



## Arrêt du 6 avril 2022

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ Sàrl,**  
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; décision de perception subséquente.

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

La société A. \_\_\_\_\_ Sàrl sise à [...] a pour but l'exploitation d'établissements public. Elle exploite pour ce faire le restaurant « B. \_\_\_\_\_ », situé à [...]. Monsieur C. \_\_\_\_\_, exploitant dudit restaurant, est également associé-gérant au sein de la société A. \_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : la recourante). La société à responsabilité limitée est inscrite depuis le [...] 2013 au Registre du commerce du Canton [...] (CHE- [...]) et est enregistrée auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) en tant qu'assujettie à la TVA. Ses décomptes sont établis selon la méthode effective.

**B.**

Dans le cadre du contrôle douanier d'un véhicule automobile Lancia Thema (immatriculé en Suisse, [immatriculation]), le 24 janvier 2017, à Ligornetto, les agents gardes-frontière constatèrent la présence de 507.8 kg de denrées alimentaires (fromages et charcuteries) venant tout juste d'être importées sans annonce depuis l'Italie par Monsieur D. \_\_\_\_\_, titulaire et gérant de l'entreprise individuelle E. \_\_\_\_\_ sise à [...]. Dites marchandises, passibles de CHF 4'740.75 et CHF 186.95 de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA), furent séquestrées comme gage douanier jusqu'à ce que des sûretés soient versées. D. \_\_\_\_\_ était alors accompagné de son épouse, Madame F. \_\_\_\_\_, domiciliée à [...], en Italie, laquelle, lors du franchissement de la ligne des douanes, le précéda comme éclaïreuse, à pieds, munie de son téléphone portable pour l'avertir de la fermeture du bureau de douane.

Les précités entrèrent de cette manière sur le territoire douanier suisse, par le poste de gardes-frontière de Novazzano, et ce, au moyen d'une autre voiture, à savoir une Peugeot Partner (immatriculée [...] au nom du commerce précité), stationnée dans les alentours du lieu du contrôle, où, du reste, fut découvert un local dans lequel D. \_\_\_\_\_ entreposait d'autres produits.

Au final, ces aliments d'origine étrangère étaient destinés à être livrés aux clients suisses de l'entreprise individuelle gérée par D. \_\_\_\_\_, active notamment dans le commerce, la distribution et la vente de biens de consommation et de denrées alimentaires. Celle-ci fut inscrite au Registre du commerce du Canton [...] (CHE- [...]) sous la raison sociale E. \_\_\_\_\_, du [...] 2014 jusqu'à sa radiation le [...] 2019.

**C.**

Il ressortit de l'enquête pénale douanière menée par la Direction d'arrondissement des douanes de Lugano, Section antifraude douanière (renommée, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la Division principale Antifraude douanière de la Direction générale des douanes [DGD], Section Enquêtes Sud, (puis renommée) en date du 1<sup>er</sup> mars 2020, le Domaine de direction Poursuite pénale [de la DGD], Section Antifraude douanière Sud [ci-après : SAD Sud]) que, Section Antifraude douanière Sud [ci-après : SAD Sud]) que, du 1<sup>er</sup> janvier 2016 au 24 janvier 2017, date de son interpellation dans les circonstances sus-décrites, D.\_\_\_\_\_, pour le compte de son entreprise, avait personnellement importé à plusieurs occasions, parfois avec le soutien d'un éclaireur (notamment son épouse), des quantités importantes (soit 30'905,10 kg) de fromages et de charcuteries, sans qu'il ne soit cependant procédé à une déclaration en douane et, de ce fait, sans que les redevances d'entrée (CHF 262'084.80 de droits de douane et CHF 18'737.- de TVA sur les importations), dont étaient passibles ces marchandises commerciales, ne soient acquittées.

Ces spécialités italiennes, achetées auprès de magasins en Italie, furent essentiellement importées pour satisfaire les commandes de ses clients suisses, passées soit directement auprès de l'entreprise E.\_\_\_\_\_, à [...], soit par l'intermédiaire de l'un de ses trois représentants couvrant chacun une région linguistique. Plus spécifiquement, Monsieur G.\_\_\_\_\_, domicilié à Yverdon-les-Bains, représentant pour la Suisse romande, soumettait d'abord aux clients les offres de l'entreprise E.\_\_\_\_\_, puis regroupait les commandes qu'il transmettait à cette dernière, avant de réceptionner et de livrer lui-même les denrées alimentaires importées dans l'intervalle. Il recevait ces marchandises soit sur une aire d'autoroute près de Payerne, soit auprès de dépôts, à Aclens, près de Lausanne, et à Yverdon-les-Bains. D.\_\_\_\_\_ lui accordait pour cela une commission de 10 à 15 %.

**D.**

L'examen de la comptabilité de l'entreprise E.\_\_\_\_\_, et plus particulièrement des factures établies à l'adresse de Monsieur C.\_\_\_\_\_, permit de retenir que le restaurant « B.\_\_\_\_\_ », exploité par la recourante, durant la période incriminée, commanda, paya et se fit livrer des marchandises venant d'Italie qui n'avaient à aucun moment été soumises au traitement douanier conforme à la loi.

Aussi, par missive du 15 décembre 2020, la SAD Sud, en s'adressant au restaurant « B.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_, à [code postal et commune] », donna

la possibilité audit restaurant d'exercer son droit d'être entendu dans un délai de vingt jours. Aucune suite ne fut donnée à cet écrit.

#### **E.**

En date du 19 mars 2021, l'administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD) notifia une décision de perception subséquente des droits de douane adressée à « Ristorante B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, [adresse] ». Cette indication ne fut pas mentionnée dans la motivation, ni dans le dispositif de la décision. En revanche, celle-ci se référa à plusieurs reprises (p. 2 et annexe, pp. 1 et 2) à l'assujettie en la désignant comme « B.\_\_\_\_\_ ». Par cette décision, l'AFD assujettit le restaurant « B.\_\_\_\_\_ » à CHF 2'330.50 de droits de douane et à CHF 158.15 de TVA sur les importations, auxquelles redevances d'entrée s'ajouta un intérêt moratoire alors de CHF 314.65.

Par courrier du 12 avril 2021, Monsieur C.\_\_\_\_\_ interjeta recours auprès du TAF contre cette décision, concluant principalement à son annulation.

#### **F.**

Par décision incidente du 16 juin 2021 relative à une restitution du délai de versement de l'avance de frais, le Tribunal administratif fédéral constata que l'AFD, en s'adressant au restaurant « B.\_\_\_\_\_ », désignait une partie sans existence juridique. Il retint que la société A.\_\_\_\_\_, sise [...] et dont C.\_\_\_\_\_ est l'associé-gérant, paraissait être la personne morale qui exploitait le restaurant. Le Tribunal administratif fédéral invita l'AFD à se prononcer sur la désignation exacte de l'entité sujette à sa décision de perception subséquente du 19 mars 2021.

#### **G.**

Par réponse du 15 juillet 2021, l'AFD (ci-après : l'autorité inférieure) reconnut son erreur et demanda la rectification de la désignation de partie, en faveur de la recourante. Dans cet écrit, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours, à la confirmation intégrale de la décision de perception subséquente du 19 mars 2021 et à ce que les frais de procédure soient mis à charge de la recourante, sous réserve de l'intérêt moratoire qui devra être recalculé.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

**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) en l'occurrence non remplies, celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, parmi lesquelles figurent l'AFD et la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD). En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

**1.2** La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2, A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD).

La réserve de l'art. 3 let. e PA ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (cf. MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4 ; KOCHER, Handkommentar ZG., n° 10 ad art. 116 ZG ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2 VwVG), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 [in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss] consid. 1.2 et réf. cit.).

**1.3** La recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 19 mars 2021. Le recours, daté du 12 avril 2021, est intervenu dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il répond en outre aux exigences de forme et de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

**1.4** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

**1.5** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). L'art. 2 al. 1 PA (cf. arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1, A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5) exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression [cf. arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1, A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2)]. La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 al. 1 PA). Partant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

## **2.**

Le litige porte en substance sur la perception subséquente de redevances douanières et de la TVA à l'importation sur 256.32 kg de denrées alimentaires, à savoir des fromages et de la charcuterie, soumis à CHF 2'330.50 de droits de douane et CHF 158.15 de TVA à l'importation. Le calcul de cette somme se base sur plusieurs factures émises entre le 22 juin 2016 et le 12 janvier 2017 ressortant de la comptabilité de la société E. \_\_\_\_\_ (cf. Annexe à la décision entreprise). La recourante ne conteste pas dans la présente procédure avoir acquis les marchandises faisant l'objet de ces factures ni les valeurs retenues. Elle conteste en revanche être (solidairement) débitrice de la dette douanière relative à l'importation des marchandises.

### 3.

**3.1** Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

**3.2** La Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message 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>ème</sup> éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux (*entgeltliches Umsatzgeschäft*) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**3.3** Conformément à l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujéti à l'impôt sur les importations. Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujéti à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; arrêt du TF 2C\_535/2019 du 23 juillet 2020 consid. 5 ; ATAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le cercle des assujétis doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C\_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS,

Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, 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-2553/2019 et A-1835/2019 consid. 3.3 du 14 janvier 2021, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.1 ; A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.4 ; A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.3; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>ème</sup> éd. 2012, p. 898 ; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, p. 220 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

#### **4.**

**4.1** A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

#### **4.2**

**4.2.1** Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti

à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. ci-dessus, consid. 3.3), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C\_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8, 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-2553/2019 et A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni – a fortiori – qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3 ; 114 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 198 consid. 6c ; arrêt du TF 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194] ; arrêts du TAF A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 ; cf. déjà, JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève, vol. 46, 1975, p. 23 ss, p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : RDAF 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. à ce propos, arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 [résumé in : RF 69/2014 p. 705] ; 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 et A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

**4.2.2** Cela étant, selon une récente doctrine (VALÉRIE PARIS, L'assujettissement subséquent selon l'art. 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA, in : OREF (édit.), Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Berne 2020, p. 171-196), les personnes tierces non astreintes au paiement de la contribution sont assujetties à la prestation ou à la restitution si elles ont obtenu un avantage

illicite résultant d'une infraction à la TVA, respectivement aux droits de douane.

L'avantage illicite est patrimonial et se concrétise sous la forme d'une augmentation d'actif ou sous la forme d'une diminution du passif. Le cas le plus fréquent est celui d'une contribution non perçue, laquelle résulte dans une diminution ou dans une non-augmentation du passif (PARIS, op. cit., p. 183 ; voir, entre autres, arrêt du TAF A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 5.5 et les réf. cit.). Dans ce sens, le fait de ne pas s'acquitter des droits de douane et de la TVA à l'importation entraîne un enrichissement car le passif n'est pas augmenté par le paiement des droits qui auraient dû l'être.

Contrairement à ce qui prévaut pour les personnes tenues au paiement de la contribution (bénéficiaire d'un avantage direct), il n'existe pas de présomption légale irréfutable d'obtention d'un avantage pour les personnes non astreintes au paiement (bénéficiaire d'un avantage indirect ; PARIS, op. cit., p. 182.). En l'absence de présomption légale, il revient à l'AFC, respectivement à l'AFD, de prouver que le tiers a obtenu un avantage illicite. Ceci vaut par exemple en cas d'acquisition par un tiers d'un bien pour lequel l'importateur n'a pas acquitté l'impôt sur les importations et qui aurait de ce fait bénéficié d'un prix plus bas à l'achat. Dans ce dernier cas, il n'est pas nécessaire que le tiers soit condamnable pour recel au sens de l'article 99 LTVA, il suffit qu'il ait bénéficié de l'avantage illicite (PARIS, op. cit., p. 182.)

Selon la jurisprudence du Tribunal de céans, le tiers de bonne foi ayant bénéficié de l'avantage fiscal illicite doit être protégé (voir entre plusieurs, arrêt du TAF A-820/2014 du 21 octobre 2014 consid. 3.4.3 ; PARIS, op. cit., p. 182 ; ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACKERMANN, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Berne 2012, p. 93 et les références citées). Le Tribunal mentionne l'exemple du détaillant ou du consommateur final qui a acquis un bien à une valeur inférieure au prix du marché en n'ayant pas connaissance de l'infraction et qui obtient un avantage de prix minime (voir entre plusieurs, arrêt du TAF A-820/2014 du 21 octobre 2014 consid. 3.4.3). La protection du tiers de bonne foi devrait s'orienter sur celle prévalant pour la confiscation (art. 70 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]) ou pour le prononcé d'une créance compensatrice (art. 71 CP). Le tiers de bonne foi qui a acquis les valeurs dans l'ignorance des faits qui auraient justifié une confiscation et qui a fourni une contre-prestation adéquate ou qui peut prouver que la confiscation se révélerait d'une rigueur excessive à son égard, n'est pas soumis à la confiscation ou au prononcé d'une créance compensatrice (voir

art. 70 al. 2 et 71 al. 1 dernière ph. CP ; ATF 115 IV 175 consid. 2b/bb ; arrêt du TF 6B\_664/2014 du 22 février 2018 consid. 8.3 ; PARIS, op. cit., p. 183 ; MICHEL DUPUIS et al., Petit Commentaire, Code pénal, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 18 ad art. 70 CP et n° 7 ad art. 71 CP).

**4.2.3** 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>ÈME</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).

**4.2.4** Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (cf. art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999, publié in : Archives 68 p. 438 consid. 2b et les références citées ; arrêts du TAF 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 (*normale Abgabenorm*), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C\_201/2013 précité consid. 7.4 ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2 ; A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C\_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ; 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 ; 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2).

**4.2.5** 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. b et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RS 641.207.1]). 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. a 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). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 5 ad art. 57 MWSTG ; MICHAEL BEUSCH in : Kocher/Clavadetcher, Zollgesetz (ZG), 2009, n° 2 ad art. 72 ZG).

## 5.

**5.1** En l'espèce, le dossier révèle que suite au contrôle initié le 24 janvier 2017 et à l'enquête menée par les autorités douanières, il est établi et non contesté par la recourante, qu'elle a commandé et reçu 256.32 kg de denrées alimentaires qui lui ont été livrées par Monsieur G.\_\_\_\_\_, représentant pour la Suisse romande l'entreprise E.\_\_\_\_\_. En effet, parmi les destinataires et clients cette entreprise figurait la société recourante. Ces denrées alimentaires ont été importées depuis l'Italie et sont ainsi des biens et marchandises soumis à la TVA sur les importations et aux droits de douane (cf. art. 7 LD en lien avec l'art. 1 LTaD et art. 52 al. 1 let a LTVA).

Cette importation a été effectuée de manière incontestée par Monsieur D.\_\_\_\_\_, titulaire et gérant de l'entreprise individuelle D.\_\_\_\_\_. En outre, l'enquête effectuée par les autorités douanières a permis de révéler que l'assujetti, Monsieur D.\_\_\_\_\_, ne s'était pas acquitté des droits de douane et de la TVA à l'importation, déclenchant ainsi la procédure de perception subséquente.

**5.2** La recourante soutient à cet égard qu'elle n'est pas responsable du fait que des marchandises de provenance étrangère n'aient pas été dédouanées et qu'elle n'est en rien responsable des infractions commises par Monsieur D.\_\_\_\_\_ et donc du non-paiement par ce dernier des redevances douanières.

**5.3** Or, le Tribunal ne peut suivre cette argumentation pour les motifs qui suivent.

On rappelle en effet qu'il n'est pas nécessaire qu'une infraction pénale ait été réalisée pour que la recourante soit débitrice solidaire des montants d'impôts liés aux importations litigieuses. Il n'est pas non plus nécessaire qu'une action pénale ait été intentée respectivement qu'une infraction pénale soit constatée par un jugement à l'encontre de la recourante, dès lors qu'il est établi que des contributions fiscales n'ont pas été prélevées pour les denrées alimentaires reçues.

Il résulte du dossier (cf. supra consid. 5.1) que la recourante passait soit directement commande auprès de l'entreprise E.\_\_\_\_\_, soit procédait par l'intermédiaire de Monsieur G.\_\_\_\_\_, représentant pour la Suisse romande de cette entreprise. Elle commandait ainsi des produits en provenance d'Italie. Dans ce sens, il y a lieu d'admettre que la recourante a amené Monsieur D.\_\_\_\_\_ à lui fournir de la marchandise dont elle savait ou devait présumer qu'elle se trouvait à l'étranger et devait être importée pour honorer sa commande. Dans ce sens, la recourante a montré sa prédisposition générale à accepter les marchandises importées. Elle 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 (cf. supra consid. 3.3.) et répond ainsi directement des redevances d'importation. 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. En effet, la faute ainsi que le comportement découlant du fait d'une tierce personne n'est pas décisif. Le seul critère décisif constitue l'assujettissement aux droits de douane (cf. art. 70 LD) ainsi qu'à l'impôt sur les importations (cf. art. 51 LTVA). Certes, il n'est pas contesté que la recourante n'a pas elle-même traversé la frontière italo-suisse avec la marchandise. Cependant, le passage des denrées alimentaires ici en cause par la douane déclenche à lui seul l'assujettissement aux redevances douanières et à l'importation. Ainsi, la recourante, en tant que destinataire de la marchandise importée 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 Monsieur D.\_\_\_\_\_.

Compte tenu de cette interprétation large de la notion de débiteur de la dette douanière, et du fait que la recourante est ipso facto considérée comme directement avatagée, il n'est pas nécessaire de déterminer si la

recourante a été – également – indirectement avantagée au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. En particulier, peut rester ici ouverte la question de savoir si elle a été avantagée par un achat des marchandises à un prix inférieur à celui exigé habituellement sur le marché pour une marchandise comparable ou si elle est, dans ce sens une acquéreuse de bonne foi.

La recourante est donc solidairement débitrice des droits de douanes et de la TVA à l'importation avec ce dernier. Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité inférieure l'a assujettie aux redevances précitées, la recourante étant bien débitrice du montant de CHF 2'330.50 pour les droits de douane et du montant de CHF 158.15 de TVA. Elle ne peut pas se prévaloir du fait qu'elle ignorait que ce montant n'avait pas été acquitté par Monsieur D. \_\_\_\_\_ respectivement qu'elle n'avait pas connaissance du fait que ce dernier aurait éventuellement commis une infraction. En effet, elle est tenue au paiement de l'impôt, même si elle ne savait rien de son obligation de déclaration des marchandises et n'a tiré aucun avantage personnel des infractions commises (cf. arrêt du TAF A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.5.3).

Il sied néanmoins de relever que Monsieur D. \_\_\_\_\_ est également débiteur de ces mêmes montants. Cela ne signifie pas que la recourante soit libérée du paiement, respectivement de son statut de débitrice. Au contraire, elle est débitrice solidaire avec Monsieur D. \_\_\_\_\_. Il découle de cette solidarité que les autorités douanières peuvent obtenir le montant des redevances non payées auprès de toutes les personnes débitrices de la dette fiscale, y compris la recourante. Pour le surplus, la recourante pourra, le cas échéant, se retourner contre Monsieur D. \_\_\_\_\_ pour réclamer la somme dont elle se sera acquittée (cf. ci-dessus, consid. 3.3. *in fine*).

Enfin, la dette douanière était exigible dès le 24 janvier 2017, soit dès que l'omission de déclaration a été découverte, de sorte qu'un intérêt moratoire est dû depuis cette date sur la somme totale précitée (cf. art. 57 LTVA ; art. 69 let. c LD en lien avec l'art. 50 LTVA).

## 6.

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que les autorités douanières ont rendu une décision de perception subséquente à l'encontre de la recourante pour un montant total de CHF 2'803.30 (CHF 2'330.50 de droits de douane, CHF 158.15 de TVA et CHF 314.65 d'intérêts moratoires). La somme des redevances non perçues correspond aux 256.32 kg marchandises importées pour le compte de la recourante. La recourante, qui ne remet aucunement en cause les calculs d'assiette de l'impôt effectués par

l'autorité inférieure, est ainsi débitrice du montant précité du fait de son assujettissement à la dette douanière et à la TVA à l'importation et ce même si elle n'a commis aucune faute.

**7.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure arrêtés à CHF 600.-- sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours prélève, selon le dispositif, l'avance de frais déjà versée.

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

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 600.- francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais du même montant déjà versée.

**3.**

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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