



Cour I
A-4217/2021

Arrêt du 1^{er} mars 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Christophe Rapin,
recourante,

contre

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

Objet

Perception subséquente.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après : la recourante), société internationale basée [à l'étranger], est active, en particulier, en matière de distribution d'articles (...). Elle dispose d'une succursale en Suisse, non inscrite au registre du commerce, domiciliée à Genève à l'adresse de la société B._____SA.

B.

Entre le (...) 2017 et le (...) 2018, la recourante a importé des casseroles en aluminium en provenance de Chine, à raison de 85 cargaisons d'une valeur totale de Fr. 6'903'455.-, destinées à C._____ (ci-après : C._____). L'entier du processus d'importation a été confié à la société D._____AG (ci-après : D._____AG), sise à (...), au bénéfice d'une autorisation en tant que destinataire agréé ; la précitée a donc été chargée du transport, du stockage provisoire et de la livraison des marchandises à C._____, ainsi que de leur dédouanement. D._____AG a par ailleurs recouru aux services d'entreprises tierces dans le cadre du transport des marchandises.

C.

C.a En date du 26 juillet 2019, le Domaine de direction Poursuite pénale, Antifraude douanière Enquêtes Nord de l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD ou l'autorité inférieure ; depuis le 1^{er} janvier 2022, l'AFD est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]) a ouvert une enquête à l'endroit de Monsieur E._____, administrateur de D._____AG, à raison d'irrégularités découvertes dans le cadre d'un contrôle effectué par le bureau de douane de (...).

C.b Les investigations ont permis d'établir que D._____AG, respectivement son administrateur a perdu le contrôle sur le bon dédouanement des marchandises stockées dans son entrepôt, respectivement perdu de vue lesquelles desdites marchandises avaient été correctement dédouanées et lesquelles devaient encore être déclarées à cet effet. Il est apparu que, par voie de conséquence, les cargaisons d'articles de cuisine précitées (cf. let. B ci-dessus) – entre autres – ont été livrées à C._____ sans avoir été dédouanées, alors même que la recourante avait versé à D._____AG un montant destiné à la couverture des droits (cf. procès-verbal final du 16.08.2021 [pièce 02.09.02 du dossier de l'autorité inférieure]).

D.

D.a Par correspondance du 4 janvier 2021 adressée au siège de la recourante en (...), l'autorité inférieure lui a exposé la problématique et l'a invitée à élire un domicile de notification en Suisse en qualité de potentielle assujettie (cf. courrier de l'autorité inférieure du 04.01.2021 [pièce 06.04.01 du dossier de l'autorité inférieure]).

D.b En date du 28 janvier 2021, la recourante a désigné la centrale d'expédition douanière (...) comme domicile élu en Suisse (cf. formulaire d'élection de domicile du 28.01.2021 [pièce 06.04.03 du dossier de l'autorité inférieure]), B._____SA, auprès de laquelle la succursale de la recourante a son domicile, ne pouvant fonctionner en cette qualité (cf. note au dossier du 27.01.2021 [pièce 06.06.01 du dossier de l'autorité inférieure]).

D.c Par courrier du 18 mai 2021, notifié au domicile élu en Suisse et envoyé le 21 mai 2021 sous pli simple au siège de la recourante en (...) (cf. courrier du 18.05.2021 et accusé de réception [pièce 06.10.01 du dossier de l'autorité inférieure]), l'autorité inférieure lui a communiqué les conclusions de son enquête et leurs conséquences, à savoir que les droits de douane et l'impôt à l'importation étaient dus solidairement entre elle et D._____AG, et l'a invitée à exercer son droit d'être entendue dans un délai de 10 jours, suite à quoi une décision serait rendue.

D.d Aucune prise de position n'est parvenue à l'autorité inférieure, la recourante exposant n'avoir jamais reçu la correspondance précitée.

E.

Par décision de perception subséquente du 16 août 2021, l'AFD, Domaine de direction Poursuite pénale, Section Antifraude douanière Nord a invité la recourante à s'acquitter, dans un délai de 30 jours suivant l'entrée en force de la décision, de Fr. 982'229.50 (soit Fr. 390'274.- de droits de douane, Fr. 570'099.50 de TVA et Fr. 21'856.- d'intérêts), au titre des redevances non perçues sur les 85 cargaisons d'articles de cuisine importées. L'autorité inférieure a également indiqué que D._____AG était solidairement assujettie au paiement desdites redevances.

F.

Par acte du 20 septembre 2021, la recourante a déféré la décision de perception subséquente du 16 août 2021 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision

attaquée, contestant être redevable du montant de Fr. 982'229.50. Subsidiairement, la recourante requiert la modification de la décision de sorte à ce qu'il soit tenu compte de ses moyens (absence d'avantage illicite et violation par les douanes de la maxime inquisitoire), la suspension de la cause jusqu'à production d'une autorisation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en matière de report d'imposition et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle complète l'instruction. Plus subsidiairement encore, la recourante requiert l'annulation et le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants du Tribunal.

G.

Dans sa réponse du 18 novembre 2021, l'AFD a conclu au rejet du recours sous suite de frais, réfutant tous les griefs de la recourante.

H.

Aux termes d'une réplique du 22 décembre 2021, la recourante a précisé ses moyens et requis en tout état de cause la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur la procédure de report du paiement de l'impôt en cours devant l'AFC. Elle a pour le surplus maintenu intégralement les conclusions prises en-tête de son mémoire.

I.

Par duplique du 26 janvier 2022, l'autorité inférieure s'est opposée à la suspension de la cause requise par la recourante et a confirmé les conclusions de sa réponse.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

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 connaît, conformément à l'art. 31 LTAF, 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, dont l'OFDF et ses domaines de direction.

La procédure de recours devant le Tribunal est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'art. 2 al. 1 PA exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (cf. arrêts du TAF A-5047/2021 du 25 août 2022 consid. 1.2 et A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). 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 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0] ; 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]), l'exclusion en découlant se référant à la procédure jusqu'à, et y compris, le prononcé de la décision de taxation douanière (ATF 143 II 646 consid. 2.2.2).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante, en qualité de destinataire de la décision attaquée, disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il est donc entré en matière sur le recours.

2.

La recourante 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, ainsi que l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

3.

En l'espèce, la recourante se plaint, sur le plan formel, d'une violation de son droit d'être entendue, qui serait de nature irréparable au vu de sa gravité. Elle reproche en outre à l'autorité inférieure de n'avoir pas instruit la cause dans la mesure nécessaire, en violation de la maxime inquisitoire, la décision attaquée revêtant selon elle, par voie de conséquence, un caractère arbitraire. Cela étant, la recourante, qui ne nie pas que les marchandises litigieuses n'ont pas été dédouanées, conteste, à titre principal, son assujettissement aux redevances ; elle n'aurait en effet tiré aucun avantage de l'absence de perception des contributions, imputable

aux seules carences de l'administrateur de D. _____ AG. Elle s'en prend ensuite au montant des redevances qui aurait été calculé en violation du droit fédéral, soit sans prise en compte des taux préférentiels applicables eu égard à la provenance chinoise de la marchandise. La recourante soutient enfin remplir les conditions pour bénéficier de la procédure de report du paiement de l'impôt au sens de l'art. 63 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), à l'exception de l'autorisation idoine de l'AFC, la procédure utile étant en cours. La présente cause devrait en conséquence être suspendue dans l'attente d'une décision formelle de l'AFC à cet égard.

La Cour examinera tout d'abord les griefs tirés de la violation du droit d'être entendu et de la maxime inquisitoire, dont l'admission entraînerait, le cas échéant, le renvoi de la cause à l'autorité inférieure sans plus ample examen (consid. 4 et 5). Le Tribunal procèdera ensuite à un rappel du droit applicable en matière de droits de douane et d'impôt à l'importation (consid. 6 et 7), ainsi que de perception subséquente des redevances (consid. 8), avant d'analyser les moyens de la recourante (consid. 9 à 11).

4.

4.1 La recourante expose ne pas avoir reçu la « décision » du 18 mai 2021 (cf. Faits, let. D.c supra). Elle soutient que l'autorité inférieure ne la lui aurait pas notifiée, alors même que celle-ci avait entretenu des contacts avec B. _____ SA, présentée comme sa représentante. Ainsi privée de la possibilité de se déterminer et de « faire opposition », d'une part, et de négocier avec les autorités administratives en vue de l'octroi d'une autorisation visant le report du paiement de l'impôt, d'autre part, la recourante aurait été atteinte dans ses droits de procédure d'une manière irréparable. Elle ponctue sa démonstration en requérant la restitution du délai d'opposition, au sens des art. 67 ss de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), sans toutefois y conclure formellement.

4.2

4.2.1 Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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).

4.2.2 De jurisprudence constante, le fardeau de la preuve de la notification d'un acte et de sa date incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. Aussi, si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi, dont la bonne foi est présumée (ATF 142 IV 125 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_523/2019 du 12 novembre 2019 consid. 3.5 et les références citées), étant ici souligné que la notification irrégulière ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA).

4.2.3 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 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1). 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 (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3), ou encore lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

4.3 En l'espèce, il convient tout d'abord d'écartier toute confusion s'agissant de la nature de l'écrit daté du 18 mai 2021. Il ne s'agit en effet pas d'une décision, ni d'un mandat de répression (cf. art. 67 al. 1 DPA), mais d'une correspondance impartissant un délai à la recourante aux fins de l'exercice de son droit d'être entendue. Ledit courrier n'était au demeurant pas assorti de voies de droit, ni d'un délai d'opposition, en sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner la problématique à l'aune d'une éventuelle restitution du délai d'opposition. Se pose en revanche la question de savoir si le courrier du 18 mai 2021 a été valablement notifié à la recourante, étant précisé que rien ne permet de mettre en doute ses déclarations suivant lesquelles elle ne l'a pas reçu.

A cet égard, l'autorité inférieure, dans un courrier du 4 janvier 2021, a informé la recourante de la procédure en cours et l'a invitée à élire un domicile de notification en Suisse, conformément à l'art. 11b al. 1 PA. Il est ressorti d'un échange des douanes avec un représentant de B. _____ SA que celle-ci n'était pas en mesure de réceptionner les correspondances

idoines destinées à la recourante, faute pour ses directives internes et/ou l'accord conclu avec l'intéressée d'autoriser cette hypothèse. Aussi, la recourante a désigné la centrale d'expédition douanière (...) comme domicile de notification, par formulaire signé et renvoyé à l'autorité inférieure le 28 janvier 2021 (cf. Faits, let. D.a et D.b plus haut). Or, c'est bien à cette adresse que le pli du 18 mai 2021 a été notifié, la centrale d'expédition douanière en ayant accusé réception avant de l'envoyer, comme prévu dans le formulaire susmentionné, à la recourante sous pli simple. Il ne saurait dès lors être fait grief à l'AFD de n'avoir pas notifié la correspondance en cause, ou de l'avoir notifié à la mauvaise adresse.

La Cour déplore certes que la recourante n'ait pu se déterminer avant que la décision de perception subséquente ne soit rendue à son endroit. Cela étant, l'élection d'un domicile de notification en Suisse implique, précisément, que la notification est réputée faite par l'envoi de la communication en cause audit domicile. C'est au demeurant ce que précise le formulaire, qui indique que les délais sont déclenchés par la notification au domicile élu (cf. pièce 06.04.03 du dossier de l'autorité inférieure).

Cela étant, même à considérer la notification du 18 mai 2021 comme viciée, l'atteinte au droit d'être entendue de la recourante en découlant pourrait de toutes les manières être réparée devant la Cour de céans, étant donné sa pleine cognition (cf. consid. 2 supra). Le moyen tiré des prétendues négociations que la recourante aurait en l'espèce pu mener avec les autorités administratives ne convainc au demeurant pas le Tribunal, le report du paiement de l'impôt plaidé par la recourante n'étant de toutes les manières pas possible (cf. consid. 11 infra).

En conséquence, le grief de la recourante est rejeté.

5.

5.1 Dans un grief distinct, la recourante reproche à l'autorité inférieure de n'avoir pas cherché à identifier ou à impliquer dans la procédure d'autres potentiels assujettis qu'elle-même et D. _____ AG, soit C. _____ et les entreprises tierces de transport (cf. Faits, let. B supra). En s'abstenant d'établir la liste desdits assujettis, l'AFD aurait violé la maxime inquisitoire (cf. art. 12 PA), qui serait pourtant pleinement applicable nonobstant l'art. 70 al. 3 LD instituant une responsabilité solidaire entre les débiteurs de la dette douanière. Plus encore, l'autorité inférieure se déchargerait, ce faisant, de son devoir d'instruction sur la recourante, rendant illusoire l'aboutissement d'une action civile contre l'un ou l'autre de ses codébiteurs.

La recourante, plaidant le subséquent arbitraire de la décision attaquée, requiert ainsi que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour complément d'instruction, ce qui fait l'objet de ses conclusions subsidiaires.

5.2 D'emblée, doit être rappelé que la PA, y compris son art. 12 consacrant la maxime inquisitoire, n'est pas applicable à la procédure de taxation douanière (cf. art. 2 al. 1 et art. 3 let. e PA ; cf. consid. 1.1 plus haut). La procédure de placement sous régime douanier, qui commence avec la déclaration en douane et se termine par la notification de la décision de taxation, est ainsi réglée dans les actes législatifs douaniers (PIERRE TSCHANNEN, *in* : Auer/Müller/Schindler [éd.], VwVG Kommentar, 2^e éd., 2019, Art. 3 N 13).

Cela étant, dès lors qu'il relève des autorités douanières d'instruire la cause dans la perspective de l'établissement de la décision de taxation, elles assument, à l'évidence, un devoir d'instruction. Dans ce cadre, s'il ne leur appartient certes pas d'instruire la cause de sorte à faciliter les éventuelles prétentions récursoires d'un codébiteur, l'art. 70 al. 3 LD instaurant une solidarité entre les codébiteurs de la dette douanière ne les libère pas de leur devoir d'instruction. L'établissement des faits pertinents, dont l'identité des codébiteurs, se distingue en effet de la perception des redevances, que l'autorité peut, par effet de l'art. 70 al. 3 LD, réclamer auprès du ou des débiteurs de son choix (cf. consid. 6.3.2 infra).

5.3 En l'occurrence, l'étendue exacte du devoir d'instruction de l'autorité inférieure, qui pour des motifs notamment d'économie administrative n'est pas illimitée, n'a pas à être examinée davantage. En effet, le Tribunal constate que les faits pertinents ont été établis à satisfaction de droit dans le cas d'espèce : l'identité des potentiels assujettis que sont D. _____ AG, la recourante et C. _____ est connue. Quant à l'identification des transporteurs auxquels a recouru D. _____ AG, elle n'apparaît pas utile eu égard à l'art. 70 al. 4^{bis} LD qui exclut de l'assujettissement les entreprises de transport qui n'ont pas été chargées de la déclaration en douane et qui n'étaient pas en mesure de discerner si la marchandise a été correctement déclarée.

La recourante ne précise au demeurant pas quelles mesures d'instruction supplémentaires elle eût jugé utiles, et pour cause. Les faits pertinents ont bien été établis, ses griefs visant en réalité le choix de l'autorité inférieure de n'avoir pas recherché C. _____ en son lieu et place. Les moyens tirés de la violation de la maxime inquisitoire sont en conséquence rejetés, le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour ce motif étant écarté.

6.

6.1 Aux termes de l'art. 7 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de ladite loi ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10). Demeurent toutefois réservés les dérogations, allègements et exemptions prévus par des dispositions spéciales (art. 2 et 8 ss LD et 1 al. 2 LTaD) ou des accords internationaux contenant des règles d'origine dont découle un traitement préférentiel ou une franchise de droits (cf. par exemple l'Accord de libre-échange entre la Confédération suisse et la République populaire de Chine du 6 juillet 2013 [ci-après : ALE sino-suisse ; RS 0.946.292.492] ; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, *in* : Kocher/Clavadetscher [éd.], *Stämpfli's Handkommentar Zollgesetz [ZG]*, 2009 [ci-après : *Kommentar ZG*], *Einleitung ch. 90 ss*).

6.2 Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, à l'aune duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1). Aussi, la législation douanière dispose que la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 26 LD) porte l'entière responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche, un haut degré de diligence étant attendu d'elle (ATF 142 II 433 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.2.2 et A-4277/2015 du 23 octobre 2015 consid. 4.1). La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. également art. 47 al. 1 et 33 LD). Des marchandises qui ne sont pas déclarées sont d'office placées sous régime douanier (art. 18 al. 3 LD).

6.3

6.3.1 A teneur de l'art. 70 al. 2 LD, est débitrice de la dette douanière la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (let. a), la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (let. b) et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (let. c). Le cercle des assujettis doit être interprété de manière large, conformément à la volonté du législateur (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 ; MICHAEL BEUSCH, *in* : *Kommentar ZG*, Art. 70 N 4). Les assujettis

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 (arrêts du TAF A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 3.3 et A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1).

6.3.2 Plusieurs personnes assujetties à la même dette douanière en répondent solidairement (art. 70 al. 3 LD), en sorte que l'autorité peut, le cas échéant, réclamer le montant total de la dette douanière auprès de n'importe laquelle d'entre elles. Autrement dit, pourvu que la personne recherchée par les autorités douanières soit bel et bien assujettie aux droits de douane, il est sans importance que d'autres le soient également, sauf à l'intéressée à se retourner contre les autres assujettis (cf. arrêt du TF 2A.552/2001 du 14 mai 2002 consid. 3.4.1). Un éventuel recours entre les débiteurs solidaires, respectivement les litiges relatifs à la créance récursoire de l'un d'entre eux sont régis par les dispositions de droit privé, soit en particulier les art. 148 et 149 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), et sont dès lors du ressort de la juridiction civile (parmi d'autres, arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 et 7.2.2 ; BEUSCH, Kommentar ZG, Art. 70 N 10).

6.4

6.4.1 Le montant des droits de douane est déterminé selon le genre, la quantité et l'état de la marchandise au moment où elle est déclarée au bureau de douane, d'une part, et selon les taux et bases de calcul en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière, d'autre part (art. 19 al. 1 LD). Lorsqu'aucune autre unité de perception n'est prévue, le montant des redevances est défini selon le poids brut de la marchandise (art. 2 al. 1 LTaD), les droits étant au surplus fixés sur la base du tarif général figurant dans les Annexes 1 et 2 de la LTaD.

6.4.2 A teneur de l'art. 19 al. 2 LD, la marchandise peut être taxée au taux le plus élevé applicable à son genre si la déclaration en douane contient une désignation incomplète ou équivoque de la marchandise et qu'il n'est pas possible de la faire rectifier, ou si elle n'a pas été déclarée. De même, l'art. 80 al. 2 de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01) prévoit la taxation définitive des marchandises pour lesquelles une réduction ou une exonération des droits est demandée au taux le plus élevé applicable à leur genre, lorsque l'assujetti n'a pas présenté les documents d'accompagnement nécessaires dans le délai imparti. Dès lors,

une taxation au taux normal doit intervenir, sur la base du principe général de l'assujettissement aux droits de douane, à chaque fois que la marchandise n'a pas fait l'objet d'une déclaration en bonne et due forme par laquelle l'application d'un taux réduit ou d'une exonération a été revendiquée (cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.3 et A-4277/2015 du 23 octobre 2015 consid 4.6).

De façon concomitante, l'art. 69 let. c LD prévoit que si la déclaration en douane a été omise, la dette douanière naît au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou, si la date du franchissement ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte. Autrement dit, dès lors qu'une marchandise n'a pas été déclarée, la dette douanière existe de par la loi à partir du moment où la frontière a été franchie et, forcément, à hauteur du montant qui est dû selon le tarif ordinaire. La dette douanière ne saurait naître *ex lege* à un taux préférentiel, puisqu'une demande en bonne et due forme est une condition nécessaire à l'application d'un tel taux (arrêt du TAF A-4277/2015 du 23 octobre 2015 consid. 4.6 et les références citées).

6.5 Sous réserve d'exceptions – non pertinentes en l'espèce – la dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD en lien avec l'art. 69 LD). Aussi, l'exigibilité de la dette ne dépend pas de la fixation de la redevance dans une décision de taxation (arrêts du TAF A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.5 et A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.5.1). En cas de perception subséquente des droits de douane, un intérêt moratoire est dû à compter de l'exigibilité de la dette, au taux de 4% (art. 74 al. 1 LD ; voir art. 1 al. 1 let. a et 2 let. a de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835 et les modifications ultérieures], puis à partir du 1^{er} janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a, 4 al. 1 let. a et Annexe 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 [RS 631.014]).

7.

7.1 Les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises, outre aux droits de douane, à la TVA sur les importations (art. 1 al. 2 let. c LTVA). L'objet de cet impôt est le même que l'objet de la taxation douanière, à savoir l'importation d'un bien, respectivement son transfert dans la zone douanière (arrêts du TAF A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.2 et A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2). La législation

douanière s'applique à l'impôt sur les importations, sous réserve de dispositions contraires de la LTVA (art. 50 LTVA).

7.2 L'impôt sur les importations est fondé, tout comme le régime douanier, sur le principe de l'auto-déclaration (arrêt du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.3.2 ; cf. consid. 6.2 plus haut). Cela étant, quiconque est débiteur de la dette douanière est également assujetti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA ; cf. consid. 6.3 supra), l'inscription de l'intéressé auprès de l'AFC en qualité d'assujetti à la TVA étant sans importance à cet égard (arrêts du TAF A-1552/2021 du 22 décembre 2022 consid. 3.3 et A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 3.3). La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend en outre naissance en même temps que la dette douanière (art. 56 al. 1 LTVA et 69 LD). L'impôt sur les importations est calculé sur la contre-prestation lorsque les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente (art. 54 al. 1 let. a LTVA), à un taux normal de 7,7% (art. 55 al. 1 LTVA ; taux qui s'élevait à 8% jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2010 2055]).

7.3 La TVA à l'importation, dont la perception est du ressort de l'OFDF, est en principe due dès le franchissement de la frontière (art. 56 al. 1 et 62 al. 1 LTVA). Cependant, l'importateur inscrit au registre des assujettis à la TVA peut obtenir une autorisation de l'AFC (cf. art. 117 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA, RS 641.201]) d'appliquer la procédure de report d'imposition au sens de l'art. 63 al. 1 LTVA, pourvu qu'il remplisse cumulativement les conditions énumérées à l'art. 118 OTVA. Il ne versera alors pas l'impôt dû au moment de l'importation à l'OFDF, mais le déclarera à l'AFC dans le cadre du décompte périodique en bénéficiant, le cas échéant, d'une déduction de l'impôt préalable du même montant (cf. art. 28 al. 1 let. c LTVA ; REGINE SCHLUCKEBIER, *in* : Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, 2^e éd., 2019, Art. 63 N 4). La procédure de report, qui n'est pas une procédure douanière (cf. art. 47 al. 2 LD), ne concerne que l'impôt sur les importations, en sorte que la perception des autres droits à l'importation, en particulier les droits de douane, ne s'en trouve pas affectée (SCHLUCKEBIER, *op. cit.*, Art. 63 N 5).

8.

8.1 A l'aune de l'art. 118 al. 1 let. a LD, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane, notamment en ne déclarant pas les marchandises. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 let. a LTVA prévoit que commet une soustraction d'impôt quiconque, intentionnellement ou par

négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas les marchandises lors de leur importation. Dans les deux cas, la DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

8.2 Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (art. 12 al. 1 DPA ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 et les références citées).

Est assujetti à la prestation 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). Aussi, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, respectivement de la TVA sur les importations au sens de l'art. 51 LTVA, peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme ayant joui d'un avantage illicite, et ce indépendamment de toute faute commise (arrêt du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-1552/2021 du 22 décembre 2021 consid. 4.2.1 et A-2054/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1 ; PAPADOPOULOS, op. cit., p. 34 s). L'art. 12 DPA n'a pas de caractère pénal ; l'assujettissement selon cet article ne dépend donc ni de l'existence d'une faute, ni d'une poursuite pénale, mais de la seule violation objective de la législation administrative fédérale (ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_723/2013 du 1^{er} décembre 2014 consid. 2.6). Savoir si l'infraction est commise par un tiers, par le débiteur de la redevance ou par le récipiendaire de la prestation ne joue pas de rôle. De même, peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction ou qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (arrêt du TF 2C_422/2014 du 18 juillet 2015 consid. 5.2.2 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

9.

9.1 En l'espèce, la recourante plaide principalement n'avoir tiré aucun avantage, à fortiori illicite, du défaut de paiement des redevances ; elle s'est en effet acquittée de montants destinés à la couverture des droits en mains de D._____AG (cf. Faits, let. C.b supra), en toute bonne foi, et serait exempte de tout reproche vis-à-vis des autorités douanières. Cela étant, s'agissant spécifiquement de l'impôt sur les importations, la recourante soutient également que la non-perception de la TVA ne saurait

constituer un avantage illicite, dès lors qu'elle aurait pu récupérer l'intégralité du montant au titre de la déduction de l'impôt préalable. Elle conteste ainsi réaliser les conditions de l'art. 12 al. 2 DPA, ajoutant que son assujettissement en de telles circonstances serait inéquitable.

9.2 La Cour prend acte des moyens de la recourante, soit, en substance, de ce qu'elle n'aurait pas tiré d'avantage *personnel* de l'absence de paiement des redevances – un élément qui semble être admis par l'autorité inférieure (cf. réponse ch. 2.3), dans la mesure du versement par l'intéressée de provisions au titre des futures contributions à D._____AG. Néanmoins, la jurisprudence constante s'oppose à l'interprétation plaidée de l'art. 12 al. 2 DPA, qui ne peut dès lors être suivie.

La disposition précitée fait référence, quant au bénéficiaire de l'avantage illicite, à celui qui est tenu au paiement de la contribution, ici le débiteur de la dette douanière. La recourante ayant importé, par le truchement de D._____AG, des biens en vue de leur livraison à C._____, elle appartient manifestement au cercle des assujettis défini par l'art. 70 al. 2 LD, ce qu'elle ne conteste d'ailleurs pas. En cette qualité, la recourante est *ipso facto* considérée comme ayant joui d'un avantage illicite ; l'art. 12 al. 2 DPA consacre en effet une présomption légale irréfragable selon laquelle les personnes tenues au paiement de la contribution ont obtenu un tel avantage (cf. consid. 8.2 supra). Le fait qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel du défaut de paiement des redevances ne change dès lors rien à cette appréciation. De même, sa bonne foi – qui n'est aucunement remise en doute par le Tribunal – et le fait qu'elle soit exempte de toute faute ou ne fasse pas l'objet de poursuites pénales n'ont pas d'impact sur le présent examen, le seul élément déterminant étant sa qualité de débitrice de la dette douanière (cf. arrêt du TAF A-1704/2021 du 6 avril 2022 consid. 5.3).

9.3 Le fait que la recourante aurait pu déduire la TVA sur les importations de son décompte au titre d'impôt préalable, sur la base de l'art. 28 al. 1 let. c LTVA, ne change rien à l'analyse qui précède ; l'avantage dont il est question à l'art. 12 al. 2 DPA – comme relevé plus haut – découle en effet *ipso facto* de sa qualité de débitrice de la redevance. Plus encore, ce moyen résulte d'une mécompréhension du système de la TVA. L'impôt sur les importations est en effet dû indépendamment de tout assujettissement à la TVA et, à fortiori, de la réalisation des conditions pour le déduire en tant qu'impôt préalable (cf. consid. 7.2 supra). L'impôt sur les importations et la TVA grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sont ainsi deux impôts distincts, frappant des objets différents et perçus par des

autorités différentes (arrêt du TF 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-2911/2017 du 3 avril 2019 consid. 11).

9.4 Il s'ensuit que les conditions de l'art. 12 DPA, certes sévères, sont réalisées. La Cour ne saurait dès lors qualifier d'inéquitable l'assujettissement à la prestation de la recourante, celle-ci ayant bénéficié d'un avantage illicite au sens de cette norme. Les griefs de la recourante sont en conséquence rejetés.

10.

10.1 Par un second grief, la recourante s'en prend au montant des redevances. Se prévalant de certificats d'origine attestant de la provenance chinoise de la marchandise (cf. pièce 6 du bordereau de la recourante du 20 septembre 2021), elle soutient que l'autorité inférieure aurait dû appliquer les taux préférentiels découlant de l'ALE sino-suisse. L'art. 19 al. 2 LD prévoyant la taxation des biens au taux le plus élevé applicable à leur genre ne lui serait en effet pas applicable, dès lors qu'elle serait exempte de toute faute. Plus encore, l'art. 12 DPA, faute de caractère punitif, proscrirait la perception de redevances d'un montant supérieur à celui qui aurait été perçu si les déclarations avaient été faites correctement. La recourante argue enfin qu'au vu des circonstances particulières de l'espèce, l'autorité inférieure aurait abusé de son pouvoir d'appréciation en appliquant strictement l'art. 19 al. 2 LD, pourtant formulé de manière potestative.

10.2 Il est établi que les marchandises litigieuses n'ont pas été déclarées et, partant, qu'aucune demande d'exonération ou de réduction des droits de douane n'a été formulée dans la déclaration en douane. Or, eu égard au principe de l'auto-déclaration qui gouverne le droit douanier, ainsi qu'aux dispositions dédiées aux marchandises non déclarées (cf. art. 18 al. 3 et 19 al. 2 let. b LD en lien avec l'art. 25 al. 1 LD ; voir également l'art. 47 al. 1 LD), les conséquences d'un tel défaut d'annonce sont claires : les marchandises non déclarées sont taxées d'office, sous un régime de taxation au taux normal (cf. consid. 6.4.2 supra). Cela implique le dédouanement des cargaisons d'articles de cuisine importées au taux usuel ressortant de la LTaD, sans égard à la question de savoir si l'application d'un tarif réduit découlant de l'origine préférentielle des biens eût été possible.

Une exonération ou une réduction des droits de douane suppose en effet une demande en ce sens, qui doit intervenir au moment de la déclaration en douane (art. 25 al. 1 LD et 79 al. 1 let. a OD). L'ALE sino-suisse, dont

se revendique la recourante, le précise d'ailleurs expressément s'agissant du traitement tarifaire préférentiel : pour en bénéficier, l'importateur doit *le demander au moment de l'importation* et présenter la preuve d'origine, au même moment ou dans le délai fixé par la législation douanière (art. 3.18 al. 2 et 4). Faute de présentation des documents d'accompagnement nécessaires (dont les preuves d'origine) dans le délai imparti, les marchandises pour lesquelles une réduction ou une exonération des droits de douane était demandée sont taxées définitivement, au taux le plus élevé applicable à leur genre (art. 80 al. 2 OD).

Contrairement à ce que plaide la recourante, les conséquences du défaut d'annonce ne s'inscrivent pas dans une logique punitive, mais découlent du moment de la naissance de la dette douanière. Faute de déclaration des marchandises, la dette douanière naît en effet *ex lege* au moment où elles franchissent la frontière (cf. art. 69 let. a et c LD). L'application d'un taux préférentiel étant conditionné au dépôt d'une demande accompagnée de preuves documentaires, il est impossible que la dette douanière naisse *ex lege* à un tel taux (cf. consid. 6.4.2 supra).

Aucune entorse à l'art. 12 DPA ne saurait dès lors être retenue à forme d'un calcul excessif des redevances dues, leur montant étant le résultat de l'absence de déclaration en douane, respectivement de l'absence de demande de réduction dans les formes et délais légaux. La décision attaquée découle, sur ce point, d'une application stricte de la systématique et du texte légaux ; elle n'outrepasse donc pas les limites de l'art. 12 DPA et ne constitue pas un abus du pouvoir d'appréciation de l'autorité inférieure.

10.3 De même, la décision attaquée n'est pas critiquable en ce qu'elle ignorerait la bonne foi de la recourante, dès lors que dite bonne foi ou l'absence de faute ne sont pas des éléments pertinents dans le contexte de la perception subséquente des redevances et de la détermination des droits. Du point de vue du droit douanier, les motifs à l'origine du défaut d'annonce ne sont en principe pas déterminants. En vertu du principe de l'auto-déclaration, un haut degré de diligence reste de toute manière attendu de la part des assujettis, qui s'étend au comportement fautif des auxiliaires mandatés tels que, par exemple, une société transitaire. La recourante répond en conséquence pleinement, à l'aune de la législation douanière, du comportement fautif de D. _____ AG, respectivement de son administrateur, indépendamment de toute faute propre.

L'application du taux normal au calcul des redevances par l'autorité inférieure ne prête ainsi pas le flanc à la critique.

11.

11.1 Dans un dernier grief, la recourante soutient ne pas être tenue de payer la TVA à l'importation. Elle plaide être éligible à la procédure de report du paiement de l'impôt au sens de l'art. 63 LTVA, en tant qu'elle remplirait l'intégralité des conditions énumérées à l'art. 118 OTVA et dans le Règlement 69-08 de l'autorité inférieure. Seule l'autorisation formelle de l'AFC d'appliquer cette procédure serait manquante, ce qui devrait toutefois, selon elle, pouvoir être corrigé en cours de procédure. La recourante se prévaut à cet égard du principe de l'efficacité de l'acquittement, de l'interdiction du formalisme excessif et du chiffre 3.6 du Règlement 69-08 de l'autorité inférieure et requiert la suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur la demande idoine introduite auprès de l'AFC. De manière subsidiaire, la recourante se réclame encore de l'interdiction de la double imposition à l'aune des art. 127 al. 3 Cst. et 9 LTVA, estimant avoir déjà payé les redevances par ses versements en mains de D. _____ AG (cf. Faits, let. C.b supra).

11.2 En l'occurrence, la question de l'application de la procédure de report dans le cas d'espèce n'a pas été examinée et tranchée dans la décision attaquée – pas plus qu'elle n'aurait dû l'être, faute alors de demande en ce sens ; elle n'est donc pas comprise dans l'objet de la contestation (sur cette notion, voir ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 et 125 V 413 consid. 1a ; arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 3). Les moyens tirés notamment de l'interdiction du formalisme excessif et du Règlement 69-08 de l'autorité inférieure n'ont donc pas à être analysés ici.

Reste à se prononcer sur la suspension de procédure requise par la recourante, ce qui suppose de se prêter à un examen cursif de la demande d'application de la procédure de report. Or, le Tribunal relève que les dispositions topiques ne prévoient pas d'application rétroactive de cette procédure, les circonstances particulières faisant l'objet du chiffre 3.6 du Règlement 69-08 – dont se prévaut la recourante – ne se recoupant pas avec les faits de la cause, faute de déclaration en douane. L'art. 117 al. 2 OTVA énonce de surcroît que l'impôt sera prélevé par les douanes s'il est douteux que les conditions du report du paiement de l'impôt sont remplies, ce qui semble bien être le cas en l'espèce. Plus encore, la Cour constate que la recourante a réclamé, en son temps et dans ses propres décomptes TVA, la déduction de l'impôt à l'importation impayé, au titre d'impôt préalable (cf. pièce 5 du bordereau de la recourante du 22 décembre

2021). Dans ces conditions, l'application de la procédure de report apparaît exclue, en sorte que la requête de suspension de la cause, faute de caractère utile, est rejetée.

11.3 Quant au moyen subsidiaire tiré de l'interdiction de la double imposition, il ne peut être qu'écarté, sans plus ample examen. Il est en effet établi – et la recourante ne le conteste pas – qu'aucune redevance n'a été payée en mains de l'autorité.

12.

12.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 12'000.- (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

12.2 Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario et art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La requête de suspension de la procédure est rejetée.

2.

Le recours est rejeté.

3.

Les frais de procédure, fixés à Fr. 12'000.- (douze mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

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 :

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