



Cour I
A-4703/2020

Arrêt du 28 février 2023

Composition

Raphaël Gani (président du collège)
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo, juges,
Lorianne Bovey, greffière.

Parties

M. _____ Sàrl,
représentée par
Maître Cyril Aellen,
AAA Avocats SA,
recourante,
contre

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

Objet

Droits de douane ; perception subséquente.

Faits :**A.**

A.a X.B._____ est le père de X.C._____ et X.D._____. Tous les trois exercèrent, à tout le moins à l'époque des faits, la profession de maraîchers en France, dans la région ***, frontalière au canton *** (Suisse). Ils détenaient, respectivement étaient associés et géraient dans des proportions qu'il n'est pas nécessaire de déterminer dans le présent litige, diverses exploitations agricoles en France, dont le groupement foncier agricole E._____ (ci-après : GFA E._____), la société civile d'exploitation agricole G._____ (ci-après : SCEA G._____), ainsi que la société à responsabilité limitée nommée H._____ (ci-après : H._____ Sàrl). En sus, et ce dès le ***, X.C._____ exploita sa propre entreprise maraîchère nommée F._____ (ci-après : entreprise F._____). SCEA G._____ et H._____ Sàrl ont fusionné par contrat du ***, avec effet au ***.

A.b M._____ Sàrl, dont le siège se trouve à *** (Suisse), a pour but le commerce de toutes denrées alimentaires.

A.c Par une demande d'entraide internationale du 23 février 2016, la Direction d'arrondissement des douanes Genève, Section antifraude douanière Lausanne (rassemblée avec d'autres entités dans la division principale Antifraude douanière depuis le 1^{er} janvier 2019, puis devenue Domaine de direction Poursuites pénales et, enfin, intégrée au nouvel Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [ci-après : OFDF] depuis le 1^{er} janvier 2022) requit la Direction régionale française des Douanes et Droits indirects du Léman (ci-après : DRDDI), à ***, de procéder à un contrôle a posteriori de l'authenticité et de l'exactitude de deux mille dix certificats d'origine zonienne, couvrant une période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, établis au nom de GFA E._____ et ayant servi à l'importation, en franchise de droits de douane, de produits de l'agriculture de la zone franche vers la Suisse.

Par correspondance du 26 avril 2016, la DRDDI transmet les renseignements requis et exposa que parmi les deux mille dix certificats contrôlés, seuls trente et un étaient conformes à la législation douanière en vigueur et que mille neuf cent septante-neuf certificats ne l'étaient pas.

Par décisions du 28 juin 2016, l'OFDF fixa le montant des droits de douane éludés à hauteur de 3'562'840 fr. 20, soit 3'465'545 fr. à titre de droits de douane, 86'638 fr. 65 de TVA sur les importations (ci-après : impôt à l'importation) et 10'656 fr. 55 d'intérêts moratoires. Dites décisions furent

notifiées à X.B._____ et X.C._____, solidairement assujettis au paiement de ces montants. Après contestation de ces décisions, par actes du 20 janvier 2017, la Direction générale des douanes (devenue l'OFDF dès le 1^{er} janvier 2022 [ci-après : OFDF]) rejeta entièrement les recours déposés par respectivement X.B._____ et X.C._____.

Par acte unique du 22 février 2017, X.B._____ et X.C._____, GFA E._____ et entreprise F._____ interjetèrent recours par-devant la Cour de céans contre les décisions précitées du 20 janvier 2017, soutenant, en substance, que les exportations litigieuses provenaient de zones franches et qu'aucun droit de douane n'était donc dû.

A.d Par arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019, le Tribunal de céans rejeta le recours de X.B._____ et X.C._____, GFA E._____ et entreprise F._____. Par arrêt 2C_494/2019 du 29 mai 2019, le Tribunal fédéral déclara le recours, interjeté par une intervenante dans la procédure, irrecevable.

B.

B.a Par décisions de perception subséquente (supplémentaires) du 14 août 2020, l'OFDF condamna X.B._____ et X.C._____, ainsi qu'entreprise F._____ et GFA E._____, solidairement assujettis, à s'acquitter d'un montant supplémentaire de 4'873'676 fr. 40 à titre de redevances non perçues. Il expliqua que les décisions de perception subséquente, rendues le 28 juin 2016 (ci-avant : let. A.c), se fondaient sur les quantités annoncées à ses organes au moment du passage de la frontière franco-suisse par les quatre assujettis précités, dont les certificats s'étaient révélés falsifiés. L'OFDF exposa encore que d'après son enquête, pour la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, les quantités et genres de marchandises réellement remises aux divers destinataires suisses divergeaient de ceux annoncés à la frontière par GFA E._____, expliquant que les décisions de perception subséquente, rendues le 14 août 2020, reposaient sur la différence entre les produits effectivement livrés et les produits annoncés à la frontière.

B.b Le 14 août 2020 également, l'OFDF rendit une décision de perception subséquente à l'encontre de M._____ Sàrl, condamnant cette dernière à lui verser la somme de 1'644'676 fr. 15 dans un délai de dix jours à compter de l'entrée en force de cette décision. L'OFDF précisa qu'elle devait aussi s'acquitter d'un intérêt moratoire, en vertu des art. 74 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) et 57 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

L'OFDF ajouta que, sur la base de l'art. 70 LD, X.B._____ et X.C._____, GFA E._____ et entreprise F._____ étaient solidairement assujettis à cet impôt à concurrence de 1'644'676 fr. 15. Dans les motifs de cette décision, l'OFDF mentionna en outre que depuis 2015, l'entreprise P. – entreprise fictive créée et gérée par X.B._____ – a livré ou fait livrer à M._____ Sàrl des marchandises de provenance étrangère dont une partie a été importée sous couvert de certificats zoniens, soulignant que ces produits ne faisaient pas l'objet de sa décision.

C.

C.a Par acte du 21 septembre 2020, M._____ Sàrl (ci-après : la recourante) a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans) contre la décision rendue le 14 août 2020 par l'OFDF.

A titre préalable, la recourante demande que la cause soit renvoyée à l'instance inférieure afin qu'elle prenne en considération les déclarations de douane effectuées conformément aux dispositions douanières par la famille X._____ dans le calcul de la dette douanière qui est imputée à celle-là. Elle sollicite également que la marchandise concernée par les trente et une déclarations conformes à la réglementation douanière soit retirée du calcul de la dette douanière la concernant. La recourante conclut en outre à ce qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de faire la lumière sur les incohérences entre le montant de la dette des débiteurs solidaires et le montant de la dette imputé à la famille X._____ et ses sociétés. Elle demande également qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de diminuer la dette collective des débiteurs solidaires au pro rata afin que celle-ci n'excède pas celle de la famille X._____ et de ses sociétés. La recourante requiert encore qu'il soit ordonné à l'autorité inférieure de lui indiquer les montants déjà versés et/ou garantis par gage par la famille X._____ afin qu'elle sache quel montant doit encore être acquitté.

Principalement, la recourante conclut à ce qu'il soit renoncé à toute perception de droits de douane à son encontre. Elle demande que tout opposant soit débouté de toute autre ou contraire conclusion. Enfin, la recourante demande l'allocation d'une indemnité équitable à titre de dépens.

Subsidiairement, la recourante requiert que les droits de douane dont elle a été reconnue débitrice dans la décision attaquée soient réduits de façon substantielle. Elle demande encore que tout opposant soit débouté de toute autre ou contraire conclusion.

C.b Par acte du 5 novembre 2020, l'OFDF (ci-après : l'autorité inférieure), a déposé une réponse, concluant, avec suite de frais, à ce que le recours du 21 septembre 2020 soit rejeté et à ce que la décision de perception subséquente du 14 août 2020 soit confirmée.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit du présent arrêt.

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.

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 (art. 37 LTAF). La réserve de l'art. 3 let. e PA, selon laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA, ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (cf. art. 116 al. 4 LD ; arrêts du TAF A-144/2021 du 23 septembre 2022 consid. 1, A-1812/2021 du 9 septembre 2022 consid. 1.2, A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les références citées [arrêt confirmé par celui du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020]), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêts du TAF A-4119/2021 du 24 novembre 2022 consid. 1.2 et A-1812/2021 du 9 septembre 2022 consid. 1.2), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 1.2 avec les références citées, in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss). Quant à l'art. 2 al. 1 PA, il exclut certes l'application des art. 12 ss PA en matière fiscale. Le Tribunal administratif fédéral tient cependant largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (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).

1.3 Sur la base de ce qui précède, la Cour de céans est compétente pour statuer sur le recours.

1.4 Parmi les autres conditions de recevabilité, le Tribunal de céans constate que le recours, déposé le 21 septembre 2020, a été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA).

Pour ce qui concerne la qualité pour recourir, elle est donnée. En effet, la recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle est, en tant que destinataire de la décision attaquée, spécialement et directement atteinte par celle-ci, et a un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision litigieuse, laquelle la condamne à payer à l'autorité inférieure le montant de 1'644'676 fr. 15.

Quant aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 52 PA), il ressort de l'examen préliminaire du recours qu'elles sont remplies.

1.5 Au vu de ce qui précède, il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 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). En principe, le Tribunal se limite 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).

2.2 L'objet du litige consiste à déterminer si la recourante est la débitrice de la créance de perception subséquente que lui réclame l'autorité inférieure à hauteur de 1'644'676 fr. 15. La recourante conteste aussi bien sa qualité de débitrice solidaire de la dette douanière, que le montant de cette dette.

La Cour de céans traitera tout d'abord du grief portant sur sa qualité – contestée – de débitrice solidaire de la dette douanière (cf. consid. 3). Dans ce contexte, on relève que la recourante expose deux argumentations parallèles qu'elle résume de la façon suivante. Dans sa première argumentation, la recourante conclut à ce qu'il soit renoncé à la redevance, subsidiairement à ce que la redevance soit réduite, en vertu des principes généraux applicables aux débiteurs solidaires. Dans sa seconde

argumentation, la recourante conclut que le régime de la responsabilité solidaire, tel qu'il est énoncé dans la LD, est inapplicable au cas d'espèce. La Cour de céans traitera ces deux approches sous consid. 3 et 4. Elle examinera ensuite la question de savoir si l'OFDF a retiré ou pas de son calcul des redevances les trente et une déclarations en douane conformes à la réglementation douanière, la recourante se plaignant du fait que l'autorité inférieure aurait pris en considération ces trente et une déclarations conformes (cf. consid. 5). Pour terminer, la Cour de céans abordera la question des taux applicables aux importations de la recourante (cf. consid. 6).

3.

3.1 Dans un premier grief, la recourante soutient que l'autorité inférieure devrait renoncer, respectivement réduire la dette douanière lui ayant été imputée, s'appuyant sur des principes généraux applicables aux débiteurs solidaires.

En substance, elle évoque l'art. 51 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations [CO, RS 220]) et un courant doctrinal soutenant l'application de l'art. 43 CO en cas de disproportion évidente entre la faute légère du débiteur et le dommage. La recourante expose également la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 112 II 138 consid. 4), selon laquelle, en cas de solidarité imparfaite, le débiteur peut se libérer entièrement ou obtenir une diminution de la réparation du dommage en se prévalant du fait que le comportement de l'un de ses coresponsables a interrompu le lien de causalité entre sa faute et le dommage. Elle plaide dans le sens que la faute concurrente d'un tiers – responsable solidaire – pourrait entraîner la réduction de la responsabilité du débiteur recherché, dans une situation exceptionnelle, à savoir lorsque la faute du débiteur recherché apparaît si peu grave et dans une telle disproportion avec celle du tiers qu'il serait manifestement injuste, voire choquant de faire supporter au codébiteur recherché la totalité du dommage. Elle estime précisément n'avoir commis aucune faute, mettant en avant la faute prépondérante des membres de la famille X. _____. Elle rappelle que X.B. _____ aurait reconnu lors de son audition devant l'autorité inférieure, avoir volontairement contrevenu à la réglementation douanière afin de gagner de l'argent et du temps. La recourante souligne également que la famille X. _____ chargeait la marchandise destinée à l'importation et la livrait directement aux maraîchers, à *** (Suisse). Elle expose encore que, selon R. _____ et son ancien vendeur, S. _____, la famille X. _____ prétendait que la marchandise provenait de la zone franche. A cet égard, la recourante souligne que les produits lui étaient

vendus au prix du marché, de sorte que l'explication donnée par la famille X._____ était, d'après celle-là, plausible. Elle ajoute que le nombre d'années de livraisons ainsi que le nombre de maraîchers qui s'approvisionnaient auprès de la famille X._____ renforçaient l'apparence plausible de la situation. La recourante évoque en outre la nature des produits, soit des fruits et légumes de saison, affirmant qu'ils auraient pu provenir de la zone franche. Elle relève également que la famille X._____ exploitait des terres en zone franche, soutenant qu'au vu de l'ensemble de ces éléments, elle n'avait aucun moyen de savoir que la famille X._____ contrevenait aux dispositions douanières. La recourante considère qu'il est choquant et injuste de lui faire supporter sa partie de la dette douanière, dans la mesure où le montant de celle-ci entraînerait sa faillite même en cas d'arrangements de paiement. A cet égard, la recourante soutient que le cas d'espèce appelle une réduction ou, à tout le moins, une diminution importante des droits de douane à sa charge, au vu de la différence de comportements des débiteurs solidaires. A ce propos, elle évoque la jurisprudence du Tribunal fédéral, selon laquelle une pondération des fautes de l'ordre de 20 % et 80 % ne suffit pas pour renoncer ou réduire la dette douanière, soulignant toutefois qu'in casu, la pondération s'approcherait de 5 % et 95 %. La recourante conclut dès lors que la Cour de céans doit renoncer à la perception de tout impôt en matière de douane à son encontre ou, à tout le moins, réduire celui-ci dans une large mesure.

Pour sa part, l'autorité inférieure rappelle ce qu'est la responsabilité solidaire de la dette douanière, soutenant que les personnes payant tout ou partie de cette dette pourraient saisir la justice civile pour réclamer le remboursement du trop-payé aux autres responsables solidaires. A ce propos, elle soutient que les arguments de la recourante fondés sur le droit civil ne seraient pas utiles à la présente cause, laquelle est de nature administrative. L'autorité inférieure conteste toute violation du principe de responsabilité solidaire, soulignant qu'aussi bien la recourante que les exportateurs ont été assujettis aux redevances de manière solidaire. Elle rappelle que la présente cause consiste à examiner le bien-fondé de l'assujettissement de la recourante aux redevances et à déterminer la créance due par cette dernière, ajoutant que l'examen des rapports internes entre les codébiteurs sort du cadre de la présente procédure administrative, dès lors qu'il a trait à l'exécution de la décision de taxation et au procès civil auquel l'OFDF ne participera pas. L'autorité inférieure évoque encore l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) ainsi que la jurisprudence de la Cour de céans, soulignant que l'assujetti objectif au sens de la législation douanière

est considéré comme ayant bénéficié d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, quand bien même il n'aurait pas eu connaissance de la déclaration en douane effectuée en violation de la réglementation en la matière, ou n'aurait pas eu connaissance de l'absence de déclaration.

3.2

3.2.1 Selon les art. 7 LD et 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 ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées. Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. L'art. 21 LD règle l'obligation de conduire les marchandises. Quiconque introduit ou fait introduire des marchandises dans le territoire douanier ou les prend en charge par la suite doit les conduire ou les faire conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche (art. 21 al. 1 LD).

L'origine de certaines marchandises permet cependant à ces dernières de bénéficier d'un traitement préférentiel, voire d'une franchise des droits lors du passage de la douane (arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par celui du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020], A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 avec les références citées). Une exception au droit de douane général doit cependant se fonder soit sur une base légale explicite soit sur un accord international (cf. art. 2 et 8 ss LD, art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-1005/2014 du 11 février 2015 consid. 4.1, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.1). Conformément à l'art. 8 al. 1 let. a LD, les marchandises ou quantités de marchandises désignées comme exemptes de droits dans la LTaD ou dans les traités internationaux sont admises en franchise des droits d'entrée.

La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'OFDF, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Les exceptions au principe général de l'obligation douanière étant acceptées de manière restrictive, ces conditions formelles doivent être impérativement respectées afin qu'il soit possible de bénéficier d'un allègement ou d'une franchise (cf. arrêt du TF 2A.403/2001 du 14 janvier 2002 consid. 2b ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 2.4.5, A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 3.5, A-3875/2014 du 1^{er} décembre 2014 consid. 3.3.3, A-6174/2013 du 18 juin 2014 consid. 2.2.3, A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.5.3). La personne assujettie doit, en conséquence, examiner elle-même si elle remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de

doute, se renseigner auprès des autorités. Si elle s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, elle ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception de droits de douane (ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3). En particulier, la personne assujettie ne peut rien déduire de ce dernier principe du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué – plus tôt – le caractère inexact de ses déclarations (ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 3.2). Les autorités douanières appelées à percevoir les droits de douane n'ont, en effet, aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration en douane est correcte et complète (cf. art. 32 LD).

3.2.2 La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} 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^e éd. 2021, p. 532 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 sur les importations et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par celui du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020], A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). 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 assujetti à l'impôt à l'importation.

3.2.3 Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie 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 assujettis 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. 31 s.). 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. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019, les deux du 14 janvier 2021 consid. 3.3, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 3^e 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).

3.2.4 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 let. a 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, commet une soustraction de l'impôt. Quant à l'art. 96 al. 1 LTVA, il énonce que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat 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 trois cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

3.2.5 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 de l'art. 70 LD, tant

pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations, 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, les deux du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1, A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

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^{er} décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2^e éd. 2007, p. 291 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 du 11 juillet 2019 consid. 4.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3).

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 sur les importations (art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999 consid. 2b, publié in : Archives de droit fiscal suisse 68 p. 440 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.4, A-5865/2017 du 11 juillet 2019 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, dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 non publié aux ATF 140 II 194, 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2, A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5).

3.3 A titre liminaire, la Cour de céans observe que l'autorité inférieure a scindé en deux la procédure à l'encontre de la famille X._____ et de ses sociétés, les condamnant, par décisions du 28 juin 2016, au paiement de redevances (droits de douane, TVA sur les importations et intérêts moratoires) à hauteur de 3'562'840 fr. 20, à titre de perception subséquente, sur la base de documents non conformes aux règles douanières et transmis aux autorités douanières lors du franchissement de

la frontière franco-suisse. La Cour de céans observe également que l'autorité inférieure a rendu des décisions supplémentaires à l'encontre de la famille X. _____ et de ses sociétés, en date du 14 août 2020, après avoir découvert que d'autres marchandises exportées en Suisse n'avaient pas du tout été déclarées par la famille précitée et ses sociétés. Il ressort en outre des explications de l'autorité inférieure que celle-ci n'a assujéti solidairement les importateurs de ces produits qu'après l'entrée en force de la première décision de perception subséquente, pour l'ensemble des importations qu'elle considérait pouvoir leur imputer indépendamment de savoir si, du côté des exportateurs, les importations étaient concernées par les décisions du 28 juin 2016 ou par celles du 14 août 2020. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retient que les redevances auxquelles les importateurs de ces marchandises ont été assujéti solidairement avec X.B. _____ et X.C. _____, GFA E. _____ et entreprise F. _____, découlent aussi bien des produits dont les quantités respectives ont été déclarées volontairement de façon erronée, que des produits n'ayant pas du tout été déclarés à la douane.

S'agissant de la question de savoir si la recourante a, à bon droit, été reconnue solidairement assujéti aux redevances à concurrence de ses importations de marchandises, le Tribunal de céans observe tout d'abord que la recourante ne conteste pas avoir commandé à la famille X. _____ et ses sociétés les marchandises faisant l'objet de la perception subséquente. Le Tribunal de céans relève également que l'argumentation de la recourante ne lui permet pas de se soustraire à la solidarité prévue par la législation douanière, celle-là se fondant sur la plausible conformité du commerce de la famille X. _____ à la réglementation douanière, sur la faute commise par les exportateurs et l'absence de faute de sa part, ainsi que la faillite à laquelle elle devrait faire face en cas de paiement des redevances réclamées par l'OFDF. En effet, le débiteur de la dette douanière est, en vertu de l'art. 70 al. 2 let. c LD, notamment celui pour le compte duquel les marchandises sont importées. Or, il ressort du dossier de la cause que la recourante a commandé les marchandises à la famille X. _____ et à leurs sociétés, de sorte que, déjà sur la base de l'art. 70 al. 2 let. c LD, la recourante doit être considérée comme débitrice de la dette douanière, à concurrence des droits de douane, de la TVA sur les importations correspondant à ses importations, et de l'intérêt moratoire y relatif.

Par ailleurs, dès lors que la recourante a commandé les marchandises importées, elle doit être incluse dans la notion, largement interprétée, de mandante, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises

sont importées. Elle tombe par conséquent dans le champ d'application direct de l'art. 70 al. 2 LD et répond ainsi directement des redevances d'importation (cf. consid. 3.2.3 ci-avant). Le Tribunal de céans relève encore qu'à supposer que la recourante n'ait, comme elle le prétend, eu aucune raison ni moyen de savoir que la famille X. _____ et ses sociétés exportaient leurs produits en violation des règles douanières, cela ne changerait rien. En effet, la faute ainsi que le comportement découlant du fait d'une tierce personne ne sont pas décisifs. Le seul critère déterminant constitue l'assujettissement aux droits de douane (cf. art. 70 LD) ainsi qu'à l'impôt à l'importation (cf. art. 51 LTVA). On rappellera en outre que le passage des denrées alimentaires litigieuses par la douane déclenche à lui seul l'assujettissement aux redevances douanières et à l'importation, de sorte qu'il est sans importance de savoir si la recourante a ou non elle-même traversé la frontière franco-suisse avec les marchandises qu'elle avait commandées (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.3 ci-avant). Le Tribunal de céans retient donc que la recourante, en tant que destinataire des marchandises importées et personne pour le compte de laquelle des marchandises ont été commandées et importées, est une personne assujettie au sens de l'art. 51 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 let. c LD, au même titre que les membres de la famille X. _____ à qui les marchandises ont été commandées.

3.4 Par conséquent, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a qualifié la recourante de débitrice solidaire. Le grief de cette dernière est donc mal fondé.

4.

Dans un deuxième grief, la recourante se prévaut de l'inapplicabilité des règles sur la responsabilité solidaire en matière douanière (cf. art. 70 al. 3 LD et non pas art. 70 al. 2 let. d LD comme vraisemblablement cité par erreur par la recourante ; il convient de préciser ici que l'art. 70 al. 2 let. d LD, qui avait trait au courrier postal, a été abrogé avec effet au 1^{er} août 2016 [RO 2016 2429]).

4.1 En substance, la recourante prétend que la famille X. _____ et entreprise F. _____ auraient été condamnés à s'acquitter, solidairement, d'une dette douanière de 4'873'676 fr. 40. La recourante relève que H. _____ Sàrl a été condamnée à payer solidairement 1'940'000 fr., qu'elle-même a été reconnue débitrice solidaire à concurrence de 1'650'000 fr., et que trois autres importateurs s'étant approvisionnés également auprès de la famille X. _____ ont été condamnés à s'acquitter respectivement de 2'650'000 fr., 1'590'000 fr. et 1'520'000 fr. La recourante

s'étonne que la somme des dettes des débiteurs solidaires précités se chiffre à 9'350'000 fr., alors que la dette de la famille X._____ s'élèverait à 4'870'000 fr. Elle relève que même en ajoutant la dette douanière fixée dans les décisions de perception subséquente du 28 juin 2016, la dette totale de la famille X._____ se chiffrerait à 4'870'000 fr. + 3'560'000 fr., soit 8'430'000 fr., soulignant toutefois que ces décisions précitées ne mentionnaient aucun débiteur solidaire. La recourante s'interroge dès lors sur le montant supérieur à 880'000 fr. imputé aux débiteurs solidaires par rapport à la dette totale de la famille X._____, alors que ceux-là sont solidaires de la dette de celle-ci. Elle ajoute que tous les produits ayant fait l'objet du contrôle subséquent, dont il est ressorti qu'ils n'avaient pas été taxés conformément à la législation, auraient été importés par la famille X._____. La recourante souligne encore qu'il serait indispensable qu'elle sache si la totalité ou une partie de la dette douanière de la famille X._____ a été acquittée par celle-ci, afin de connaître le montant restant, cas échéant, en souffrance. Elle soutient qu'en l'absence de ces informations, un recours civil – prévu à l'art. 70 al. 2 let. d LD (recte : art. 70 al. 3 LD) – serait vide de tout objet. La recourante évoque encore un préjudice supplémentaire qu'elle devrait supporter si la famille X._____ et elle-même s'acquittaient de la totalité de la dette douanière, expliquant que sa dette solidaire (celle de la recourante) s'éteindrait de facto, ce qui entraînerait le remboursement par l'autorité inférieure du trop-payé au pro rata entre les débiteurs payeurs, conformément au CO. La recourante en déduit que dans cette hypothèse, elle n'obtiendrait pas le remboursement de l'entier de son paiement, concluant à l'existence d'un risque de préjudice actuel et concret en l'absence de transmission des informations nécessaires par l'OFDF.

Pour sa part, l'autorité inférieure affirme qu'il est erroné de la part de la recourante de prétendre que les montants réclamés aux importateurs – codébiteurs – correspondraient au double de la somme requise à l'encontre des exportateurs. A ce sujet, l'OFDF affirme que les destinataires des produits seraient redevables d'un montant total inférieur à celui auquel les exportateurs ont été condamnés pour les produits vendus à ceux-là, exposant que la créance finale à laquelle sont solidairement assujettis X.B._____ et X.C._____, GFA E._____, entreprise F._____ et H._____ Sàrl, s'élèverait à 7'592'981 fr. de droits de douane et 189'824 fr. 55 d'impôt à l'importation, intérêt moratoire non compris. A cet égard, l'OFDF explique avoir calculé cette dette sur la base des produits mentionnés sur les factures découvertes auprès des importateurs suisses – dont la recourante – dans le cadre de l'enquête pénale administrative. L'autorité inférieure ajoute que les décisions de perception subséquente

rendues le 14 août 2020 à l'encontre des exportateurs précités portent uniquement sur le solde d'impôt auquel sont soumis les produits facturés aux importateurs suisses, soit 4'127'436 fr. à titre de droits de douane et 643'524 fr.60 de TVA à l'importation, intérêt moratoire non inclus. Elle évoque encore la différence de 3'465'545 fr. de droits de douane et de 86'638 fr. 65 de TVA à l'importation, intérêt moratoire non compris, soutenant que cette différence constituerait l'impôt ressortant des décisions d'assujettissement rendues le 28 juin 2016 à l'encontre des importateurs français et ayant abouti à l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019. L'autorité inférieure ajoute enfin que les redevances douanières requises auprès des quatre importateurs suisses, solidairement avec les exportateurs français, et non entre eux, se chiffrent à 6'266'878 fr. de droits de douane et 156'672 fr. de TVA à l'importation, concluant qu'il s'agit de sommes inférieures à celles auxquelles X.B. _____ et X.C. _____, GFA E. _____, entreprise F. _____ et H. _____ Sàrl ont été condamnés. Elle explique ce résultat par le fait que certains clients des exportateurs n'auraient pas été assujettis à la prestation, dès lors que l'OFDF ignorait leur identité ou que la quantité de produits aurait été réduite ou impossible à déterminer. L'autorité inférieure mentionne encore que le dernier destinataire aurait décidé de mettre un terme à ses activités commerciales.

L'autorité inférieure ajoute, pour terminer, que les codébiteurs solidaires ne s'acquitteront de la dette qu'une seule fois et uniquement à concurrence de leur part respective. Elle conclut qu'aucun remboursement ne devrait survenir.

4.2 Il ressort des motifs du recours que la recourante réfute tout assujettissement solidaire de sa part aux redevances douanières dues par les exportateurs, pour les deux raisons suivantes. Premièrement, la somme totale des redevances dues par les importateurs serait largement supérieure à celle due par les exportateurs. Secondement, la recourante soutient qu'en l'absence d'information de la part de l'OFDF au sujet d'un éventuel paiement partiel ou total des redevances par les exportateurs, et en cas de paiement par la recourante du montant lui étant réclamé, l'autorité inférieure rembourserait le montant acquitté en trop par celle-ci, au pro rata entre les débiteurs payeurs, ce qui lui porterait préjudice. La Cour de céans rappelle cependant avoir retenu aux considérants 3.3 et 3.4 ci-avant que la recourante est solidairement assujettie aux redevances douanières à concurrence de ses importations, de sorte que le deuxième grief (« *De l'inapplicabilité de l'art. 70 al. 2 let. d LD* » [recte : art. 70 al. 3 LD]) de la recourante doit, déjà pour cette raison, être rejeté.

Par surabondance, le Tribunal de céans examinera encore les deux aspects du grief de la recourante en les traitant séparément ci-après (cf. 4.2.2 et 4.2.3).

4.2.1 La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle prétend que les redevances réclamées par l'OFDF aux importateurs, dont elle fait partie, dépasseraient largement le montant total des redevances auxquelles ont été condamnés, solidairement entre eux, X.B._____, et X.C._____, GFA E._____ et entreprise F._____. La Cour de céans rappelle que l'autorité inférieure a condamné les quatre exportateurs, solidairement entre eux, au paiement des redevances et intérêts moratoires à hauteur de 3'562'840 fr. 20, par décisions de perception subséquente prononcées en 2016, et à hauteur de 4'873'676 fr. 40, par décisions de perception subséquente prononcées en 2020, soit un total de 8'436'516 fr. 60. Il s'agit donc de la somme maximale pouvant être réclamée aux importateurs, chacun toutefois à concurrence de ses propres importations. Pour ce qui concerne les redevances réclamées aux importateurs, le Tribunal de céans relève que la recourante prend en considération, à tort, les redevances auxquelles H._____ Sàrl a été assujettie solidairement à concurrence de 1'939'480 fr. 55 par décision de l'OFDF du 14 août 2020. En effet, il ressort du dossier de la cause que H._____ Sàrl fait également partie des exportateurs. Dans ces circonstances, il est donc erroné de prendre en compte les redevances dues par H._____ Sàrl dans le calcul du montant total des redevances dues par les importateurs. Le Tribunal de céans retient en outre que les redevances réclamées aux importateurs se chiffrent à, respectivement, 1'644'676 fr. 15 concernant la recourante, 2'648'468 fr. 30 s'agissant de A._____ SA, 1'588'883 fr. 35 à charge de N._____ SA et 1'517'901 fr. 85 pour ce qui concerne L._____ SA, soit un montant total de 7'399'929 fr. 65. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans constate que le montant total (7'399'929 fr. 65) des redevances réclamé aux importateurs, lesquels sont assujettis solidairement à concurrence de leurs importations respectives, est inférieur à la somme totale due par la famille X._____ et ses sociétés (8'436'516 fr. 60). L'argumentation de la recourante, selon laquelle la somme totale à charge des importateurs serait plus élevée que le montant total dû par les exportateurs, tombe à faux.

4.2.2 S'agissant du prétendu risque de la recourante de s'acquitter d'un montant trop élevé pour le cas où les redevances requises auraient déjà été payées par les exportateurs, le Tribunal de céans relève que, certes, un paiement des redevances par la famille X._____ et ses sociétés entraînerait l'extinction de la dette douanière de la recourante. Il retient

cependant que, même dans ce cas de figure, il subsisterait un intérêt à statuer sur le principe et le montant des droits de douane et de la TVA à l'importation (cf. arrêt précité du TAF A-144/2021 consid. 2). Au surplus, il ne ressort pas du dossier de la cause que la créance douanière de l'autorité inférieure aurait été en tout ou en partie payée, ce que l'OFDF n'a au demeurant jamais affirmé. La recourante ne peut dès lors pas être suivie.

4.3 Au vu de ce qui précède, force est de constater que le grief de la recourante est mal fondé.

5.

Au moyen d'un dernier grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir pris en considération, dans son calcul de la dette douanière, les trente et une déclarations conformes à la réglementation douanière.

5.1 En résumé, la recourante soutient que l'autorité inférieure aurait pris en compte l'ensemble des livraisons effectuées par la famille X. _____ à son attention et aurait donc considéré que toutes ces livraisons concernaient des produits exportés en violation des règles douanières. La recourante conclut que dans son calcul, l'autorité inférieure devrait retrancher les trente et une transactions, soutenant qu'il est possible que ces déclarations concernent des marchandises qu'elle a importées.

De son côté, l'autorité inférieure évoque les trente et une déclarations en douane exclues de la procédure d'assujettissement, exposant que treize d'entre elles mentionneraient « T. _____ » comme destinataire des produits. A ce propos, elle explique qu'il s'agit de halles marchandes situées à la rue ***, à ***, où les producteurs se rendaient pour vendre leurs produits à des particuliers, des restaurateurs, des épiciers et des grossistes, se référant aux déclarations de X.C. _____ à l'occasion de son audition. Toujours à l'appui de l'interrogatoire de X.C. _____, l'autorité affirme que la recourante n'était pas comprise dans « T. _____ ». Elle ajoute que les dix-huit autres déclarations ne concerneraient pas la recourante, celles-ci mentionnant d'autres destinataires.

5.2 En l'espèce, on l'a vu (cf. consid. 3 et 4), la recourante est débitrice solidaire envers l'OFDF des redevances douanières à concurrence des marchandises qu'elle a commandées auprès de la famille X. _____. Il est également établi que parmi les trente et une déclarations conformes à la législation douanière, treize concernent « T. _____ », dont la recourante

ne fait pas partie, et les dix-huit autres concernent des destinataires parmi lesquels la recourante n'est pas comprise. A ce propos, la Cour de céans relève que la recourante n'établit pas que l'autorité inférieure aurait pris en considération dans son calcul de la redevance douanière, les marchandises afférentes aux trente et une déclarations douanières litigieuses. La recourante n'apporte en outre aucun élément permettant de mettre en doute les informations fournies par l'autorité inférieure. Dans ces circonstances, la recourante ne peut être suivie en tant qu'elle sollicite le renvoi du dossier à l'autorité inférieure afin que celle-ci corrige son calcul de la dette douanière imputable à la recourante en ôtant les trente et une déclarations douanières concernées. Le grief de la recourante est dès lors mal fondé.

6.

On abordera encore la question des taux applicables aux importations de la recourante. A ce propos, on précisera que la recourante n'a, certes, invoqué aucun grief en sens. Cette question sera cependant traitée par le Tribunal de céans, dès lors qu'il applique le droit d'office et n'est pas lié par les motifs invoqués dans le recours (cf. consid. 2 ci-avant).

6.1 En vertu de l'art. 19 al. 1 LD, le montant des droits de douane est déterminé selon : a. le genre, la quantité et l'état de la marchandise au moment où elle est déclarée au bureau de douane ; b. les taux et bases de calcul en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière. L'alinéa 2 énonce que la marchandise peut être taxée au taux le plus élevé applicable à son genre : a. 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 ; b. si la marchandise n'a pas été déclarée.

A teneur de l'annexe 1 chiffre 10 1^{er} par. de l'ordonnance du 26 octobre 2011 sur l'importation de produits agricoles (OIAgr, RS 916.01), l'importation des légumes frais qu'elle mentionne sous ce chiffre requiert un permis général d'importation (ci-après : PGI). L'importation à partir de zones franches conformément au règlement du 1^{er} décembre 1933, adopté par arrêté du Conseil fédéral du 22 décembre 1933 et entré en vigueur le 1^{er} janvier 1934, concernant les importations en Suisse des produits des zones franches (RS 0.631.256.934.953, ci-après : Règlement de 1933) n'est pas soumise au régime du PGI.

Le chiffre 10 [1] de l'annexe 1 de l'OIAgr énonce que seuls les droits de douane qui dérogent au tarif général sont indiqués. Selon ce chiffre, le tarif usuel publié sur www.tares.ch contient d'autres droits de douane

applicables. De plus, en période d'auto-approvisionnement, les taux hors contingent tarifaire réduits peuvent être appliqués.

Selon l'art. 2 du Règlement de 1933, entreront en Suisse en franchise de tous droits de douane, sans limitation de quantités, les produits originaires et en provenance des zones franches autres que ceux visés à l'art. 3, notamment les produits de l'agriculture et des branches annexes, les produits minéraux bruts, le gibier chassé et les poissons pêchés dans les zones.

Le secteur « Importations et exportations » de l'Office fédéral de l'agriculture (ci-après : OFAG) édicte la réglementation d'importation des légumes et fruits frais, sous la forme de tableaux dont le contenu est fréquemment modifié. Cette réglementation énumère les différents fruits et légumes qui y sont soumis et leur attribue un code chiffré. Selon les denrées, des dates ou périodes peuvent être mentionnées au titre de début ou de fin de la période libre, ou d'approvisionnement complet dans le cadre duquel un taux hors contingent tarifaire réduit est applicable, ou encore de libérations de parts de contingent tarifaire en tonne brut au taux du contingent tarifaire. Il est à noter que s'agissant de certains produits, aucune date ou période n'est prévue. A ce sujet, il est expliqué dans ces tableaux que les produits non mentionnés ne sont pas réglementés. Les importations illimitées au taux du contingent tarifaire sont également mises en évidence. Ces tableaux précisent encore que le début ou la fin de la période libre mentionné s'applique uniquement pour l'approvisionnement du marché durant cette période. Il est enfin souligné dans ces tableaux que les importations dépassant la part du contingent tarifaire doivent être dédouanées au taux hors contingent tarifaire.

6.2 En l'espèce, la Cour de céans observe que le type de taux appliqués par l'autorité inférieure aux marchandises importées par la recourante ne ressort pas du dossier de la cause. Un taux est, certes, mentionné en lien avec chaque produit importé. Il n'est toutefois pas précisé s'il s'agit du taux hors contingent tarifaire, du taux hors contingent tarifaire réduit ou du taux « phase libre ». Or, le taux hors contingent tarifaire réduit est moins élevé que le taux hors contingent, mais plus élevé que le taux « phase libre », de sorte que l'application d'un taux influe sur le montant du droit de douane dû pour chaque marchandise importée. En effet, ce montant est déterminé au moyen du taux applicable, du genre et du poids de la marchandise importée. Il est donc nécessaire de connaître le type de taux appliqué par l'OFDF à chaque produit importé par la recourante – le genre et le poids des produits figurant au dossier. De cette manière, il serait possible de

vérifier le montant des redevances réclamé par l'autorité inférieure. En l'état, au vu de l'incertitude affectant les taux appliqués en l'espèce, le dossier doit être renvoyé à l'autorité inférieure pour qu'elle précise quels types de taux elle a appliqués et, cas échéant, procède au calcul exact des redevances dues.

Dans le cadre de ce renvoi, la Cour de céans retient encore les éléments suivants, lesquels devront être pris en considération par l'autorité inférieure. Il ressort du dossier de la cause que la recourante a importé des produits en provenance de France, alors qu'ils n'avaient pas été déclarés conformément aux conditions d'obtention du caractère zonien et donc de la franchise de droits de douane, respectivement n'avaient pas du tout été déclarés aux autorités douanières. Dans ces circonstances, on relève que l'art. 19 al. 2 LD, lequel prévoit l'application du taux le plus élevé en cas d'absence de déclaration de la marchandise, doit être appliqué. Le Tribunal de céans observe également que, d'après la réglementation d'importation des légumes et fruits frais, un taux hors contingent tarifaire réduit est applicable à certains produits en cas d'approvisionnement complet, de sorte que ce taux réduit trouverait application en cas d'importation de telles denrées soumises aux droits de douane, suite à un approvisionnement complet de la Suisse. Toutefois, on soulignera que cette réglementation concerne les produits soumis aux règles contingentaires, contrairement aux produits concernés par la présente cause.

Il s'agit dès lors de déterminer si, pour le cas qui nous occupe, soit des marchandises provenant d'une zone franche de droits de douane, mais ne bénéficiant pas d'exemption, faute de validité matérielle des certificats ou faute de présentation en douane, les dispositions d'ordinaire applicables hors zones franches le seraient également en l'espèce. La jurisprudence du Tribunal de céans a récemment tranché cette question dans un arrêt du TAF A-4666/2020 du 19 janvier 2023, non encore entré en force à ce jour, retenant que les taux applicables aux produits soumis aux règles contingentaires, soit les taux hors contingent tarifaires réduits, respectivement les taux « phase libre » lorsqu'ils sont prévus par la réglementation douanière, s'appliquent également aux marchandises provenant de la zone franche mais frappées de redevances en raison d'une violation des règles douanières. En référence à cet arrêt du TAF A-4666/2020, on exposera ci-après que le taux hors contingent tarifaire réduit doit être appliqué en l'espèce en tant que « taux applicable le plus élevé au genre des marchandises » au sens de l'art. 19 al. 2 LD, durant la période d'auto-approvisionnement.

A cet égard, la Cour de céans retient que la distinction entre les produits concernés par la présente cause et ceux soumis aux règles contingentaires réside dans le régime régissant le terrain dont sont issus les produits, soit francs de droits de douane – dans la mesure où les conditions prévues par les bases légales et conventionnelles sont satisfaites – ou soumis aux droits de douane. La Cour de céans retient que l'application de taux hors contingent tarifaire au lieu de taux hors contingent tarifaire réduits, au motif que la marchandise proviendrait de zones franches et non de zones soumises aux règles contingentaires ne se justifie pas, ni ne trouve de fondement légal ou conventionnel. La base légale déterminant le taux reste dans les deux cas l'art. 19 al. 2 LD, et il n'existe pas de motif de traiter d'une manière moins favorable des importations issues du trafic zonien par rapport à des importations soumises aux règles contingentaires. Au vu de ce qui précède, la Cour de céans retiendra dès lors que pour ce qui concerne les produits issus des zones franches mais ne remplissant pas les conditions permettant de bénéficier d'une exemption de droits de douane, et dont l'importation intervient alors que l'approvisionnement de la Suisse en légumes frais est complet, les taux hors contingent réduits doivent être appliqués à la présente cause.

6.3 Ce raisonnement entraîne l'admission partielle du recours. Il convient cependant de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour qu'elle procède au calcul exact des redevances dues en fonction des taux hors contingent tarifaire réduits, respectivement des taux « phase libre », lorsqu'ils sont applicables.

7.

7.1 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, RO 2009 6835). 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 du 11 juillet 2019 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).

Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1^{er} 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 au 1^{er} janvier 2022, il s'élevait à partir du 1^{er} 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 de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01] ; art. 57 al. 3 LTVA). 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^{er} 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^{er} janvier 2022, a une teneur similaire.

7.2 En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du présent recours, il reviendra à l'autorité inférieure de calculer à nouveau l'intérêt moratoire dû, en fonction du nouveau calcul de la créance de perception subséquente.

8.

En définitive, le recours doit être admis partiellement et la cause doit être renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue dans le sens des considérants 6.3 et 7.2. Il doit être rejeté pour le surplus.

9.

9.1 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).

Par ailleurs, à teneur de 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 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

9.2 En l'espèce, le Tribunal de céans retient que l'admission partielle du recours est substantielle, dès lors qu'il est nécessaire de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle statue une nouvelle fois en appliquant les taux hors contingent tarifaire réduits, respectivement les taux « phase libre », lorsqu'ils s'imposent. Au vu de ce qui précède, il convient de faire supporter les frais de procédure à la recourante, à concurrence de la moitié. Par conséquent, les frais de la procédure, lesquels sont fixés à 23'500 fr., sont mis à la charge de la recourante à hauteur de 11'750 fr. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée par celle-ci d'un montant de 23'500 fr. Le solde de 11'750 fr. lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

Quant aux dépens de la recourante, on relève que ce ne sont pas les griefs invoqués par la recourante, lesquels ont été rejetés, qui ont conduit à l'admission partielle du recours, mais l'examen du Tribunal de céans sur la base de la maxime d'office (cf. consid. 6.3 et 7.2). Dans ces circonstances, il se justifie d'allouer à la recourante une indemnité réduite, d'un montant de 3'000 fr. (art. 64 al. 1 PA ; art. 7 al. 2 et 14 al. 2 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis au sens des considérants 6.3 et 7.2. Il est rejeté pour le surplus.

2.

La cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants 6.3 et 7.2.

3.

Les frais de procédure sont arrêtés à 23'500 fr. Dans la mesure où la recourante succombe partiellement, elle devra supporter les frais de procédure à concurrence de la moitié, soit 11'750 fr., lesquels seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée à hauteur de 23'500 fr. Le solde de 11'750 fr. lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Une indemnité de dépens à hauteur de 3'000 fr. est allouée à la recourante, à charge de l'autorité inférieure.

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.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Lorianne Bovey

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).