



---

Cour I  
A-4700/2020 et A-4702/2020

## Arrêt du 28 février 2023

---

Composition

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

---

Parties

**N. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître Pietro Sansonetti et  
Maître Clara Pogia,  
Schellenberg Wittmer SA, Avocats,  
recourante,

et

**L. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître Pietro Sansonetti et  
Maître Clara Pogia,  
Schellenberg Wittmer SA, Avocats,  
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** N.\_\_\_\_\_ SA, dont le siège se situe à \*\*\* (Suisse), a pour but l'importation, l'exportation, l'achat et la vente de fruits et légumes frais et en conserve ainsi que de tous produits du sol.

**A.c** L.\_\_\_\_\_ SA, dont le siège se trouve à \*\*\* (Suisse), a pour but l'exploitation d'un service de livraison et vente de produits primeurs aux hôtels et restaurants, le commerce, l'importation et l'exportation de fruits et légumes.

**A.d** 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 élundés 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<sup>er</sup> 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.e** 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.d), 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<sup>er</sup> 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 ses 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 N. \_\_\_\_\_ SA et une autre décision de même nature à l'encontre de L. \_\_\_\_\_ SA, condamnant celle-ci à s'acquitter du montant de 1'517'901 fr. 85 et celle-là à lui verser la somme de 1'588'883 fr. 35, dans un délai de dix jours à compter de l'entrée en force de ces décisions. L'OFDF précisa que ces sociétés devaient 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 1'588'883 fr. 35 concernant la dette de N. \_\_\_\_\_ SA, respectivement de 1'517'901 fr. 85 s'agissant de la dette de L. \_\_\_\_\_ SA.

**C.**

**C.a** Par actes du 21 septembre 2020, L. \_\_\_\_\_ SA et N. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : les recourantes) ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans) contre les décisions rendues le 14 août 2020 par l'OFDF, lequel a ouvert deux causes sous références A-4700/2020 et A-4702/2020.

A titre préalable, les recourantes demandent que leurs recours soient joints.

A titre probatoire, elles requièrent l'audition de U. \_\_\_\_\_.

Au fond, les recourantes concluent, avec suite de frais et dépens, à ce que leurs recours soient admis et à ce que les décisions attaquées soient annulées.

**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 les recours du 21 septembre 2020 soient rejetés et à ce que les décisions de perception subséquente du 14 août 2020 soient confirmées.

**C.c** Par actes du 19 novembre 2020, les recourantes se sont déterminées spontanément.

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 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 les recours de L. \_\_\_\_\_ SA et N. \_\_\_\_\_ SA.

**1.4** Parmi les autres conditions de recevabilité, le Tribunal de céans constate que les recours, déposés le 21 septembre 2020, ont été interjetés 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, les recourantes ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elles sont, en tant que destinataires des décisions attaquées, spécialement et directement atteintes par celles-ci, et ont un intérêt digne de protection à l'annulation des décisions litigieuses, lesquelles les condamnent à payer à

l'autorité inférieure le montant de 1'588'883 fr. 35, respectivement la somme de 1'517'901 fr. 85.

Quant aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA), il ressort de l'examen préliminaire des recours qu'elles sont remplies.

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

## **2.**

**2.1** Les recourantes peuvent 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 (cf. 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 les recourantes sont débitrices des créances de perception subséquente que leur réclame l'autorité inférieure à hauteur de 1'588'883 fr. 35, respectivement 1'517'901 fr. 85. Préalablement au fond, les recourantes sollicitent la jonction de leurs causes. S'agissant des moyens de preuve, elles requièrent l'audition de leur administrateur, U.\_\_\_\_\_. Quant au fond, les recourantes réfutent l'application du principe de solidarité prévu à l'art. 70 al. 3 LD, soutenant qu'une exception à ce principe devrait être admise en l'espèce. Elles contestent également le montant des redevances, considérant qu'il devrait être réduit.

Dans ce contexte, la Cour de céans examinera tout d'abord la demande de jonction des deux causes A-4700/2020 et A-4702/2020 (cf. consid. 3). Elle traitera ensuite la requête de mesure d'instruction ayant pour objet l'audition de U.\_\_\_\_\_ (cf. consid. 4) puis le grief au fond, soit l'application d'une exception au principe de solidarité ancré à l'art. 70 al. 3 LD (cf. consid. 5). Pour terminer, la Cour de céans abordera la question des taux applicables aux importations des recourantes (cf. consid. 6).

## **3.**

Par une conclusion préalable, les recourantes demandent que leurs causes soient jointes.

**3.1** Les recourantes soutiennent que leurs recours découlent de faits analogues et soulèvent des griefs identiques, soulignant être représentées par la même personne physique, à savoir leur administrateur U. \_\_\_\_\_. Elles justifient également leurs requêtes respectives de jonction de leurs causes par l'économie de procédure qui en résulterait. Pour sa part, l'autorité inférieure abonde dans le sens des recourantes, évoquant le lien de connexité étroit entre elles découlant du dossier constitué par ses soins.

**3.2** A teneur de l'art. 4 PA, les dispositions du droit fédéral qui règlent une procédure plus en détail sont applicables en tant qu'elles ne dérogent pas à la présente loi.

En vertu de l'art. 24 al. 2 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273), plusieurs personnes peuvent agir comme demandeurs ou être actionnées comme défendeurs par la même demande : a. s'il existe entre elles, en raison de l'objet litigieux, une communauté de droit ou si leurs droits ou leurs obligations dérivent de la même cause matérielle et juridique.

En général, une décision rendue par une autorité de première instance constitue un objet indépendant sujet à recours. Il se justifie cependant de s'écarter de ce principe et, en application des art. 24 PCF en lien avec l'art. 4 PA, de permettre de déposer un seul mémoire de recours dans le cadre d'une procédure de recours aboutissant à un unique jugement, si chaque état de faits se trouve dans un rapport étroit quant à son contenu, vis-à-vis des autres ou que les états de faits sont identiques et que des questions identiques ou semblables se posent dans chaque cas. Des recours déposés séparément peuvent également être joints dans une même procédure, aux mêmes conditions, à savoir indépendamment du fait que des décisions de première instance ont été rendues séparément. Le juge instructeur dispose alors d'un large pouvoir d'appréciation et peut ordonner la jonction des causes à n'importe quelle phase de la procédure, étant précisé que la jonction des causes n'a pas besoin d'être ordonnée par le biais d'une décision incidente indépendante sujette à recours (MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd. 2022, p. 164 n° 3.17, avec les références citées).

**3.3** In casu, on observe que les recourantes ont chacune fait l'objet d'une décision de perception subséquente prononcée par l'OFDF le 14 août 2020. On relève également que ces décisions reposent sur le même état de faits, à savoir que X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_ ont exporté des marchandises prétendument en



provenance de la zone franche, à des importateurs en Suisse dont les recourantes font partie. Les autorités douanières suisses ont ensuite diligenté une procédure pénale administrative à l'encontre des exportateurs, laquelle a abouti à des décisions de perception subséquente prononcées en 2016 à l'encontre de X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_, puis à des décisions de perception subséquente prononcées en 2020 à l'encontre, cette fois-ci, aussi bien des exportateurs précités que de leurs importateurs suisses.

Au vu de ce qui précède, la jonction des causes A-4700/2020 et A-4702/2020 apparaît opportune, compte tenu de l'état de fait identique, de l'absence d'élément s'opposant à cette jonction et au fait qu'une telle mesure aboutirait à une économie de procédure. Il est donc fait droit à la requête des recourantes, de sorte que les causes précitées sont jointes et seront traitées ensemble dans le présent arrêt.

#### **4.**

Dans leurs conclusions, les recourantes requièrent l'audition de U.\_\_\_\_\_.

**4.1** Les recourantes n'exposent pas en quoi l'audition de U.\_\_\_\_\_ serait utile au jugement de leurs causes, se contentant de solliciter cette audition à l'appui de certains de leurs allégués.

Pour sa part, l'OFDF ne se détermine pas sur cette requête de mesure d'instruction.

#### **4.2**

**4.2.1** La procédure en matière fiscale est en principe régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 et 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2, A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.3 et A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 2). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (cf. arrêt du TF 2C\_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2 et A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire en vertu

de l'art. 37 LTAF. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3).

**4.2.2** Conformément à la maxime inquisitoire, l'autorité dirige la procédure, définit les faits qu'elle considère comme pertinents, dans la mesure où l'exige la correcte application du droit et les établit d'office, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Cette maxime l'oblige donc à déterminer également les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi qu'à prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (art. 32 PA par analogie ; arrêts du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C\_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1, A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 et A-7254/2017 du 1<sup>er</sup> juillet 2020 consid. 5.3.2). Si l'administré n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir la situation, elle doit le faire. Le devoir de collaborer de l'administré ne libère, en effet, nullement l'autorité de son devoir d'instruction (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1, A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.2.3 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour – Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Au carrefour des contributions : Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 493).

**4.2.3** L'autorité ne saurait donc attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est au contraire à elle qu'incombe la charge de définir les faits considérés comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ceux-ci. En conséquence, il lui appartient également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, quand et sous quelle forme. Lorsque tel est le cas, l'autorité impartit, en principe, un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration, conformément à l'art. 23 PA (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A\_43/2019 du 16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1). L'autorité ne saurait ainsi faire supporter à l'administré

l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêts du TF 2C\_993/2021 du 6 octobre 2022 consid. 4.2 *in fine* et 2C\_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 4.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493).

**4.2.4** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4). Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probante (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 II 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

**4.2.5** En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, elle s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 4<sup>e</sup> éd. 2021, p. 311 s. n° 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd. 2018, p. 528 n° 1563).

**4.3** En l'espèce, les recourantes requièrent l'audition de leur administrateur, U.\_\_\_\_\_ afin de prouver plusieurs allégués, à savoir le

nombre de leurs employés, le fait que la famille X.\_\_\_\_\_ et ses sociétés seraient des fournisseurs reconnus de la place genevoise du marché en gros de légumes, lesquels auraient fourni à plusieurs détaillants et grossistes genevois des légumes provenant de la zone franche. Les recourantes sollicitent l'audition de leur administrateur également pour démontrer que les produits auraient été mis en caisses en France puis auraient été livrés par la famille X.\_\_\_\_\_ et ses sociétés, précisant que chaque livraison aurait fait l'objet d'un bulletin de livraison établi par les exportateurs. Les recourantes demandent également que cette audition soit mise en œuvre à titre de preuve, alléguant que, pour une raison inconnue, la famille X.\_\_\_\_\_ et ses sociétés n'auraient jamais été contrôlées par les autorités douanières durant les cinq dernières années.

Le Tribunal de céans relève que la preuve de ces allégués n'est pas déterminante pour statuer sur le bien-fondé des décisions de perception subséquente attaquées. En effet, les seuls éléments déterminants pour en juger consistent à savoir si les marchandises concernées ont franchi la frontière franco-suisse, si elles provenaient de la zone franche et si la réglementation douanière a été respectée. Or, il est établi que X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_ ont exporté des marchandises en violation de la réglementation douanière. Il est également établi qu'une certaine quantité de ces produits a été achetée en Suisse par la recourante. L'établissement de ces faits est non seulement nécessaire mais également suffisant pour fonder la qualité de débitrices solidaires des recourantes à concurrence de leurs importations respectives. A cet égard, la Cour de céans rappelle que X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_ ont été interrogés par l'OFDF le 2 juin 2016, et que leurs procès-verbaux figurent au dossier de la cause. Il ressort de l'interrogatoire de X.B.\_\_\_\_\_ que ce dernier a reconnu avoir volontairement contrevenu aux dispositions douanières. Au vu de ce qui précède, la Cour de céans a pu forger sa conviction. On relève encore que les éléments que les recourantes souhaitent démontrer au moyen de l'audition de leur administrateur (le nombre d'employés qu'elles occupent, la réputation de la famille X.\_\_\_\_\_ et de ses sociétés, le lieu d'expédition des produits, l'établissement d'un bulletin de livraison à chaque livraison, l'absence de contrôle, sans motif, de la famille X.\_\_\_\_\_ et de ses sociétés par les autorités douanières de 2011 à 2015) ne sont pas susceptibles d'ébranler sa conviction. Ces éléments ne sont, en effet, pas propres à démontrer que les déclarations à la douane étaient conformes à la nature et à la quantité des marchandises exportées et qu'elles respectaient la réglementation douanière. La preuve de ces allégués n'est – on le verra en ce qui concerne la question de l'application du principe de solidarité (cf. consid. 5) –, pas

non plus apte à soustraire les recourantes aux redevances mises à leur charge.

Par conséquent, la Cour de céans retient que les preuves administrées, figurant au dossier de la cause, lui ont permis de forger sa conviction. Sur la base d'une appréciation anticipée de la mesure d'instruction sollicitée par les recourantes, la Cour de céans a la certitude que celle-ci ne pourrait l'amener à modifier son opinion. Elle renonce dès lors à la mise en œuvre de l'audition de U. \_\_\_\_\_ et rejette la réquisition formulée en ce sens par les recourantes.

## **5.**

Dans un grief au fond, les recourantes soutiennent qu'une exception devrait être retenue en leur faveur s'agissant de l'application du principe de solidarité au cas d'espèce.

### **5.1**

**5.1.1** A ce propos, les recourantes se prévalent des arrêts publiés aux ATF 112 II 138 et 93 II 317, ainsi que de l'arrêt du 8 mai 2000 rendu par la 1<sup>re</sup> Cour civile du Tribunal cantonal de Neuchâtel, RJN 2000, p. 79. Elles se disent victimes de leurs fournisseurs français, en ce sens qu'elles étaient convaincues, de bonne foi, d'avoir acquis des produits issus de la zone franche dont les formalités en matière d'importation avaient été respectées. A cet égard, elles mentionnent l'audition de X.B. \_\_\_\_\_ dont il ressortirait que les recourantes n'auraient pas eu connaissance des violations de la réglementation douanière, ajoutant que les décisions litigieuses ne feraient état d'aucune responsabilité de leur part. Les recourantes soulignent également n'avoir eu aucun moyen de vérifier si la famille X. \_\_\_\_\_ et ses sociétés respectaient ou non la réglementation douanière, précisant qu'elles n'avaient aucune raison de penser que leurs fournisseurs français contrevenaient à celle-ci, dès lors qu'elles s'approvisionnaient depuis plusieurs années auprès d'eux. Les recourantes allèguent encore que le principe de solidarité en matière douanière découle certes de la loi, relevant que la doctrine défend cependant une application large de l'exception au principe de solidarité. Elles évoquent en outre la nature du créancier, soit l'OFDF, lequel ne nécessiterait pas de protection accrue, contrairement à un simple citoyen, soulignant qu'il incombait à l'autorité inférieure de faire respecter la réglementation douanière, ce à quoi elle aurait failli durant cinq années. Les recourantes soulignent enfin n'avoir profité d'aucun avantage économique, rappelant que les prix fixés par leurs exportateurs français étaient plus élevés que ceux des fournisseurs suisses, expliquant avoir choisi de s'approvisionner auprès de la famille

X. \_\_\_\_\_ et de ses sociétés afin de s'assurer qu'elles (les recourantes) obtiendraient la quantité nécessaire de marchandises destinées à la livraison quotidienne de leur clientèle. Pour terminer, les recourantes sont d'avis qu'il serait choquant d'appliquer en l'espèce le principe de solidarité sans nuance, raison pour laquelle la Cour de céans devrait retenir une exception à cet égard et réduire les montants qui leur sont réclamés.

**5.1.2** Pour sa part, l'autorité inférieure soutient que les recourantes sont débitrices des dettes douanières au sens des art. 70 al. 2 LD et 51 al. 1 LTVA, figurant dans les décisions litigieuses, en tant qu'elles ont été commanditaires et acquéreuses des marchandises provenant de France et livrées dans leurs locaux. L'OFDF en déduit l'existence d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), relevant que l'économie d'impôts dont ont profité les recourantes serait manifeste. L'autorité inférieure évoque encore la solidarité vis-à-vis des dettes douanières, rappelant que les rapports entre codébiteurs sont régis par les règles de droit civil et relèvent de la compétence de la juridiction civile.

## **5.2**

**5.2.1** 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<sup>er</sup> 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).

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

**5.2.3** 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<sup>e</sup> éd. 2012, p. 898 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

**5.2.4** 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).

**5.2.5** 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<sup>er</sup> décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2<sup>e</sup> 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 2017 consid. 4.2, A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5).

**5.2.6** Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu 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 l'art. 25 LD ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.5, ATAF 2015/24 consid. 4.8 et A-6930/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2011 consid. 2.6 ; PATRICK RAEDERSDORF, in : Kocher/Clavadetscher [éd.] Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], art. 34 n° 2 p. 237).

Dans le délai fixé par l'OFDF, la personne assujettie doit 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 ; cf. art. 24 al. 1 et 4 LD en relation avec l'art. 3 de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'OFDF sur les douanes [OD-OFDF, RS 631.013] ; cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2, A-6930/2009 du 1<sup>er</sup> septembre 2011 consid. 2.3 ; BARBARA HENZEN, Handkommentar ZG, art. 24 n° 9 p. 202, qui précise que l'acceptation de la déclaration sommaire clôt la phase de présentation en douane). Le droit douanier exige un haut degré de diligence de la part des assujettis ; il leur demande de procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise (cf. FF 2004 517, 551 ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1 avec les références citées ; HENZEN, op. cit., art. 25 n° 3 p. 205). Si la personne assujettie entend faire valoir une franchise douanière, il convient au surplus de respecter les conditions de l'art. 79 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01) qui régit les indications dans la déclaration en douane (arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 ; HENZEN, op. cit., art. 25 n° 7 p. 206).

**5.2.7** Compte tenu du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration, le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf.

ATF 143 II 646 consid. 2.1 à 2.3 ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.3, A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_99/2011 du 6 octobre 2011]).

Selon la jurisprudence relative à l'ancien droit ici applicable, une simple erreur de déclaration, même minime, n'est en principe pas corrigible et ce, également dans le cas où la personne assujettie apporte après coup la preuve que les marchandises en question pouvaient matériellement bénéficier du traitement préférentiel. Les conditions formelles doivent ainsi pareillement être réalisées au moment du dédouanement. La sécurité juridique serait en effet gravement compromise s'il était possible de corriger a posteriori ce type de vice et d'obtenir, après coup, une correction du montant de la créance douanière. Il en résulterait en outre un affaiblissement – non désiré par le législateur – de l'autorité de la chose jugée des décisions de douane (cf. arrêts du TF 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.6 et 2A.566/2003 du 9 juin 2004 consid. 4.1 ; cf. également arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.3 et A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 6.2 ; décision de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de douane [CRD] 2004-114 du 16 novembre 2005 consid. 3b/bb).

**5.3** En l'espèce, les recourantes admettent, à juste titre, être soumises au principe de solidarité ancré à l'art. 70 al. 3 LD. Il ressort en effet du dossier de la cause que les recourantes ont commandé et acheté des marchandises à la famille X. \_\_\_\_\_ et à ses sociétés. Il ressort également du dossier de la cause que ces produits provenaient de France, qu'ils ont franchi la frontière franco-suisse et ont été livrés aux recourantes. Il est en outre établi que ces biens ont fait l'objet de déclarations en douane non conformes à la réglementation douanière, respectivement n'ont pas été annoncés en douane et que les redevances n'ont ainsi pas été acquittées. Sur la base de ces éléments, la Cour de céans retient que les recourantes sont débitrices des droits de douane et de l'impôt à l'importation, solidairement à concurrence de leurs importations respectives.

Les recourantes contestent toutefois avoir retiré un avantage illicite de l'achat des marchandises auprès de la famille X. \_\_\_\_\_ et de ses sociétés. A ce propos, il est cependant établi que les redevances douanières n'ont pas été incluses dans le prix de vente des produits. Il ressort de ce constat que les recourantes ont payé un prix moins élevé que celui qui aurait dû leur être appliqué, de sorte qu'un avantage illicite au sens de l'art. 12 DPA doit être retenu à leur charge.

S'agissant de la question de l'exception au principe de solidarité, on observe que la jurisprudence citée par les recourantes relève de causes de droit civil, contrairement aux causes jointes qui nous occupent. En outre, on rappelle la jurisprudence citée (cf. consid. 5.2.7) selon laquelle le droit douanier est formaliste. Il en découle un haut degré de diligence envers les assujettis, exigeant de leur part une déclaration complète et exacte de la marchandise. On rappelle encore que la notion de débiteur au sens de l'art. 70 al. 2 LD est large et comprend les recourantes en leur qualité d'importatrices des marchandises non déclarées en douane, respectivement déclarées de façon non conforme à la réglementation douanière (cf. consid. 5.2.3). Compte tenu de la rigueur du droit douanier, les arguments des recourantes, lesquels sont fondés sur leur bonne foi et l'apparence, selon elles, conforme des transactions de leurs exportateurs français, ne permettent pas de retenir une exception au principe de solidarité, applicable in casu. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retient que le principe de solidarité s'applique sans exception aux recourantes. Ces dernières ne peuvent dès lors être suivies. Leur grief est mal fondé.

## **6.**

On abordera encore la question des taux applicables aux importations des recourantes. A ce propos, on précisera que les recourantes n'ont, 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 par les recourantes.

**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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> décembre 1933, adopté par arrêté du Conseil fédéral du 22 décembre 1933 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> 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](http://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 les recourantes 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 les recourantes – 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, le dossier doit être renvoyé à l'autorité inférieure pour qu'elle précise quels types de taux elle a appliqués et, cas échéant, qu'elle procède au calcul exact des redevances dues.

A ce sujet, 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 les recourantes ont importé des produits provenant 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, s'applique en l'espèce. 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, 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-provisionnement.

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 des 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<sup>er</sup> janvier 2022 (annexe à l'ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt). Selon l'ancienne ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, abrogée au 1<sup>er</sup> janvier 2022, il s'élevait à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 à 4 % également (art. 1 al. 2 let. a). L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA). Selon l'art. 1 al. 4 de l'ancienne ordonnance du DFF, en cas de perception subséquente de l'impôt sur les importations, il n'était pas perçu d'intérêts moratoires notamment dans les cas visés à l'al. 1 let. a, c et d, si l'importateur était inscrit au registre des assujettis sur territoire suisse au moment de l'importation et qu'il aurait pu déduire à titre d'impôt préalable l'impôt dû à l'Administration fédérale des douanes. Cet alinéa est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2016 3573). L'art. 1 al. 4 de l'ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022, a une teneur similaire.

**7.2** En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle des présents recours, il reviendra à l'autorité inférieure de calculer à nouveau les intérêts moratoires dus par les recourantes, en fonction du nouveau calcul des créances de perception subséquente.

## **8.**

En définitive, les recours doivent 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. Ils doivent être rejetés 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 arrive à la solution d'une admission partielle des recours. Compte tenu de la jonction des deux recours, les frais de procédure sont arrêtés à 23'500 fr. Vu l'admission partielle du recours qui doit être qualifiée de 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, il convient de faire supporter les frais de la procédure aux recourantes, par moitié, soit à hauteur de 11'750 fr., chacune étant dès lors redevable de la moitié de cette somme (5'875 fr.). Ces frais seront prélevés, à parts égales, sur les avances de frais déjà versées par les recourantes. Le solde des avances de frais versées, soit 35'250 fr., sera restitué à l'entrée en force du présent arrêt, par moitié à chaque recourante.

Quant aux dépens, on relève que ce ne sont pas les griefs invoqués par les recourantes, lesquels ont été rejetés, qui ont conduit à l'admission partielle des recours, mais l'examen du Tribunal de céans sur la base de la maxime d'office (cf. consid. 6.3 et 7.2). On relève également que les recours sont quasiment identiques, outre quelques informations supplémentaires concernant l'activité d'exportatrice qu'exerce également N.\_\_\_\_\_SA. Dans ces circonstances, il se justifie d'allouer aux recourantes *ex aequo et bono* une indemnité réduite, d'un montant de 1'500 fr. chacune, soit 3'000 fr. au total (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.**

Les causes A-4700/2020 et A-4702/2020 sont jointes.

**2.**

Les recours sont partiellement admis au sens des considérants 6.3 et 7.2. Ils sont rejetés pour le surplus.

**3.**

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

**4.**

Les frais de la présente procédure sont arrêtés à 23'500 fr. Dans la mesure où les recourantes succombent partiellement, elles devront supporter les frais de procédure à concurrence de moitié, soit 11'750 fr. (5'875 fr. pour chacune d'elles). Ce dernier montant sera prélevé sur les avances de frais des recourantes, versées chacune à hauteur de 23'500 fr. Le solde des avances de frais versées, soit 35'250 fr., sera restitué à l'entrée en force du présent arrêt, par moitié à chaque recourante.

**5.**

Une indemnité de dépens à hauteur de 1'500 fr. est allouée à chacune de recourantes, soit 3'000 fr. au total, à charge de l'autorité inférieure.

**6.**

Le présent arrêt est adressé aux recourantes 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 :

- aux recourantes (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire).