



Cour I  
A-4666/2020

## Arrêt du 19 janvier 2023

Composition

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

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Maître Paul Hanna, Borel & Barbey,  
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.\_\_\_\_\_ et ses deux enfants, X.C.\_\_\_\_\_ et X.D.\_\_\_\_\_, 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, 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 qu'une 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 fusionnèrent par contrat du \*\*\*, avec effet au \*\*\*.

**A.b** A.\_\_\_\_\_ SA, dont le siège se trouve à \*\*\* (Suisse), a pour but le commerce en gros de primeurs et produits du sol, l'importation, l'exportation et la commission.

**A.c** Par une demande d'entraide internationale du 23 février 2016, la Direction d'arrondissement des douanes Genève (Suisse), Section antifraude douanière Lausanne (Suisse) (ci-après : SAD Lausanne ; cette entité fut rassemblée avec d'autres dans la division principale Antifraude douanière au 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 \*\*\* (France), 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, la SAD Lausanne 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 marchandises litigieuses provenaient de zones franches et qu'aucun droit de douane n'était donc dû.

Par requête du 11 décembre 2017, A.\_\_\_\_\_ SA demanda à la Cour de céans à pouvoir intervenir dans la procédure ouverte suite aux recours précités, déposés par X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_, expliquant qu'en tant que destinataire, pour partie, de la marchandise importée, elle avait la qualité de partie dans une procédure de perception subséquente qui était alors encore pendante devant l'OFDF.

**A.d** Par arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019, le Tribunal de céans rejeta les recours interjetés le 22 février 2017 et confirma les décisions de perception subséquente. Il rejeta également les conclusions de A.\_\_\_\_\_ SA, dont la requête d'intervention à la procédure avait été admise, et confirma le principe de solidarité douanière de cette dernière. Celle-ci interjeta encore recours contre l'arrêt précité par-devant le Tribunal fédéral. Par arrêt 2C\_494/2019 du 29 mai 2019, le Tribunal fédéral déclara le recours 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 envers lui 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<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 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 A.\_\_\_\_\_ SA, condamnant cette dernière à lui verser la somme de 2'648'468 fr. 30 dans un délai de dix jours à compter de l'entrée en force de cette décision. Il précisa qu'elle devait également 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 2'648'468 fr. 30, et que SCEA G.\_\_\_\_\_ ainsi que H.\_\_\_\_\_ Sàrl l'étaient à concurrence de 1'939'480 fr. 55.

### **C.**

**C.a** Par acte du 21 septembre 2020, A.\_\_\_\_\_ SA (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 préjudiciel, elle requiert qu'il soit ordonné un échange de vues avec l'autorité inférieure, afin de déterminer l'autorité de recours compétente. Sur le fond et à titre préparatoire, la recourante sollicite l'audition de I.\_\_\_\_\_. Principalement, la recourante conclut, avec suite de frais et dépens, à ce que son recours soit admis, à ce que la décision de perception subséquente du 14 août 2020 soit annulée, et à ce qu'il soit constaté qu'elle n'est solidairement assujettie ni aux droits de douane éludés par X.B.\_\_\_\_\_ et/ou X.C.\_\_\_\_\_ et/ou GFA E.\_\_\_\_\_ et/ou entreprise F.\_\_\_\_\_, ni à la TVA y relative.

Subsidiairement, et toujours avec suite de frais et dépens, la recourante demande à ce que son recours soit admis, à ce que la décision de perception subséquente du 14 août 2020 soit annulée et à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure. Elle requiert également qu'il soit ordonné à l'OFDF (ci-après : autorité inférieure), de compléter le dossier par la mise en œuvre des mesures d'instruction suivantes, en invitant la recourante à y assister :

- l’audition des quatre membres de la famille X. \_\_\_\_\_ impliqués, soit X.B. \_\_\_\_\_, son épouse (chargée de la facturation) et ses deux fils X.C. \_\_\_\_\_ et X.D. \_\_\_\_\_ ;
- l’audition de trois douaniers français ;
- l’audition des importateurs voisins de la recourante ;
- la production de pièces attestant de la réalité de l’exploitation agricole en zone franche et en grande zone de la famille X. \_\_\_\_\_, respectivement de l’origine des produits livrés à la recourante ;
- l’identification et l’audition des employés affectés à la culture des parcelles sises à Y. \_\_\_\_\_ (en zone franche) et Z. \_\_\_\_\_ (en grande zone) ;
- la production d’enregistrements vidéo pour constater les heures de livraison (le matin) et les comparer avec les heures de commande, attestant de produits stockés à proximité.

Subsidiairement, la recourante conclut encore à ce qu’il soit ordonné à l’autorité inférieure de rendre une nouvelle décision. En tout état de cause, la recourante demande à ce que l’OFDF soit, avec suite de frais et dépens, déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

**C.b** Par acte du 12 novembre 2020, l’OFDF 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.

**C.c** Par acte du 10 février 2021, la recourante a déposé une réplique spontanée, persistant dans les conclusions du 21 septembre 2020.

**C.d** Par acte du 13 avril 2021, l’autorité inférieure a déposé une duplique spontanée, déclarant nouvellement s’en remettre à justice quant au taux applicable aux importations dont les droits auraient été éludés et concluant au rejet du recours pour le surplus. L’autorité inférieure confirme l’applicabilité du taux hors contingent tarifaire réduit dans les cas d’approvisionnement complet, ajoutant que dans l’hypothèse où la Cour de céans statuerait en ce sens également dans le cas d’espèce, l’autorité inférieure adapterait la décision litigieuse en conséquence. A cet égard, elle déclare s’en remettre à justice quant au bien-fondé « de cette réglementation ». L’autorité inférieure conclut à ce que le recours soit

partiellement admis et à ce que la décision attaquée soit en partie 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-1812/2021 du 9 septembre 2022 consid. 1.2, A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4), 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, A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1).

### **1.3**

**1.3.1** A titre préjudiciel, la recourante demande à la Cour de céans de se prononcer sur la question de sa compétence. Tout en relevant que la décision attaquée mentionne, à titre de voie de droit, le recours au Tribunal de céans dans les trente jours, elle considère avoir été privée d'une instance de recours interne à l'OFDF. A cet égard, elle s'appuie sur

l'art. 116 al. 1<sup>bis</sup> LD, selon lequel la Direction générale des douanes connaît des recours contre les décisions de première instance des directions d'arrondissement. S'agissant de l'art. 116 LD, la recourante soutient que les explications fournies par l'OFDF seraient contraires à cette disposition légale, laquelle consacrerait le principe du double degré de juridiction. Elle est également d'avis que la position de l'autorité inférieure au sujet de l'art. 116 LD serait contraire aux travaux préparatoires de la LD et de la LTAF. La recourante évoque encore, entre autres dispositions légales, l'annexe I de l'ordonnance du 25 novembre 1998 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (OLOGA, RS 172.010.1), laquelle inclurait la Direction générale des douanes dans les unités de l'Administration fédérale centrale, rattachées au Département fédéral des finances. La recourante soutient que la Direction générale des douanes constituerait l'autorité compétente pour connaître de son recours contre la décision rendue par l'Antifraude douanière Ouest, soulignant avoir toutefois interjeté recours par-devant la Cour de céans, afin de sauvegarder ses droits.

Pour sa part, l'autorité inférieure explique que la Section antifraude douanière de Lausanne a fait partie de la Direction d'arrondissement des douanes de Genève jusqu'au 31 décembre 2018. Cette section a ensuite été intégrée à la Direction générale des douanes à l'occasion de la création de la Division principale antifraude douanière. En date du 1<sup>er</sup> mars 2020, cette dernière a été renommée « Domaine de direction Poursuite pénale ». L'autorité inférieure ajoute que la Section antifraude douanière de Lausanne a dès lors été nommée Section Enquêtes Ouest, puis Section antifraude douanière Ouest jusqu'à ce jour. A ce propos, l'autorité inférieure souligne que les décisions rendues par la Section Antifraude douanière Ouest (ci-après : SAD Ouest) ne constitueraient plus des décisions de première instance rendues par des directions d'arrondissement susceptibles de faire l'objet d'un recours par-devant la Direction générale des douanes au sens de l'art. 116 al. 1<sup>bis</sup> LD. L'autorité inférieure soutient enfin que la décision attaquée serait une décision rendue par la Direction générale des douanes, laquelle serait composée de la SAD Ouest au sein de son Domaine de direction Poursuite pénale. Elle en déduit que le Tribunal de céans est compétent pour statuer sur le recours.

**1.3.2** En vertu de l'art. 91 LD, l'OFDF est constitué de la Direction générale des douanes, des directions d'arrondissement et des bureaux de douane. A teneur de l'art. 116 LD, les décisions des bureaux de douane peuvent faire l'objet d'un recours auprès des directions d'arrondissement (al. 1). Les décisions de première instance des directions d'arrondissement

peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Direction générale des douanes (al. 1<sup>bis</sup>). L'OFDF est représenté par la Direction générale des douanes dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral (al. 2). A la suite de la réorganisation des autorités de poursuite pénale au sein de l'Administration fédérale des douanes le 1<sup>er</sup> janvier 2019 (art. 128 LD et art. 103 LTVA, en relation avec l'art. 240b de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01]), les décisions du Domaine de direction Poursuite pénale sont directement attaques au Tribunal administratif fédéral (art. 5 PA en relation avec l'art. 31 LTAF ; arrêt du TAF A-6245/2020 du 4 février 2021).

**1.3.3** En l'espèce, la décision attaquée a été rendue le 14 août 2020 par l'Administration fédérale des douanes – Domaine de direction Poursuites pénales – Antifraude douanière Ouest. Depuis la réorganisation des autorités de poursuite pénale en matière douanière, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020, la décision attaquée est, comme le soutient l'autorité inférieure, directement attaquant par-devant le Tribunal de céans, contrairement à ce que prétend la recourante. En effet, à compter de cette dernière date, plusieurs autorités, dont celle ayant rendu la décision litigieuse, sont réunies au sein de l'OFDF. Au vu de ce qui précède, on retiendra dès lors que la Cour de céans est compétente pour statuer sur le présent recours. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à l'autorité inférieure d'avoir mentionné une voie de droit directement auprès de la Cour de céans puisque tel est bien le résultat des modifications organisationnelles prises par l'OFDF.

**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 2'648'468 fr. 30.

Quant aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), il ressort de l'examen préliminaire du recours qu'elles sont remplies.

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



## **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** La Cour de céans traitera tout d'abord du grief de la violation du droit d'être entendue de la recourante (cf. consid. 3). Elle examinera ensuite les réquisitions d'instructions requises par la recourante (consid. 4), ainsi que les autres griefs matériels (cf. consid. 5 à 7).

## **3.**

Par un grief de nature formelle, la recourante se prévaut d'une violation de son droit d'être entendue.

**3.1** Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Toutefois, il est possible de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, lorsque le fait dont les parties veulent rapporter l'authenticité n'est pas important pour la solution du cas, lorsque les preuves résultent déjà de constatations versées au dossier ou lorsque le juge parvient à la conclusion qu'elles ne sont pas décisives pour la solution du litige ou qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion. Ce refus d'instruire ne viole le droit d'être entendu des parties que si l'appréciation anticipée de la pertinence du moyen de preuve offert, à laquelle le juge a ainsi procédé, est entachée d'arbitraire (ATF 144 II 427 consid. 3.1, 131 I 153 consid. 3, 130 II 425 consid. 2 ; arrêt du TF 8C\_244/2020 du 15 avril 2021 consid. 3.2 avec les références citées).

Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). L'administré doit en effet être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours et, le cas échéant, attaquer

utilement la décision. Il en va de même pour l'autorité de recours, afin qu'elle puisse exercer son contrôle en connaissance de cause (arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et les références citées). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2), étant précisé que la motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

**3.2** La recourante se prévaut d'une violation du droit d'être entendue sous plusieurs aspects.

**3.2.1** Premièrement, la recourante évoque la procédure ouverte à l'encontre de X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_, à la suite de la demande d'entraide internationale soumise par l'OFDF aux autorités douanières françaises, soulignant ne jamais avoir pu y participer. Elle s'en étonne, soutenant que cette procédure représenterait le fondement de la décision attaquée. La recourante mentionne également les arrêts publiés aux ATF 111 Ib 327 consid. 3c et 114 Ib 171 consid. 1c, ainsi que l'arrêt du TAF A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.4, soutenant que le complément d'informations que peuvent solliciter les autorités douanières de l'Etat d'importation sur le contrôle réalisé a posteriori par les autorités douanières de l'Etat d'exportation, constituerait l'unique moyen pour l'importateur – en l'occurrence la recourante – de s'exprimer sur les résultats de ce contrôle. Elle expose in casu que l'OFDF a demandé à la DRDDI de procéder à un contrôle a posteriori de l'authenticité et de l'exactitude de deux mille dix certificats d'origine zonienne relatifs à la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2015, évoquant les résultats rapportés par la DRDDI. Elle reproche à l'autorité inférieure de ne pas avoir cherché à établir la provenance des produits livrés par ses fournisseurs. Eu égard à l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019, la recourante admet cependant que la détermination exacte de l'origine des produits n'est pas importante pour trancher le litige, compte tenu des manquements formels de l'exportateur, réfutant cependant que ce raisonnement puisse lui être appliqué en tant qu'importatrice. La recourante soutient encore qu'il serait indispensable de déterminer la proportion des exportations qui aurait bénéficié d'une franchise de droits de douane pour le cas où l'exportateur se serait comporté avec toute la diligence requise, soutenant que ce dernier devrait assumer seul ses manquements, soit la violation de l'obligation d'annonce aux autorités douanières.

De son côté, l'autorité inférieure mentionne un arrêt du TAF A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.4 – sur lequel la recourante s'est appuyée dans son recours du 21 septembre 2020 – dont il ressort que les autorités de l'Etat d'importation ayant des doutes quant aux résultats d'un contrôle a posteriori sont en droit de soumettre une deuxième demande d'informations. A ce sujet, l'OFDF souligne cependant que cette jurisprudence subordonne une deuxième demande d'informations à l'existence d'autres preuves suggérant que les renseignements déjà transmis sont incomplets ou incorrects. L'autorité inférieure expose qu'en l'espèce aucun élément ne permet de penser que les informations fournies par les autorités douanières françaises seraient incomplètes ou erronées. Elle affirme en outre qu'il aurait été démontré que les formalités douanières n'auraient pas été correctement effectuées par les exportateurs, codébiteurs de la dette douanière.

**3.2.2** Il sied de rappeler ici que, selon la jurisprudence, les résultats d'un contrôle réalisé a posteriori par l'Etat d'exportation lient l'Etat d'importation – ce que la Cour de céans a également relevé dans son arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019 (consid. 2.3.6). Les autorités douanières du pays d'importation peuvent demander un contrôle au pays d'exportation chaque fois qu'elles ont des doutes sérieux sur l'authenticité et l'exactitude des documents présentés. Une deuxième demande de renseignements ne devrait cependant intervenir que s'il existe de nouveaux moyens de preuve permettant de penser que les premières informations fournies sont incomplètes ou inexactes. Dans cette hypothèse, l'importateur a en tout cas le droit à ce que ses moyens de preuve soient examinés dans la procédure suisse, pour autant qu'il s'agisse de moyens qui ne paraissent pas d'emblée manifestement mal fondés et qui tentent de prouver la véritable origine de la marchandise (ATF 114 Ib 168 consid. 1c, 111 Ib 323 consid. 3c ; arrêt du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.3.3 et 2.4.1).

En l'espèce, la Cour de céans retient que le contrôle effectué a posteriori par l'administration française compétente lie l'OFDF. Elle relève en outre que la recourante a pu, en tant qu'intervenante, faire valoir ses droits et son point de vue dans la procédure ayant abouti à l'arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019. Au vu de ce qui précède, pour ce qui concerne la procédure initiale ayant abouti à l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019, la Cour de céans retient que la recourante a pu y participer, en tant qu'intervenante, et qu'elle a ainsi pu faire valoir de manière suffisante son droit d'être entendu. Au surplus, pour ce qui est du contrôle a posteriori, les conditions jurisprudentielles pour solliciter un complément au contrôle

n'étaient pas remplies de telle sorte que l'on ne saurait admettre une quelconque violation du droit d'être entendu à cet égard.

**3.2.3** Deuxièmement, la recourante se prévaut de la violation de son droit d'être entendue, évoquant avoir, par courriers des 3 et 17 mars 2017, requis plusieurs actes d'instruction, lesquels auraient été rejetés par l'autorité inférieure. En outre, la recourante souligne ne pas avoir été informée de l'audition de deux de ses employés et encore moins de celle de X.C.\_\_\_\_\_, ni avoir été invitée à participer aux mesures d'instruction mises en œuvre par l'autorité inférieure. Elle admet cependant avoir pu se déterminer sur le dossier et avoir soutenu qu'en l'absence de faute de sa part, une perception subséquente de l'impôt n'était pas valable. Elle admet également avoir obtenu les pièces produites au dossier depuis le 9 janvier 2020, à savoir notamment les procès-verbaux d'auditions de ses employés J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_, le procès-verbal de la deuxième audition de X.C.\_\_\_\_\_, les échanges de correspondances entre les conseils juridiques de la famille X.\_\_\_\_\_ et l'OFDF ainsi que les pièces relatives à H.\_\_\_\_\_ Sàrl.

Pour sa part, l'autorité inférieure soutient que les réquisitions de nouveaux actes d'enquête seraient inutiles pour établir les faits et que ces actes supplémentaires ne permettraient pas de retenir une absence d'assujettissement de la recourante à la prestation. L'autorité inférieure expose s'être fondée sur les éléments découlant de la procédure d'assistance administrative en matière douanière, fournis par les Douanes françaises, ainsi que sur les pièces comptables (bordereaux de livraisons) et les documents douaniers séquestrés durant l'enquête. Elle souligne que les moyens de preuve sollicités par la recourante seraient d'emblée manifestement mal fondés et ne seraient ni destinés à démontrer la véritable origine de la marchandise, ni propres à contrecarrer l'invalidation, par les Douanes françaises, des preuves d'origine zonienne et des déclarations fondamentales agricoles nécessaires à une importation en franchise de droits de douane. L'OFDF ajoute que les moyens de preuve requis par la recourante ne permettraient pas non plus de suppléer l'absence de déclaration en douane des marchandises du trafic du marché, importées en violation des normes.

**3.2.4** In casu, force est de constater que la recourante a obtenu, déjà dans la procédure devant l'autorité inférieure, un accès complet au dossier. En effet, elle admet elle-même avoir obtenu les pièces produites au dossier depuis le 9 janvier 2020, à savoir notamment les procès-verbaux d'auditions de ses employés J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_, le procès-verbal de

la deuxième audition de X.C.\_\_\_\_\_, les échanges de correspondances entre les conseils juridiques de la famille X.\_\_\_\_\_ et l'OFDF ainsi que les pièces relatives à H.\_\_\_\_\_ Sàrl. Il sied également de constater que la recourante a pu se déterminer sur ces pièces avant la prise de décision de l'OFDF. Dans ces circonstances, la Cour de céans peine à saisir en quoi le droit d'être entendue de la recourante aurait pu être violé.

Quant au fait que la recourante n'ait pas pu être initialement présente ou représentée lors des auditions de ses deux employés et à l'occasion de la seconde audition de X.C.\_\_\_\_\_, le Tribunal de céans relève que son droit d'être entendue ne saurait être compris de la sorte. Si, certes, elle doit pouvoir se déterminer sur l'entier des éléments constitutifs de la perception subséquente et de la créance objet de la procédure, le droit d'être entendu ne saurait être assimilé à un droit de reprendre la procédure d'enquête *ab ovo*. A cet égard, il est suffisant d'avoir permis à la recourante de se déterminer sur les auditions en lui en transmettant les retranscriptions et en lui laissant un délai suffisant pour faire des observations.

Au surplus, l'OFDF pouvait sans arbitraire renoncer à accomplir des actes d'instruction, si elle était convaincue, au terme d'une appréciation consciencieuse des preuves (ATF 125 V 351 consid. 3a), que certains faits présentaient un degré de vraisemblance prépondérante et que d'autres mesures probatoires ne pourraient plus modifier cette appréciation (sur l'appréciation anticipée des preuves, cf. consid. 3.1 ci-avant et consid. 4.2.2 ci-après). Or, tel était bien le cas en l'espèce puisque les auditions supplémentaires sollicitées par la recourante n'auraient rien changé à l'issue du litige. En effet, on le verra (cf. consid. 4.2.3, 6.3 et 7.4), il est établi que les exportateurs français, soit X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_ ont contrevenu à la réglementation douanière en déclarant des quantités moins élevées que celles effectivement exportées en Suisse, respectivement en ne déclarant pas du tout certains produits. Il ressort en outre de l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 janvier 2019 consid. 7.3 que la recourante est solidairement assujettie aux droits de douane, à concurrence d'un montant à déterminer par l'autorité inférieure. Dans ces circonstances, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle reproche une violation de son droit d'être entendue à l'autorité inférieure.

**3.3** Il résulte de ce qui précède que c'est sans fondement que la recourante fait valoir une violation de son droit d'être entendue à tous égards. La conclusion correspondante est donc rejetée.

#### 4.

**4.1** 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 2'648'468 fr. 30. Sont en particulier contestés, aussi bien la qualité de débitrice de la dette douanière de la recourante, que le taux appliqué pour le calcul de la créance. Sur ce dernier point, l'autorité inférieure s'en est remise à justice quant à savoir si le taux hors contingent tarifaire réduit, lequel est applicable aux importations intervenant en période d'auto-approvisionnement, pourrait également l'être s'agissant des importations de la recourante provenant des zones franches de droits de douane, dans le contexte d'une perception subséquente.

Compte tenu des griefs matériels invoqués par la recourante, la Cour de céans commencera par examiner le grief portant sur sa qualité de débitrice solidairement assujettie aux droits de douane, ainsi que la prétendue bonne foi de ses organes (cf. consid. 5). Elle abordera ensuite la question de l'assiette des droits de douane (cf. consid. 6) et, enfin, celle des taux applicables à la présente cause (cf. consid. 7).

**4.2** Il sied cependant de se déterminer sur les mesures d'instruction requises par la recourante. A ce propos, on précisera que la recourante, tout en faisant grief à l'autorité inférieure d'avoir refusé de les ordonner en violation de son droit d'être entendu (cf. consid. 3 supra), les réitère aussi dans la procédure devant la Cour de céans, de telle sorte qu'il y a lieu d'examiner ces réquisitions sous cet angle également.

**4.2.1** La recourante requiert l'audition de X.B.\_\_\_\_\_, de l'épouse de celui-ci, de X.C.\_\_\_\_\_, et de X.D.\_\_\_\_\_, précisant que l'épouse de X.B.\_\_\_\_\_ était chargée de la facturation. A cet égard, elle soutient que l'audition de ces quatre personnes serait nécessaire pour assurer un débat contradictoire, lors duquel elle pourrait leur poser des questions sur : - les variétés de légumes cultivés sur les terrains de la famille X.\_\_\_\_\_ sis à Y.\_\_\_\_\_ (en zone franche) et à Z.\_\_\_\_\_ (en grande zone) durant la période de 2011 à 2016 ; - le rendement des parcelles à Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_ ; - la superficie de ces parcelles ; - les raisons pour lesquelles GFA E.\_\_\_\_\_ a été mentionné en tant que producteur ; - le rendement du terrain exploité par entreprise F.\_\_\_\_\_, respectivement les liens entre cette société et GFA E.\_\_\_\_\_ ; - le nom des employés affectés à ces cultures ; - le fonctionnement de la famille X.\_\_\_\_\_ lors de chaque passage à la douane, respectivement la procédure d'obtention du tampon des douanes françaises. La recourante requiert en outre l'audition des quatre membres précités de la famille X.\_\_\_\_\_, dans le but d'établir si

GFA E. \_\_\_\_\_ a été mentionné en tant que producteur, avec l'accord des douaniers français et/ou sur leur recommandation. La recourante sollicite également l'audition de trois douaniers français, souhaitant connaître la manière de procéder de la famille X. \_\_\_\_\_ lors de chacun de leurs passages à la douane. Elle admet que les déclarations de la famille X. \_\_\_\_\_ à ce propos sont relativement claires, désirant toutefois connaître son fonctionnement usuel. La recourante ajoute qu'il serait utile d'obtenir les explications des douaniers – dont elle suppose qu'ils étaient trois –, lesquels auraient apposé un tampon à blanc sur les formulaires et auraient ainsi permis à la famille X. \_\_\_\_\_ de déclarer ce qu'elle voulait.

En tant que troisième mesure d'instruction, la recourante demande que les autres importateurs genevois soient auditionnés, afin de savoir ce dont ils auraient connaissance concernant les terrains de la famille X. \_\_\_\_\_, respectivement la façon de facturer de celle-ci et de prendre les commandes. La recourante requiert en outre la production de pièces attestant de la réalité de l'exploitation agricole en zone franche et en grande zone par la famille X. \_\_\_\_\_, respectivement de l'origine des produits qui lui ont été livrés. A cet égard, la recourante soutient qu'il serait utile de connaître la consommation de fioul de celle-là, afin de démontrer que les serres étaient utilisées pour cultiver des légumes en zone franche et en grande zone. A titre de cinquième mesure d'instruction, la recourante sollicite encore que les employés affectés à la culture des terres à Y. \_\_\_\_\_ (en zone franche) et à Z. \_\_\_\_\_ (en grande zone) soient identifiés et auditionnés, expliquant que ces informations permettraient de prouver que ces parcelles étaient effectivement exploitées et de connaître les variétés de légumes cultivés ainsi que le lieu de dépôt des récoltes.

La recourante requiert enfin que ses employés en charge de la prise de commandes soient auditionnés. A ce sujet, elle expose que les commandes auraient eu lieu le matin entre six heures et sept heures, par téléphone, soutenant que cette information démontrerait une certaine proximité avec les produits au vu de l'heure de livraison. Pour terminer, la recourante demande que des enregistrements vidéo soient produits, afin de constater que les livraisons avaient lieu le matin et comparer ces données avec les heures de commandes. Selon elle, ces informations démontreraient que les produits étaient stockés à proximité.

**4.2.2** 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\_554/2018 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).

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 et 4.3 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour – Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Mélanges Mollard, 2020, p. 493).

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 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, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 7.3 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 4.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493).

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 Cst. (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).

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, n<sup>os</sup> 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd. 2018, n<sup>o</sup> 1563).

**4.2.3** In casu, 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 débitrice solidaire de la recourante, à concurrence de ses importations. 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. Elle relève que les éléments que la recourante souhaite connaître (variétés de légumes cultivés, rendement des terres, superficie, mention de GFA E.\_\_\_\_\_ en tant que producteur, éventuelle implication de douaniers français, liens entre GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_, façon de fonctionner de la famille X.\_\_\_\_\_ lors de chaque passage à la douane) ne sont pas susceptibles d'ébranler sa conviction. Ils ne sont, en effet, pas propres à démontrer que les déclarations à la douane étaient conformes à la nature et à la quantité de marchandises exportées et qu'elles respectaient la réglementation douanière. Par conséquent, le Tribunal de céans retient que, par appréciation anticipée des preuves, des auditions supplémentaires de la famille X.\_\_\_\_\_ sont inutiles.

Pour les mêmes raisons, le Tribunal de céans renonce à auditionner les importateurs voisins de la recourante, les employés de cette dernière, et à ordonner la production de pièces relatives aux terres à Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_ et d'enregistrements vidéo des heures de commandes.

Quant à la conclusion de la recourante en mise en œuvre d'une audition de douaniers français, elle doit également être rejetée. En effet, il ressort du dossier de la cause que la DRDDI a établi un rapport le 26 avril 2016, à la suite de la demande d'entraide internationale de l'OFDF. A ce propos, la Cour de céans rappelle que l'autorité inférieure a sollicité la DRDDI, afin de savoir si les exportations de GFA E.\_\_\_\_\_, de France en Suisse,

pouvaient, eu égard aux dispositions douanières, bénéficier du caractère zonien et donc de la franchise de droits de douane y relative. Il ressort de ce rapport que parmi les deux mille dix déclarations déposées à la douane par GFA E. \_\_\_\_\_ durant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2015, mille neuf cent septante-neuf n'étaient pas conformes aux dispositions douanières. Par ailleurs, et sur la base des éléments précités, le Tribunal de céans a retenu, on l'a vu (cf. consid. 4.2.3 1<sup>er</sup> par.), une violation de la réglementation douanière s'agissant des marchandises importées par la recourante. Dans ces circonstances, il relève que la mise en œuvre d'une audition de douaniers français ne permettrait pas d'ébranler sa conviction quant à la violation du droit douanier en l'espèce. La conclusion prise en ce sens par la recourante doit donc être rejetée.

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 et non arbitraire des mesures d'instruction sollicitées par la recourante, la Cour de céans a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion. Elle renonce dès lors à la mise en œuvre des mesures d'instruction requises et rejette les conclusions formulées en ce sens par la recourante.

## 5.

**5.1** Dans un premier grief matériel, la recourante reproche à l'autorité inférieure de l'avoir considérée comme débitrice solidaire des créances réclamées aux producteurs des marchandises importées, en violation des art. 70 LD et 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0). Rappelant l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019, selon lequel les différents importateurs situés en Suisse – dont elle fait partie – ayant fait affaire avec X.B. \_\_\_\_\_ et X.C. \_\_\_\_\_, GFA E. \_\_\_\_\_ et entreprise F. \_\_\_\_\_, se trouvent dans un rapport de solidarité uniquement pour les droits d'entrée (droits de douane et TVA sur les importations) dus sur les marchandises qui leur étaient destinées, soit à concurrence du montant de leurs importations respectives, elle soutient qu'en présence de débiteurs solidaires pour leurs importations respectives, chacun d'eux serait solidairement responsable avec le débiteur principal d'une fraction de la dette totale. Elle expose qu'en l'espèce, la dette totale s'élèverait à 3'562'842 fr. 20, reprochant à l'OFDF de réclamer à l'ensemble des importateurs suisses de la famille X. \_\_\_\_\_ et de ses sociétés la somme totale de 7'399'929 fr. 65. A ce propos, la recourante évoque trois décisions adressées le 14 août 2020 par l'OFDF, respectivement à L. \_\_\_\_\_ SA – condamnant celle-ci à payer le montant de 1'517'901 fr. 85 –, à M. \_\_\_\_\_ Sàrl – condamnant cette société à

acquitter la somme de 1'644'676 fr. 15 – ainsi qu'à N. \_\_\_\_\_ SA – arrêtant le montant à payer à 1'588'883 fr. 35. La recourante relève encore que ces trois décisions et celle que l'OFDF lui a notifiée à cette même date – la condamnant à payer la somme de 2'648'468 fr. 30 – auraient en commun mille neuf cent septante-six déclarations d'importation non-conformes, imputables à X.B. \_\_\_\_\_ et X.C. \_\_\_\_\_, GFA E. \_\_\_\_\_ et entreprise F. \_\_\_\_\_, s'étonnant que la somme totale des montants requis par ces quatre décisions s'élève à 7'399'929 fr. 65. La recourante ajoute qu'au moins deux autres primeurs auraient fait l'objet d'une décision similaire, entraînant encore des montants supplémentaires venant s'ajouter à la somme de 7'399'929 fr. 65. Elle déduit de cette différence de montants que la décision litigieuse repose sur un fondement boiteux et erroné, lequel devrait entraîner l'admission de son recours.

Elle soutient enfin, implicitement à titre subsidiaire, que la famille X. \_\_\_\_\_ et ses sociétés auraient commis une faute dans une telle disproportion par rapport à la sienne qu'il serait injuste et choquant de faire supporter la totalité du dommage à celle-là (soit la recourante), concluant dès lors à l'annulation de la décision rendue le 14 août 2020 à son encontre.

**5.2** Pour sa part, l'autorité inférieure souligne que X.B. \_\_\_\_\_ et X.C. \_\_\_\_\_, leurs sociétés respectives, ainsi que GFA E. \_\_\_\_\_ feraient l'objet d'un rappel complémentaire d'impôts à hauteur de 4'873'676 fr. 40, précisant que ces procédures de perception subséquente y relatives seraient pendantes devant le Tribunal de céans – ce dernier relève que dites procédures ont, dans l'intervalle, fait l'objet de décisions d'irrecevabilité en raison de l'absence de versement des avances de frais requises. A ce propos, l'autorité inférieure explique que cette seconde procédure de perception subséquente ouverte à l'encontre des exportateurs français précités concernerait des produits agricoles qui n'auraient jamais été déclarés au passage de la frontière, avant d'être livrés à des clients suisses de ces importateurs, dont la recourante ferait partie.

Quant à la prétendue bonne foi des organes de la recourante, l'OFDF se réfère à l'arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 janvier 2019 consid. 7.2.2, lequel mentionne que la prétendue bonne foi de l'organe de l'intervenante ne saurait rien y changer. A ce sujet, l'autorité inférieure relève que I. \_\_\_\_\_, administrateur de la recourante, a admis lors de son audition que la recourante doutait sérieusement, depuis une dizaine d'années, de l'origine zonienne d'une partie des marchandises qu'elle achetait à X.B. \_\_\_\_\_ et

X.C.\_\_\_\_\_ A cet égard, l'OFDF soutient que la recourante n'aurait pris aucune mesure destinée à supprimer ses soupçons et aurait également pris le risque de ne plus pouvoir importer de marchandises en franchise de droits de douane, hors de la petite zone.

**5.3** Il sied de rappeler encore une fois que l'autorité inférieure a ouvert une première procédure de perception subséquente fondée sur des certificats d'origine zonienne fournis aux autorités douanières, mais non-conformes à la réglementation en matière de douane – objet de la cause précitée A-1234/2017 devant la Cour de céans –, puis une seconde procédure de perception subséquente fondée, cette fois-ci, sur des marchandises importées sans aucune déclaration à la douane. Or, la recourante fait erreur en prétendant que la somme réclamée aux importateurs précités ne s'élèverait qu'à 3'562'842 fr. 20, laquelle ne prend en compte que le montant de la créance initiale, mais pas la seconde procédure de perception subséquente. On rappelle également que la première procédure a fait l'objet d'un recours par-devant le Tribunal de céans, lequel l'a rejeté par arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019. Dans cet arrêt (cf. arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 7.2.2), le Tribunal de céans a retenu ce qui suit concernant la recourante, laquelle avait qualité d'intervenante dans la procédure :

*« Il n'est pas contesté en l'espèce qu'une partie des marchandises importées sur la base des certificats d'origine zonienne non conformes l'ont [sic] été pour le compte de l'intervenante. Dans ce sens, cette dernière doit indubitablement être qualifiée de « personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées » au sens de l'art. 70 al. 2 let. c LD ; à ce titre, elle est solidairement responsable des droits de douane à acquitter (cf. consid. 7.2.1 ci-avant). La prétendue bonne foi de l'organe de l'intervenante (cf. dossiers du TAF, pièce n° 45 [A-1234/2017], respectivement pièce n° 44 [A-1235/2017], p. 5) ne saurait rien y changer (cf. consid. 5.2 ci-avant). La solidarité prévue par la loi ne saurait toutefois être comprise comme rendant solidairement responsable un destinataire d'importation pour l'entrée de toutes les marchandises d'un producteur. En particulier, l'intervenante ne peut être solidairement responsable que pour les droits d'entrée dus sur les marchandises qui lui étaient destinées. Que l'autorité inférieure puisse réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur dans son intégralité ne signifie pas encore que l'intervenante soit responsable des importations dont elle n'était pas la destinataire. Cela reviendrait à étendre le cercle des contribuables au-delà de ce qu'a prévu le texte légal. La solidarité doit en effet être comprise comme afférente à chaque dette douanière distincte,*

*c'est-à-dire pour chaque cas d'importation. La solidarité légale permet au créancier de percevoir sa créance auprès du débiteur solidaire de son choix ; elle n'étend néanmoins pas en tant que telle le cercle des débiteurs, ni n'a d'influence directe sur le rapport de droit entre le créancier (publique) [sic] et le débiteur de l'impôt. Le droit de recours prévu à l'art. 148 CO et rappelé ci-dessus ne prévaut en effet qu'entre débiteurs solidaires, mais, encore une fois, n'étend pas en tant que tel le cercle de ces débiteurs.*

*Il résulte de ce qui précède que l'autorité de force jugée du présent arrêt doit être comprise à l'égard de l'intervenante comme portant uniquement sur le principe du droit d'entrée et de la TVA à l'importation mais qu'en revanche, l'assiette des droits ainsi que le montant d'impôt pour lequel l'intervenante est débitrice solidaire devra [sic] être défini [sic] par l'autorité inférieure en fonction des importations directement adressées à l'intervenante. ».*

Il ressort de ce qui précède que la qualité d'assujettie au sens de l'art. 70 al. 2 let. c LD de la recourante et sa responsabilité solidaire sur le principe du droit d'entrée et de la TVA sur les importations ont été jugées pour ce qui est de la créance qu'a initialement fait valoir l'OFDF dans le cadre de la première procédure. Il a également été jugé dans cet arrêt que la prétendue bonne foi de son organe n'y changeait rien. Le Tribunal de céans avait en effet uniquement relevé que l'assiette des droits et le montant de l'impôt dont l'intervenante était la débitrice solidaire devaient encore être déterminés par l'autorité inférieure en fonction des importations effectivement adressées à la recourante. On observe cependant que cet arrêt a ensuite été attaqué par l'intervenante – aujourd'hui recourante – par-devant la Haute Cour, laquelle l'a déclaré irrecevable. Or, le Tribunal fédéral a considéré que le recours était irrecevable (arrêt du TF 2C\_494/2019 du 29 mai 2019, spécialement consid. 4.2), fondant néanmoins cette irrecevabilité sur le fait que, pour l'intervenante, il ne s'agissait pas d'une décision finale, mais d'une décision de renvoi « parce qu'[elle] porte uniquement sur le principe du droit d'entrée et de la TVA à l'importation et qu'[elle] renvoie la cause à l'autorité intimée pour qu'elle calcule, en fonction des importations directement adressées à l'intervenante, l'assiette des droits ainsi que le montant d'impôt pour lequel cette dernière est débitrice solidaire » (arrêt du TF précité *ibidem*). Il semble ainsi résulter de l'arrêt du Tribunal fédéral que ce dernier a considéré que la recourante pourrait remettre en cause à la fois l'assiette de l'impôt et le calcul, mais aussi le principe de solidarité. Il apparaît dans ces circonstances délicat d'exclure la recevabilité du grief, porté à nouveau par la recourante devant le TAF, contestant sa solidarité. D'ailleurs, la

question de la solidarité doit de toute façon être tranchée dans le cadre de la présente procédure pour la part qui excède l'objet de la procédure A-1234/2017. Cette question sera donc examinée aux considérants qui suivent (cf. consid. 5.4 et 5.5).

## 5.4

**5.4.1** 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. 30). 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, 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).

A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt

injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

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 ARPAGAU, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2<sup>e</sup> éd. 2007, n° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 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. 438 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, 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).

**5.4.2** En l'espèce, la recourante ne conteste pas véritablement avoir commandé les marchandises constituant l'assiette des redevances (droits de douane et TVA sur les importations) faisant l'objet de la perception subséquente (cf. sur les conditions de la perception subséquente : consid. 6 ci-après). Elle expose bien plus qu'elle ne pouvait se douter que les pratiques de la famille X.\_\_\_\_\_ violaient la loi, au vu des prix fixés par celle-ci – équivalents à ceux du marché suisse – et de la confiance qu'elle lui accordait. A ce propos, la recourante évoque les différents actes de cette procédure jusqu'à l'arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019 rendu par la Cour de céans, mettant en exergue les considérants 3.1.1 à 3.1.3, à l'appui desquels elle soutient que X.B.\_\_\_\_\_ et X.C.\_\_\_\_\_, GFA E.\_\_\_\_\_ et entreprise F.\_\_\_\_\_ seraient responsables des graves informalités commises au détriment des autorités douanières. La recourante ajoute que les quatre personnes, respectivement sociétés précitées avaient, de par leur qualité d'exportatrices, la maîtrise totale des déclarations qu'elles remplissaient. Or, cette argumentation n'est pas propre à soustraire la recourante de la solidarité prévue par la législation douanière. En effet, le débiteur de la dette douanière est, en vertu de l'art. 70 al. 2 lit. c LD, notamment celui pour le compte duquel les marchandises sont importées. Il ressort incontestablement du dossier de la cause que la recourante a commandé les marchandises à la famille X.\_\_\_\_\_ et à leurs sociétés. Ainsi, déjà sur la base de l'art. 70 al. 2 lit. c LD, la recourante doit être considérée comme débitrice de la dette douanière, à concurrence des droits de douane et de la TVA sur les importations correspondant à ses commandes.

Compte tenu du fait qu'elle a commandé les marchandises importées, la recourante doit donc 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. 5.4.1 ci-avant). Par conséquent, le fait que la recourante soit de bonne foi, ce qui n'est aucunement remis en cause par le Tribunal, n'y change rien (cf. consid. 6.1 ci-après). En effet, la faute ainsi que le comportement découlant du fait d'une tierce personne ne sont pas décisifs. Le seul critère décisif constitue l'assujettissement aux droits de douane (cf. art. 70 LD) ainsi qu'à l'impôt à l'importation (cf. art. 51 LTVA). Certes, il n'est pas contesté que la recourante n'a pas elle-même traversé

la frontière franco-suisse avec les marchandises. Cependant, le passage des denrées alimentaires ici en cause par la frontière déclenche à lui seul l'assujettissement aux redevances douanières et à l'importation (cf. consid. 5.4.1 ci-avant et 6.2 ci-après). Ainsi, 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. \_\_\_\_\_.

**5.5** Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a qualifié la recourante de débitrice solidaire et que le grief correspondant de celle-ci doit être rejeté.

## **6.**

Il reste encore à déterminer si l'assiette de l'impôt a été calculée de manière conforme à la loi.

**6.1** 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 (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par 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'OFD, 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. 5.2.3). 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 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).

**6.2** La LTVA est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 520 ; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA 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 assujéti à l'impôt à l'importation.

**6.3** En l'espèce, s'agissant de l'assiette de l'impôt, on observe que la pièce intitulée « Calcul des redevances 2011 à 2015 – Décision d'assujettissement Bilan Factures » contient les données suivantes, sous la forme d'un tableau : - les importateurs, soit la recourante, O.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_Sàrl, N.\_\_\_\_\_SA et L.\_\_\_\_\_SA ; - le poids brut total importé chaque mois de l'année par chacun de ces importateurs ; - les droits de douane éludés chaque mois de l'année par chaque importateur ; - le total du poids brut des marchandises importées par les importateurs précités ; - le total des droits éludés par ces importateurs, soit 7'592'981 fr. ; - le total de l'impôt à l'importation, soit 189'824 fr. 55 ; - le total des droits de douane et de l'impôt à l'importation, éludés par ces cinq importateurs, à savoir 7'782'805 fr. 55 ; ainsi que la mention selon laquelle ces données découlent des factures séquestrées, relatives à la période allant de 2011 à 2015.

Il ressort de cette pièce que la recourante a importé 703'426 kg de marchandises pendant la période de 2011 à 2015, selon les factures séquestrées par l'autorité inférieure et que le montant des droits de douane éludés se chiffre à 2'242'944 fr. L'autorité inférieure confirme d'ailleurs – sans être contredite par la recourante – ne pas réclamer de redevances à cette dernière sur la base de marchandises qu'elle n'aurait pas commandées, achetées et réceptionnées, précisant ne requérir auprès d'elle que des redevances sur la base des bulletins de livraisons la concernant. Elle affirme également qu'en l'espèce, la fixation de la créance d'impôt se fonderait uniquement sur les bulletins de livraisons, en tant que preuves d'acquisition qu'elle aurait découvertes auprès de la recourante. L'OFDF souligne encore que la quantité de marchandises livrées aux destinataires excède dans une large mesure celle déclarée à titre de marchandises d'origine zonienne, précisant qu'aucune preuve de dédouanement n'aurait été trouvée concernant le surplus de marchandises soumis à la déclaration en douane et aux impôts.

Cette méthode de reconstitution utilisée par l'autorité inférieure ne prête pas le flanc à la critique. En effet, elle se fonde objectivement sur les achats auxquels la recourante a procédé auprès de la famille X.\_\_\_\_\_ et pour lesquels aucune annonce en douane n'a été effectuée, respectivement une annonce sur la base de certificats non conformes l'a été. Or, comme l'a relevé la Cour de céans dans son arrêt A-1234/2017 du 17 avril 2019,

compte tenu de l'absence de documentation douanière, et indépendamment de la connaissance précise du lieu de production des marchandises acquises, l'intégralité de ces dernières était soumise aux droits de douane et à la TVA sur les importations. Au vu de ce qui précède, la Cour de céans constate que l'assiette des droits de douane et de l'impôt à l'importation est de 703'426 kg.

## **7.**

**7.1** La recourante fait grief à l'autorité inférieure d'avoir appliqué un taux hors contingent tarifaire au lieu d'un taux hors contingent tarifaire réduit. A titre liminaire, la recourante évoque la décision rendue par l'OFDF à son encontre, par laquelle elle a été condamnée à payer 2'648'468 fr. 30, soutenant être complètement étrangère aux agissements de GFA E.\_\_\_\_\_, lesquels auraient entraîné la décision de perception subséquente attaquée.

La recourante se prévaut encore d'une violation du principe de l'interdiction du formalisme excessif en lien avec la fixation des taux applicables aux droits d'entrée. A ce sujet, elle est d'avis que d'après le détail des calculs des redevances annexé à la décision attaquée, l'autorité inférieure aurait, à tort, appliqué des taux hors contingent maximums aux importations, alors qu'elle aurait dû retenir des « taux hors contingent Code 1 » voire « de phase libre ». Elle ajoute que si elle avait su que des taux aussi élevés que ceux hors contingent maximums seraient appliqués, elle n'aurait évidemment jamais importé ces marchandises. Pour terminer, la recourante soutient que l'application exagérément rigoureuse de l'art. 19 LD par l'autorité inférieure – cette disposition légale prévoyant la possibilité de taxer et non l'obligation –, violerait le principe de l'interdiction du formalisme excessif. Elle conclut, pour cette raison, à l'annulation de la décision attaquée.

**7.2** Dans sa réplique, la recourante mentionne, à titre subsidiaire, les montants des droits d'entrée dont elle serait responsable si elle était reconnue solidairement responsable de leur paiement, ajoutant que les tarifs appliqués par ses soins proviennent du site internet <https://xtares.admin.ch/tares/>.

**7.2.1** Pour ce qui concerne les importations survenues en 2011, la recourante applique aux importations ci-après les taux suivants et compare les montants en découlant avec ceux retenus par l'OFDF, lequel aurait appliqué d'autres taux :

*Céleri*

- Taux hors contingent tarifaire réduit (THC Code 1) applicable selon la recourante : 200 fr. pour 100 kg.
- Taux hors contingent tarifaire retenu par l'OFDF : 412 fr. pour 100 kg.
- Total : 64'726 fr. selon la recourante au lieu de 132'334 fr. 40 (recte : 132'358 fr. 71) retenus par l'OFDF.

*Rampon*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 700 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 1'756 fr. pour 100 kg.
- Total : 50'535 fr. 10 selon la recourante au lieu de 126'442 fr. 54 (recte : 126'444 fr. 41) retenus par l'OFDF.

*Carottes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 120 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 155 fr. pour 100 kg.
- Total : 8'936 fr. 40 selon la recourante au lieu de 11'542 fr. 85 retenus par l'OFDF.

*Courgettes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 209 fr. pour 100 kg.
- Total : 24'488 fr. 75 selon la recourante au lieu de 33'322 fr. 12 retenus par l'OFDF.

*Salades Batavia*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 7 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 311 fr. pour 100 kg.

- Total : 20'378 fr. 03 selon la recourante au lieu de 57'490 fr. 42 retenus par l'OFDF.

#### *Salades feuilles de chêne*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 97'065 fr. 82 selon la recourante au lieu de 155'234 fr. 92 retenus par l'OFDF.

#### *Laitues Cabu*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour une importation.
- Taux retenu par l'OFDF : 408 fr. pour 100 kg.
- Total : 10'768 fr. 43 selon la recourante au lieu de 28'370 fr. 50 retenus par l'OFDF.

#### *Tomates*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 264 fr. pour 100 kg.
- Total : 2'930 fr. 40 selon la recourante au lieu de 5'157 fr. 50 retenus par l'OFDF.

#### *Persil frisé*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 1'545 fr. 01 selon la recourante au lieu de 2'888 fr. 42 retenus par l'OFDF.

*Persil plat*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 1'570 fr. 47 selon la recourante au lieu de 2'990 fr. 59 retenus par l'OFDF.

*Courges*

Selon la recourante, l'OFDF a calculé correctement le montant relatif aux trente-six importations de courges, au taux « phase libre ».

*Radis*

D'après la recourante, le calcul de l'autorité inférieure afférent aux importations de radis est correct.

*Herbes aromatiques*

La recourante considère que l'OFDF a calculé correctement la somme relative à son importation.

*Oignons comestibles*

- Taux « phase libre » applicable selon la recourante : 2 fr. 90 pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 96 fr. pour 100 kg.
- Total : 330 fr. 17 selon la recourante au lieu de 9'291 fr. 04 retenus par l'OFDF.

*Laitues Lollo*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 10'165 fr. 89 selon la recourante au lieu de 24'320 fr. 52 retenus par l'OFDF.



*Epinards*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour quatre importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 204 fr. pour 100 kg.
- Total : 1'407 fr. 78 selon la recourante au lieu de 2'331 fr. 38 retenus par l'OFDF.

En résumé, la recourante considère qu'à titre subsidiaire, elle ne devrait être reconnue codébitrice solidaire qu'à hauteur de 297'100 fr. 03 pour ses importations en 2011, et non à hauteur de 593'994 fr. 96.

**7.2.2** Pour ce qui a trait aux importations intervenues en 2012, la recourante applique aux importations ci-après les taux suivants et compare les montants avec ceux retenus par l'OFDF, lequel aurait appliqué d'autres taux :

*Céleri*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 200 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 412 fr. pour 100 kg.
- Total : 7'519 fr. selon la recourante au lieu de 15'490 fr. 38 retenus par l'OFDF.

*Rampon*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 700 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 1'756 fr. pour 100 kg.
- Total : 46'546 fr. 46 selon la recourante au lieu de 75'678 fr. 33 retenus par l'OFDF.

*Courgettes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 209 fr. pour 100 kg.

- Total : 16'733 fr. 87 selon la recourante au lieu de 22'963 fr. 02 retenus par l'OFDF.

#### *Salades Batavia*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 7 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 311 fr. pour 100 kg.
- Total : 20'148 fr. selon la recourante au lieu de 39'966 fr. 66 retenus par l'OFDF.

#### *Salades feuilles de chêne*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 25'944 fr. 20 selon la recourante au lieu de 69'076 fr. 50 retenus par l'OFDF.

#### *Laitues Cabu*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour cinq importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 408 fr. pour 100 kg.
- Total : 4'644 fr. 49 selon la recourante au lieu de 7'469 fr. 22 retenus par l'OFDF.

#### *Tomates*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 264 fr. pour 100 kg.
- Total : 28'940 fr. 87 selon la recourante au lieu de 34'069 fr. 73 retenus par l'OFDF.

*Persil frisé*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 6'177 fr. 67 selon la recourante au lieu de 10'092 fr. 65 retenus par l'OFDF.

*Persil plat*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement 10 fr. pour 100 kg pour trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 5'481 fr. 17 selon la recourante au lieu de 9'292 fr. 80 retenus par l'OFDF.

*Courges*

Selon la recourante, l'OFDF a calculé correctement le montant relatif aux trente et une importations de courges, au taux « phase libre ».

*Radis*

D'après la recourante, le calcul de l'autorité inférieure afférent aux importations de radis est correct.

*Oignons comestibles*

La recourante est d'avis que le montant relatif aux importations d'oignons comestibles a été correctement calculé par l'OFDF.

*Laitues Lollo*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 10'748 fr. 89 selon la recourante au lieu de 19'137 fr. 95 retenus par l'OFDF.

*Epinards*

- Taux « phase libre » applicable selon la recourante : 10 fr. pour 100 kg pour les neuf importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 204 fr. pour 100 kg.
- Total : 27 fr. 72 selon la recourante au lieu de 565 fr. 49 retenus par l'OFDF.

En résumé, la recourante considère qu'à titre subsidiaire, elle ne devrait être reconnue codébitrice solidaire qu'à hauteur de 188'296 fr. 97 pour ses importations en 2012, et non à hauteur de 319'185 fr. 82.

**7.2.3** Concernant les importations en 2013, la recourante applique aux importations ci-après les taux suivants et compare les montants en découlant avec ceux retenus par l'OFDF, lequel aurait appliqué d'autres taux :

*Céleri*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 200 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 412 fr. pour 100 kg.
- Total : 25'958 fr. 28 selon la recourante au lieu de 47'051 fr. 22 retenus par l'OFDF.

*Rampon*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 700 fr. pour 100 kg pour la majorité des importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 1'756 fr. pour 100 kg.
- Total : 42'515 fr. 79 selon la recourante au lieu de 84'449 fr. 55 retenus par l'OFDF.

*Carottes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 120 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 155 fr. pour 100 kg.

- Total : 11'312 fr. 40 selon la recourante au lieu de 14'611 fr. 85 retenus par l'OFDF.

#### *Courgettes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 209 fr. pour 100 kg.
- Total : 38'168 fr. 48 selon la recourante au lieu de 45'989 fr. 62 retenus par l'OFDF.

#### *Salades Batavia*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 7 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 311 fr. pour 100 kg.
- Total : 30'178 fr. 16 selon la recourante au lieu de 58'981 fr. 40 retenus par l'OFDF.

#### *Salades feuilles de chêne*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour de nombreuses importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 71'823 fr. 29 selon la recourante au lieu de 129'378 fr. 23 retenus par l'OFDF.

#### *Laitues Cabu*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 408 fr. pour 100 kg.
- Total : 10'528 fr. 32 selon la recourante au lieu de 14'094 fr. 83 retenus par l'OFDF.

*Tomates*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 264 fr. pour 100 kg.
- Total : 31'587 fr. 53 selon la recourante au lieu de 39'601 fr. 85 retenus par l'OFDF.

*Persil frisé*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 7'062 fr. 79 selon la recourante au lieu de 11'204 fr. 03 retenus par l'OFDF.

*Persil plat*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement 10 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 3'819 fr. 09 selon la recourante au lieu de 9'542 fr. 87 retenus par l'OFDF.

*Courges*

Selon la recourante, l'OFDF a calculé correctement le montant relatif aux trente-deux importations de courges, au taux « phase libre ».

*Radis*

D'après la recourante, le calcul de l'autorité inférieure afférent aux soixante-deux importations de radis est correct.

*Oignons comestibles*

- Taux « phase libre » applicable selon la recourante : 2 fr. 90 pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 96 fr. pour 100 kg.

- Total : 191 fr. 40 selon la recourante au lieu de 8'624 fr. retenus par l'OFDF.

#### *Laitues Lollo*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 14'276 fr. 66 selon la recourante au lieu de 27'024 fr. 89 retenus par l'OFDF.

#### *Epinards*

- Taux « phase libre » applicable selon la recourante aux huit importations : 10 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 204 fr. pour 100 kg.
- Total : 331 fr. 65 selon la recourante au lieu de 451 fr. 04 retenus par l'OFDF.

En résumé, la recourante considère qu'à titre subsidiaire, elle ne devrait être reconnue codébitrice solidaire qu'à hauteur de 288'728 fr. 37 pour ses importations en 2013, et non à hauteur de 491'979 fr. 91.

**7.2.4** S'agissant des importations survenues en 2014, la recourante applique aux importations ci-après les taux suivants et compare les montants en découlant avec ceux retenus par l'OFDF, lequel aurait appliqué d'autres taux :

#### *Céleri*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 200 fr. pour 100 kg pour la majorité des importations, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg concernant trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 412 fr. pour 100 kg.
- Total : 47'647 fr. 27 selon la recourante au lieu de 94'238 fr. 30 retenus par l'OFDF.

#### *Rampon*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 700 fr. pour 100 kg.

- Taux retenu par l'OFDF : 1'756 fr. pour 100 kg.
- Total : 20'728 fr. 40 selon la recourante au lieu de 51'998 fr. 67 retenus par l'OFDF.

#### *Carottes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 120 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 155 fr. pour 100 kg.
- Total : 32'424 fr. 80 selon la recourante au lieu de 41'073 fr. 45 retenus par l'OFDF.

#### *Courgettes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 209 fr. pour 100 kg.
- Total : 25'515 fr. 47 selon la recourante au lieu de 32'003 fr. retenus par l'OFDF.

#### *Salades Batavia*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 7 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 311 fr. pour 100 kg.
- Total : 5'740 fr. 38 selon la recourante au lieu de 11'228 fr. 75 retenus par l'OFDF.

#### *Salades feuilles de chêne*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 42'539 fr. 48 selon la recourante au lieu de 73'543 fr. 97 retenus par l'OFDF.



*Laitues Cabu*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour trois importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 408 fr. pour 100 kg.
- Total : 2'236 fr. 08 selon la recourante au lieu de 4'363 fr. 05 retenus par l'OFDF.

*Tomates*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 5 fr. pour 100 kg s'agissant de deux importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 264 fr. pour 100 kg.
- Total : 25'331 fr. 39 selon la recourante au lieu de 34'705 fr. 70 retenus par l'OFDF.

*Persil frisé*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg concernant une importation.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 6'607 fr. 72 selon la recourante au lieu de 9'174 fr. 13 retenus par l'OFDF.

*Persil plat*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 2'432 fr. 92 selon la recourante au lieu de 8'168 fr. 69 retenus par l'OFDF.

*Courges*

Selon la recourante, l'OFDF a calculé correctement le montant relatif aux quarante-deux importations de courges, au taux « phase libre ».

*Poireaux*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 500 fr. pour 100 kg.
- Total : 6'377 fr. 80 selon la recourante au lieu de 24'530 fr. retenus par l'OFDF.

*Radis*

D'après la recourante, le calcul de l'autorité inférieure afférent aux trente et une importations de radis est correct.

*Oignons comestibles*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 2 fr. 90 pour 100 kg pour une importation.
- Taux retenu par l'OFDF : 96 fr. pour 100 kg.
- Total : 31 fr. 90 selon la recourante au lieu de 1'056 fr. retenus par l'OFDF.

*Laitues Lollo*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 5'464 fr. 80 selon la recourante au lieu de 12'596 fr. 36 retenus par l'OFDF.

*Epinards*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 204 fr. pour 100 kg.
- Total : 440 fr. 55 selon la recourante au lieu de 599 fr. 15 retenus par l'OFDF.

En résumé, la recourante considère qu'à titre subsidiaire, elle ne devrait être reconnue codébitrice solidaire qu'à hauteur de 225'421 fr. 67 pour ses importations en 2014, et non à hauteur de 401'192 fr. 89.

**7.2.5** Quant aux importations intervenues en 2015, la recourante applique aux importations ci-après les taux suivants et compare les montants en découlant avec ceux retenus par l'OFDF, lequel aurait appliqué d'autres taux :

*Céleri*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 200 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 412 fr. pour 100 kg.
- Total : 49'096 fr. selon la recourante au lieu de 101'137 fr. 76 retenus par l'OFDF.

*Rampon*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 700 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 1'756 fr. pour 100 kg.
- Total : 15'503 fr. 05 selon la recourante au lieu de 30'789 fr. 70 retenus par l'OFDF.

*Carottes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 120 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 4 fr. pour 100 kg concernant certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 155 fr. pour 100 kg.
- Total : 35'268 fr. 20 selon la recourante au lieu de 47'857 fr. 70 retenus par l'OFDF.

*Courgettes*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 209 fr. pour 100 kg.
- Total : 48'945 fr. 96 selon la recourante au lieu de 72'657 fr. 22 retenus par l'OFDF.

*Salades Batavia*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 7 fr. pour 100 kg pour une importation.
- Taux retenu par l'OFDF : 311 fr. pour 100 kg.
- Total : 4'168 fr. 63 selon la recourante au lieu de 7'065 fr. 89 retenus par l'OFDF.

*Salades feuilles de chêne*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 35'252 fr. 97 selon la recourante au lieu de 49'758 fr. 61 retenus par l'OFDF.

*Laitues Cabu*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg pour certaines importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 408 fr. pour 100 kg.
- Total : 3'390 fr. 62 selon la recourante au lieu de 4'931 fr. 65 retenus par l'OFDF.

*Tomates*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 150 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 264 fr. pour 100 kg.
- Total : 52'963 fr. 02 selon la recourante au lieu de 81'561 fr. 74 retenus par l'OFDF.

*Persil frisé*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement taux « phase libre » de 10 fr. pour 100 kg pour certaines importations.

- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 3'382 fr. 37 selon la recourante au lieu de 5'761 fr. 54 retenus par l'OFDF.

#### *Persil plat*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 300 fr. pour 100 kg, respectivement 10 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 512 fr. pour 100 kg.
- Total : 1'807 fr. 08 selon la recourante au lieu de 5'305 fr. 34 retenus par l'OFDF.

#### *Courges*

Selon la recourante, l'OFDF a calculé correctement le montant relatif aux trente-sept importations de courges, au taux « phase libre ».

#### *Poireaux*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 130 fr. pour 100 kg pour les deux importations.
- Taux retenu par l'OFDF : 500 fr. pour 100 kg.
- Total : 1'271 fr. 60 selon la recourante au lieu de 1'760 fr. retenus par l'OFDF.

#### *Radis*

D'après la recourante, le calcul de l'autorité inférieure afférent aux importations de radis est correct.

#### *Herbes aromatiques*

La recourante considère que l'OFDF a calculé correctement la somme relative à ses importations d'herbes aromatiques.

#### *Laitues Lollo*

- Taux hors contingent tarifaire réduit applicable selon la recourante : 400 fr. pour 100 kg.
- Taux retenu par l'OFDF : 922 fr. pour 100 kg.
- Total : 7'009 fr. 20 selon la recourante au lieu de 16'156 fr. 21 retenus par l'OFDF.

En résumé, la recourante considère qu'à titre subsidiaire, elle ne devrait être reconnue codébitrice solidaire qu'à hauteur de 259'199 fr. 31 pour ses importations en 2015, et non à hauteur de 425'896 fr. 31.

**7.2.6** Pour ce qui concerne encore les taux applicables aux droits d'entrée, la recourante soutient que l'OFDF n'aurait jamais appliqué le taux hors contingent tarifaire réduit. Selon elle, ce taux serait applicable à presque toutes les importations soumises au taux hors contingent tarifaire, conformément aux tableaux de réglementation d'importation de l'Office fédéral de l'agriculture (ci-après : OFAG). Elle conclut que dans l'hypothèse où l'OFDF aurait correctement choisi les taux, il en découlerait une différence de 973'503 fr. 54, ajoutant que les marchandises seraient ainsi soumises aux redevances à des taux corrects et non préférentiels. La recourante critique encore l'absence de constance dans l'application des taux par l'OFDF, s'étonnant que les importations de courges ou de salades feuilles de chêne aient bénéficié du taux libre, contrairement à d'autres marchandises. Elle critique encore la différence de traitement de certains produits, lesquels auraient bénéficié du taux libre lors de certaines importations, respectivement du taux hors contingent tarifaire à l'occasion d'autres importations. En conclusion, elle prétend qu'il existerait plusieurs incohérences, lesquelles apporteraient la preuve que les droits de douane réclamés par l'OFDF ont été calculés arbitrairement.

Pour sa part, l'OFDF relève que la question relative au taux réduit n'a pas été traitée véritablement par la Cour de céans dans son arrêt A-1234/2017 du 17 janvier 2019, à tout le moins pour ce qui est de la recourante à la présente procédure, alors intervenante. A cet égard, l'OFDF reconnaît ne pas s'être penché sur ce fait, lequel pourrait produire des effets directs sur la créance douanière. L'autorité inférieure expose également la réglementation générale applicable en présence de contingents tarifaires, précisant que celle-ci ne prend pas forcément en considération les particularités liées aux importations de produits déclarés dans le cadre du trafic en zones franches de droits de douane, lorsque ce dernier respecte les dispositions douanières. A ce propos, l'OFDF est d'avis que les produits non déclarés ou déclarés de façon erronée, et importés lors de la phase d'auto-provisionnement, devraient faire l'objet d'une taxation au taux réduit, lequel serait l'unique taux applicable à cette période, indépendamment des circonstances existantes lors de la (non) déclaration en douane. L'autorité inférieure s'appuie en outre sur le principe de l'égalité de traitement entre les assujettis à la créance douanière, affirmant que le droit à bénéficier du taux réduit durant les périodes d'auto-provisionnement devrait être admis pour la recourante.

**7.3** 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 22 décembre 1933 concernant les importations en Suisse des produits des zones franches 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-provisionnement, les taux hors contingent tarifaire réduits peuvent être appliqués.

Selon l'art. 2 du règlement du 1<sup>er</sup> janvier 1934 concernant les importations en Suisse des produits des zones franches (Règlement, RS 0.631.256.934.953), 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'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.

**7.4** En l'espèce, on rappellera que le Tribunal est libre dans son contrôle du montant de la créance de perception subséquente – dont la qualité de débitrice solidaire est, on l'a vu, contestée par la recourante. En effet, le fait que la première créance de perception subséquente fasse l'objet d'un jugement définitif à l'égard des débiteurs solidaires X.B. \_\_\_\_\_ et X.C. \_\_\_\_\_, GFA E. \_\_\_\_\_ et entreprise F. \_\_\_\_\_ n'empêche pas la recourante de faire contrôler à son tour la validité matérielle de cette décision (RAPHAËL GANI, Les parallèles se rejoignent à l'infini : l'exemple de la solidarité fiscale, in : OREF (éd.), Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, p. 588).

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 qu'ils n'avaient pas du tout été déclarés aux autorités douanières. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans 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. A ce jour, la jurisprudence n'a pas tranché cette question spécifique. Il y a dès lors lieu de déterminer si le taux hors contingent tarifaire réduit peut 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 de détermination du 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.

Le grief de la recourante est donc partiellement bien-fondé, étant précisé que l'autorité inférieure admet l'application des taux hors contingent tarifaire réduits pour les marchandises importées en cas d'approvisionnement complet.

**7.5** Cette conclusion 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.

## **8.**

**8.1** 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.

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

## **9.**

Le recours doit par conséquent être admis partiellement et la cause doit être renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue dans le sens des considérants 7.5 et 8.2. Il doit être rejeté pour le surplus.

**10.**

**10.1** Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêt, 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 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

**10.2** En l'espèce, le recours est partiellement admis sur les conclusions subsidiaires de la recourante concernant les taux applicables aux marchandises importées. Il est toutefois rejeté pour le surplus. Quant aux conclusions principales et aux conclusions subsidiaires par lesquelles la recourante sollicite des mesures d'instruction, elles sont rejetées. Dans ces circonstances, 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 d'un montant de 23'500 fr.

Quant aux dépens de la recourante, une indemnité à ce titre d'un montant de 10'000 fr. lui est allouée, à charge pour l'autorité inférieure de la lui verser (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 7.5 et 8.2. Il est rejeté pour le surplus.

**2.**

La cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants 7.5 et 8.2.

**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 10'000 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 le mémoire de recours est 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).