.3** L'intérêt n'est pas dû, notamment tant que la dette douanière est garantie par un dépôt d'espèces (art. 74 al. 2 let. b LD). Le Message du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes précise à cet égard que la « loi prévoit que les intérêts ne sont pas dus que si une dette douanière est garantie par un dépôt d'espèces puisque, en l'occurrence, la Confédération entre à temps en possession de la prestation en espèces et que, si la taxation est réglementaire, aucun intérêt ne doit être payé après coup » (FF 2004 517, p. 593). En matière de TVA également, aucun intérêt n'est perçu dans le cas où la dette fiscale est garantie par un dépôt en espèces (art. 58 let. a LTVA).

**6.3** En l'espèce, le cautionnement effectué par la recourante ne correspond pas à un dépôt d'espèces tel qu'il est exigé par les art. 74 al. 2 let. b LD et 58 let. a LTVA, de sorte que la recourante ne peut rien tirer de ces dispositions qui ne trouvent pas application. Le cautionnement, destiné à garantir une créance susceptible de devenir exigible dans le futur, n'a pas privé la recourante de la jouissance de ses avoirs, à l'inverse de ce qui aurait été le cas lors d'un dépôt d'espèces. C'est donc à juste titre que l'autorité inférieure n'a pas assimilé le cautionnement au dépôt d'espèces et n'a pas admis que celui-là mette fin au décompte des intérêts moratoires.

C'est d'autre part à juste titre que l'autorité inférieure a constaté à l'appui de sa réponse du 13 janvier 2022 que la recourante était inscrite au registre des assujettis à la TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et qu'il ne saurait par conséquent être perçu d'intérêts moratoires sur les montants d'impôts élués après cette date et pour lesquelles la recourante est assujettie solidairement, en vertu de l'art. 1 al. 4 de l'ancienne ordonnance du DFF, applicable au moment des faits. Les intérêts moratoires restent en revanche dus sur les droits de douane. A l'appui de sa réponse du 13 janvier 2022, l'autorité inférieure a indiqué que le montant d'intérêts moratoires dû doit être réduit et fixé à un total de CHF 66'826.90. On retiendra que les intérêts ont été calculés pour l'ensemble des assujettis depuis une seule et même date réputée être le moment du début de l'assujettissement à l'intérêt moratoire, soit la date de la dernière infraction douanière commise. Dans le présent dossier, la dernière infraction douanière fut réalisée par D. \_\_\_\_\_ le 29 janvier 2019 (act. 01.01.02 ; cf. réponse de l'OFDF du 13 janvier 2022, paragraphe n° 16). Ainsi, cette date a été à juste titre retenue comme moment du début de l'assujettissement à l'intérêt moratoire pour tous les débiteurs de la dette douanière, dont la recourante. La recourante n'a du reste rien opposé à ce nouveau calcul. Le Tribunal confirme le bien-fondé de cette réduction et le montant précité.

**6.4** Au vu de ce qui précède, le montant d'intérêts moratoires dû doit être réduit et fixé à CHF 66'826.90. Le recours est par conséquent très partiellement admis sur ce point.

## 7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre très partiellement le recours au sens du considérant 6 et à le rejeter pour le surplus.

**7.1** Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

En outre, selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

**7.2** En l'occurrence, le recours n'est admis qu'à raison de CHF 103.90, pour une valeur litigieuse initiale de CHF 945'031.35. Au vu des effets du recours sur la décision entreprise, il n'y a pas lieu de prendre en compte cette admission très partielle, s'agissant de la répartition des frais et de l'allocation des dépens (cf. à ce sujet ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-4408/2021 du 6 juillet 2022 consid. 4.1 à 4.3 ; A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 7.3 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1).

Par conséquent, les frais de la procédure, qui sont fixés à CHF 12'500.-, sont entièrement mis à la charge de la recourante. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant. Pour les mêmes motifs, la recourante n'a pas droit à l'allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 et 2 FITAF *a contrario*).

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

**1.**

Le recours est très partiellement admis au sens du considérant 6. Il est rejeté pour le surplus.

**2.**

Les frais de procédure de 12'500 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

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, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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