



## Arrêt du 7 novembre 2017

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par Maître Imed Abdelli,  
recourants,

contre

**Direction générale des douanes (DGD),**  
Division principale Procédures et exploitation,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
autorité inférieure.

---

Objet

Perception subséquente; importation de denrées alimentaires.

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

B.\_\_\_\_\_, restaurateur de nationalité [...], domicilié à [...] et né en 1975, fit l'objet d'un contrôle le 25 mars 2015 par l'Administration fédérale des douanes (AFD), alors qu'il déchargeait un véhicule immatriculé au nom de la société A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la société), dont il est administrateur et dont le but est, entre autres, de fournir des prestations de services en matière de gestion, exploitation de tous commerces, notamment de cafés-restaurants et l'import-export de toutes marchandises. Le siège de cette dernière est à [...] et elle fut inscrite au registre du commerce du canton de [...].

**B.**

Les denrées alimentaires déchargées, destinées au restaurant « C.\_\_\_\_\_ », exploité par la société, furent suspectées par l'AFD d'être de provenance étrangère. Une enquête pénale douanière fut donc ouverte, au terme de laquelle, la Direction d'arrondissement des douanes de Genève, Section antifraude douanière de Lausanne, Office de Genève (ci-après : « OA ») dressa à la charge de B.\_\_\_\_\_ un procès-verbal lui reprochant de s'être rendu coupable d'infraction à la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) ainsi qu'à la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), ce en raison des faits ci-après exposés.

**C.**

B.\_\_\_\_\_ mandata D.\_\_\_\_\_ (ci-après : « le transporteur »), chauffeur auprès de F.\_\_\_\_\_ à [...], pour que ce dernier achète en France et importe, sans les annoncer pour le traitement douanier conforme à l'entrée en Suisse, des denrées alimentaires destinées aux restaurants « C.\_\_\_\_\_ » et « E.\_\_\_\_\_ », tous deux sis à [...], respectivement à la Rue [...] et à la Rue [...]. L'OA estima que ces importations sans déclaration intervinrent à soixante-six reprises entre le mois d'avril 2013 et le 25 mars 2015, à raison de trois fois par mois, par la route interdite au trafic de marchandises de [...] ou par le bureau de douanes de [...]. Dites importations portaient sur de la viande (poitrine de poulet frais, cuisses de poulet frais, gigot d'agneau frais, filet de bœuf frais), du beurre, du fromage fondu et de l'huile de tournesol. L'ensemble des marchandises illégalement importées représente un total de Fr. 120'433.60 de droits de douane et un total de Fr. 4'152.- de taxe sur la valeur ajoutée sur les importations (soit une créance s'élevant à Fr. 124'585.60).

**D.**

Par décision d'assujettissement à la prestation du 31 août 2015, l'OA réclama à B. \_\_\_\_\_ le paiement après coup des redevances d'entrées ci-avant mentionnées. La société fut quant à elle déclarée, par décision de perception du 31 août 2015 également, assujettie solidaire au paiement de la créance susdite de Fr. 124'585.60. En tant que transporteur de la marchandise litigieuse, D. \_\_\_\_\_ fut pour sa part déclaré co-assujetti solidaire à cette créance.

**E.**

La société et B. \_\_\_\_\_ formèrent recours auprès de la Direction générale des douanes (DGD) contre les décisions précitées. Ils contestèrent en substance les sortes et quantités de marchandises illégalement importées retenues comme base de leur assujettissement par l'OA. Par décision du 29 janvier 2016, la DGD rejeta intégralement le recours.

**F.**

Par mémoire du 2 mars 2016, la société et B. \_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants, respectivement la recourante / le recourant) ont interjeté recours au Tribunal administratif fédéral contre la décision de la DGD (ci-après : l'autorité inférieure) du 29 janvier 2016, concluant principalement à l'annulation de la décision susmentionnée et subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour une nouvelle décision au sens des considérants. Par réponse du 28 avril 2016, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, 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), 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. En particulier, les décisions sur recours rendues par les directions d'arrondissement peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Dans les procédures devant le TAF, l'administration des douanes est représentée par la DGD (art. 116 LD). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas

autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, la décision d'assujettissement à la prestation a été rendue 29 janvier 2016 et a été notifiée au recourant. Le recours a été adressé au Tribunal administratif fédéral le 2 mars 2016 et est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

## **2.**

Le présent litige porte sur l'assujettissement subséquent de la recourante aux droits de douane et à l'impôt sur l'importation. Préalablement, seront examinées les règles concernant la répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 2.1 ss). Ensuite, il sera question de la notion d'objet de l'impôt (cf. consid. 3). Ceci fait, le Tribunal traitera alors de la notion de sujet de l'impôt, à savoir la question du débiteur de l'impôt (cf. consid. 4). Puis, il conviendra d'exposer les règles relatives au calcul de la base d'imposition (cf. consid. 5 et 6). Enfin, comme la décision d'assujettissement de l'autorité inférieure repose sur l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), il s'agira encore de préciser la notion d'infraction à la législation fédérale (cf. consid. 7).

**2.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN et al., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., Zürich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2011, p. 300 s.).

**2.2** Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b et 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2007/27 consid. 3.3), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 120 V 357 consid. 1a). Le recourant doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid.1.2).

## 2.3

**2.3.1** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) 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. Dans cette hypothèse, elle peut renoncer 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 probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; MOSER et al., op. cit., n. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

**2.3.2** En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge 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. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1<sup>er</sup> mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1<sup>er</sup> avril 2011 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2014, n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2; A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2).

**2.4** Les recourants requièrent d'accorder l'effet suspensif au recours. Aux termes de l'art. 55 PA, applicable aux procédures ouvertes devant le Tribunal de céans en vertu du renvoi général de l'art. 37 LTAF, le recours a en principe un effet suspensif automatique. Excepté si la décision porte sur une prestation pécuniaire, l'autorité inférieure ou le Tribunal de céans peut retirer l'effet suspensif au recours. En l'occurrence, la décision porte précisément sur une prestation pécuniaire, soit l'assujettissement de la recourante au paiement des droits de douane et de l'impôt sur l'importation. Le recours a donc ex lege un effet suspensif.

### **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 suisse doivent être soumises aux droits de douane et être taxées conformément aux dispositions des lois précitées. Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Sont 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 (art. 2 et 8 ss LD, art. 1 al. 2 LTaD; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1720/2014 du 7 septembre 2015 consid. 6.1, A-6174/2013 consid. 2.1, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 4.1, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.1).

Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 LD). Aussi, la législation douanière dispose que la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 26 LD) porte l'entière responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche, un haut degré de diligence étant à cet égard exigé (FF 2004 517, p. 550 ss; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 4.2, 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 4.3, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 4.5, A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.4).

**3.2** La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations dans la mesure où les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA). Aux termes de l'art. 51 al. 1 let. a LTVA, les personnes débitrices des droits de douane doivent également acquitter l'impôt sur les importations. Sont, en principe, soumis à l'impôt sur l'importation tous les biens, y compris les

prestations de services et les droits y afférents (art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'importation du bien, soit son transfert dans la zone douanière suisse, est le fait générateur de la TVA sur l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6174/2013 consid. 2.3.1, A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 4; PASCAL MOLLARD et al., *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 404, n. 7162; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 272). L'objet de la TVA à l'importation est ainsi différent de celui de l'impôt sur territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1).

En d'autres termes, en principe le passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation. Un chiffre d'affaires au sens de la TVA n'est donc pas nécessaire, de sorte que l'impôt sur les importations est dû, alors même que le bien a été acquis sans contre-prestation, par exemple parce qu'il a été donné (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.2.1 s, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 3.3.2 et A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1; décision de la CRD 1996-013 du 13 novembre 1997 in: ASA 66 p. 590 consid. 3b; ALOIS CAMENZIND et al., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2012, ch. 1839 p. 629; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272 s.; DANIEL RIEDO, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 4).

#### **4.**

**4.1** Selon les art. 68 et 70 al. 2 let. a LD, toute personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière est assujettie aux droits de douane et est ainsi débitrice de la dette douanière. Cette disposition englobe non seulement le conducteur de marchandise et leur mandant au sens juridique du terme, mais également celui qui donne l'ordre, d'une quelconque manière, d'introduire une marchandise dans le territoire douanier (FF 2004 517, 590 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3637/2010 du 6 juillet 2011 consid. 2.4 ; REMO ARPAGAU, *Das schweizerische Zollrecht*, in: Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [édit.], *Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2007, p. 236 s., n. 424 ; MICHAEL BEUSCH, in: Kocher/Clavadetscher [édit.], *Zollgesetz [ZG]*, Berne 2009, ad art. 70 n. 4 ; MOLLARD et al., op. cit., p. 550, n. 450). La personne débitrice de la dette douanière est tenue de s'en acquitter ou, dans l'hypothèse où l'administration des douanes l'exigerait, de la garantir (art. 70 al. 1 LD).

**4.2** Aux termes de l'art. 51 al. 1 LTVA est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane. Les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 70 LD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues (cf. art. 70 al. 3 LD). Selon l'art. 70 al. 1 LD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants. Du point de vue systématique et téléologique, ces dispositions doivent être interprétées de manière extensive, afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation des marchandises en cause répondent desdits droits (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2b; 107 Ib 199 consid. 6a-b; 89 I 545 consid. 4; arrêts du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 6.1; 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1 et 2A.552/2001 du 14 mai 2002 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 3.1; A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.1).

## **5.**

**5.1** Conformément à l'art. 19 al. 1 let. a LD, le montant des droits de douane est déterminé selon le genre, la quantité et l'état de la marchandise au moment où elle est déclarée au bureau de douane. Si aucune autre unité de perception n'est prévue, celui-ci est défini selon le poids brut de la marchandise à dédouaner (art. 2 al. 1 LTaD). Les taux et bases de calcul en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière sont déterminants (art. 19 al. 1 let. b LD ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10.3).

En cas de doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'Administration fédérale des douanes peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à l'estimation de la base de calcul de l'impôt. Lors du contrôle judiciaire d'une telle estimation, les principes applicables sont *mutatis mutandis* ceux établis par le droit de la TVA pour les opérations réalisées sur le territoire suisse (cf. ATAF 2014/7 consid. 3.6, voir consid. 5.2 ci-après).

## **5.2**

**5.2.1** Tandis que l'assujettissement à la TVA à l'importation repose sur le seul passage du bien à travers la frontière, le calcul de cette TVA se fait à partir de la transaction qui a eu lieu entre l'importateur et le tiers; autrement dit, ces impôts sont perçus sur la contre-prestation dont l'importateur s'est acquittée pour que le bien lui parvienne (art. 54 al. 1 let. a ss LTVA). En



l'absence de transaction, le législateur fait intervenir, pour la TVA à l'importation, la notion de valeur marchande, la base imposable étant alors rattachée à cette dernière (art. 54 al. 1 let. g LTVA; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.3, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.5.1 s., A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10.4, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 5; MOLLARD et al., op. cit., ch. 269 ss p. 670).

**5.2.2** L'impôt est, en particulier, perçu sur la contre-prestation si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission (cf. art. 54 al. 1 let. a LTVA). Cela signifie qu'une relation bilatérale avec un caractère d'échange ou d'achat doit être présente. En outre, la prestation et la contre-prestation pécuniaire se font nécessairement face.

La contre-prestation qui entre en ligne de compte est la même que celle qui est déterminante sur territoire suisse. L'art. 54 al. 2 LTVA le rappelle expressément. Le principe de base demeure donc: est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (art. 24 LTVA auquel renvoie l'art. 54 al. 2 LTVA; cf. LAURENT LATTMANN, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 76 aLTVA; CAMENZIND et al., op. cit., ch. 2544 ss p. 948 s.).

Il s'ensuit donc que, s'agissant de la base de calcul, les autres dispositions légales, la pratique et la jurisprudence en matière de TVA sur territoire suisse peuvent être reprises, mutatis mutandis, en matière de TVA à l'importation (cf. MOLLARD et al., op. cit., ch. 269 ss p. 670). L'art. 54 al. 3 LTVA ajoute cependant deux éléments qui, même non compris dans la contre-prestation convenue, font partie de la base imposable, à savoir les frais de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes survenant jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse. Doivent ainsi également être intégrés dans la base de calcul les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir (cf. art. 54 al. 3 let. a LTVA, cf. MOLLARD et al., op. cit., ch. 280 ss p. 671 s.; LATTMANN, op. cit., ch. 12 s. ad art. 76 aLTVA; CAMENZIND et al., op. cit., ch. 2546 ss p. 948 s.).

Par ailleurs, pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale ayant valeur décisive (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.3.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1; A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2).

**5.2.3** Si le calcul de l'impôt ne peut être effectué sur la base de la contre-prestation, la TVA à l'importation peut être perçue à la valeur marchande (art. 54 al. 1 let. g LTVA; voir en particulier les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.3.3, A-8136/2010 du 1<sup>er</sup> novembre 2011 consid. 3.1; A-6977/2009 du 29 novembre 2010 consid. 5). Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant du pays d'origine du bien, au moment la naissance de la créance fiscale. Comme cela a été rappelé ci-devant, il y a lieu d'intégrer dans la base de calcul pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation ainsi que les frais de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes survenant jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse.

## 6.

**6.1** S'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, ne permettant pas de procéder au calcul de la valeur marchande, l'AFD peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (art. 54 al. 4 LTVA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.6 ; ATAF 2014/7 consid. 3.6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.3.4, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.6, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10.4). Dans ce cas, l'estimation de l'AFD doit respecter – *mutatis mutandis* – toutes les règles habituelles en matière d'estimation et toute la jurisprudence rendue en matière de TVA sur territoire suisse (cf. MOLLARD et al., op. cit., p. 674 ch. 302; ATAF 2014/7 consid. 3.6; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10).

En particulier, l'AFD doit motiver l'estimation et révéler sur quelles méthodes elle repose. Dans un premier temps, il appartient à l'administration

de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; voir également, MOLLARD et al., op. cit., p. 881 s. ch. 277 s.).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFD a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFD. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3).

Dans un troisième temps, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2C\_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.6, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

**6.2** Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

## 7.

**7.1** L'art. 12 DPA, quand bien même cette disposition est contenue dans une loi pénale, trouve également application en droit douanier et pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD ; art. 103 al. 1 LTVA ; MOLLARD et al., op.cit., p. 555, n. 468). Ainsi, 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 non-réclamée, ainsi que les intérêts, peuvent être exigés après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable (art. 12 al. 1 DPA).

**7.2** 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 ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside (art. 12 al. 2 DPA). Dans ce cas, chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que l'impôt sur les importations, peut être considérée comme le débiteur de la contribution soustraite dans la mesure où cette personne est considérée ipso facto comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C\_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; 2C\_185/2013 du 16 juillet 2013 consid. 8.2; 2C\_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.1; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11; A--7148/2010 du 19 décembre 2012 consid. 2.3; MOLLARD et al., op. cit., p. 556 ch. 477; ANDREAS EICKER et al., *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Berne 2012, p. 92 s.; BEUSCH, in: *Zollkommentar*, Art. 70 n. 12). A noter qu'en vertu de l'art. 103 al. 1 LTVA, la DPA est applicable en matière d'impôt sur les importations.

Par conséquent, la personne assujettie, plus précisément le débiteur de l'impôt, est sans autre tenue de livrer la prestation. L'obligation de fournir la prestation due ne dépend pas de la procédure pénale, ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C\_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2). Ainsi, la personne assujettie est tenue à la restitution même si elle ne savait rien de sa fausse déclaration de douane et n'a tiré aucun avantage personnel des infractions commises (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6c/d; arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2006 du 2 février 2007 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3.2; voir BEUSCH, in: *Zollkommentar*, Art. 70 n. 12). A ce titre, il

suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2; 115 Ib 358 consid. 3a; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 3.2).

**7.3** Aux termes de l'art. 103 al. 1 LTVA, la DPA est applicable à la poursuite pénale à l'exception de l'art. 63 al. 1 et al. 2, de l'art. 69 al. 2, de l'art. 73 al. 1 dernière phrase et de l'art. 77 al. 4 DPA. L'un des buts de l'art. 103 al. 1 LTVA est de régler la question de la relation entre une procédure administrative fondée sur la LTVA et une procédure pénale menée sur la base de la DPA (cf. IVO BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 11 n. 123; CAMENZIND et al., op. cit., ch. 2703 p. 1008 s.; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts – Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, ST 2009, p. 497; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Schluckebier/Geiger [édit.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012, Art. 103 n. 2 ss.).

Il importe de mentionner que la mise en œuvre de l'art. 103 al. 1 LTVA présuppose l'introduction d'une procédure pénale. De ce fait, cet article n'est pas applicable à une créance fiscale fondée sur l'art. 12 al. 1 DPA, dans la mesure où cette dernière est complètement indépendante de toute procédure pénale (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2008 2C\_366/2007 consid. 5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11). En effet, cette créance est autonome du fait qu'elle se base sur une infraction objective à la LTVA. Il ne s'agit pas d'une nouvelle créance mais bien d'une créance supplémentaire qui naît après la découverte d'infractions concernant des contributions soustraites (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5).

L'art. 12 al. 1 DPA représente ainsi une base légale indépendante permettant une révision ultérieure de la taxation, au détriment de l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5). Cela n'empêche toutefois pas l'utilisation des procès-verbaux pénaux à disposition dans la procédure administrative (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.701/2006 du 3 mai 2007 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3056/2015 du 22 décembre 2016 consid. 3.1.7, A-7392/2014 du 8 août 2016, consid. 3.4.1, A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1 et A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 3.3). En d'autres termes, les faits

établis durant la procédure pénale peuvent être repris au cours de la procédure administrative. Ainsi, les procès-verbaux et documents issus de procédure pénale peuvent être employés par le juge administratif, qui doit les apprécier à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (MOLLARD et al., op. cit., p. 559, n. 491 ss, EICKER et al., op. cit., p. 92 ; voir également, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 5.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3056/2015 du 22 décembre 2016 consid. 3.1.7 et A-7392/2014 du 8 août 2016, consid. 3.4.1).

## **8.**

**8.1** En l'espèce, l'objet du litige concerne la perception à titre subséquent, sur la base de l'art. 12 DPA, des droits de douane et de la TVA à l'importation engendrés par les importations sans déclaration en douane de denrées alimentaires destinées aux restaurants « C.\_\_\_\_\_ » et « E.\_\_\_\_\_ », tous deux sis à [...], effectuées entre le mois d'avril 2013 et le 25 mars 2015.

Afin de le résoudre, il convient de procéder en six étapes. Tout d'abord, les notions de sujet et d'objet fiscal, ne posant pas de problématiques particulières dans le cas d'espèce, feront l'objet d'une première analyse conjointe (consid. 8.2). Il y aura ensuite lieu d'analyser si les recourants peuvent être tenus au paiement desdits droits de douane et de ladite TVA à l'importation (consid. 8.3). Puis, il s'agira d'examiner si la base de calcul des impôts susmentionnés peut être établie par estimation (consid. 8.4). Il sera ensuite nécessaire de considérer l'exactitude de l'estimation en analysant la méthode mise en œuvre par l'AFD, tout en établissant dans quelle mesure les recourants parviennent à en démontrer le caractère manifestement inexact (consid. 8.5). La Cour analysera en outre s'il peut être retenu que la décision entreprise constate de façon inexacte et incomplète les faits pertinents (consid. 9). Enfin, et pour autant qu'ils soient pertinents, il sera discuté des arguments non examinés auparavant (consid. 10).

**8.2** S'agissant des notions de sujet et d'objet fiscal, il y a lieu d'observer ce qui suit.

Les recourants admettent tout d'abord avoir fait conduire des marchandises à travers la frontière douanière en direction de la Suisse (importation). Ils reconnaissent ainsi et à raison leur assujettissement à la législation douanière et à la TVA sur les importations ainsi que l'existence de créances fiscales y relatives. En effet, il sera rappelé ici que celui qui conduit ou fait conduire des marchandises à travers la frontière douanière est

assujetti aux droits de douane et est ainsi débiteur de la dette douanière (cf. consid. 4.1 ci-avant). Rappelons encore qu'aux termes de l'art. 51 al. 1 LTVA est assujetti à l'impôt sur les importations quiconque est assujetti aux droits de douane (cf. consid. 4.2 ci-avant). La personne débitrice de la dette douanière est tenue de s'en acquitter ou, dans l'hypothèse où l'administration des douanes l'exigerait, de la garantir (art. 70 al. 1 LD).

Les recourants concèdent ensuite ne pas avoir déclaré les marchandises importées et reconnaissent être redevables des impôts ainsi éludés. A toutes fins utiles, il sera précisé ici que les marchandises introduites dans le territoire douanier suisse doivent être soumises aux droits de douane et être taxées. Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. consid. 3.1 ci-avant). L'on se remémorera en outre que la législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations dans la mesure où les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas et qu'aux termes de l'art. 51 al. 1 let. a LTVA, les personnes débitrices des droits de douane doivent également acquitter l'impôt sur les importations. En principe, le simple passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation (cf. consid. 3.2 ci-avant).

**8.3** En ce qui concerne les infractions à la législation fédérale au sens de l'art. 12 DPA, et sans égard à une éventuelle punissabilité, objet non traité par la présente procédure, il ressort du dossier – les éléments suivants n'étant pas contestés (cf. consid. 8.2 ci-avant) – que des denrées alimentaires ont été importées sur le territoire suisse entre le mois d'avril 2013 et le 25 mars 2015 sans que les droits de douane et la TVA à l'importation n'aient été acquittés. Les aliments ont été transportés au moyen d'un véhicule diplomatique, par D.\_\_\_\_\_, sur ordre des recourants. L'utilisation d'un tel véhicule était supposée éviter d'éveiller les soupçons sur la nature des voyages et permettre ainsi aux protagonistes d'échapper à un contrôle douanier. Il ressort également du dossier que durant la période à l'étude ici, le transporteur a régulièrement emprunté la route interdite au trafic de marchandises de [...], espérant diminuer de ce fait le risque d'être soumis à un tel contrôle (cf. auditions des 25 et 26 mars 2015 de B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_, dossier AFD, feuillet 08, documents n°9150400064, 9150400079, 9150307847, 9150307853, 9150307854). Partant, les éléments constitutifs de la soustraction douanière au sens de l'art. 118 LD et

de la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 96 al. 4 let. a LTVA sont remplies et il y a donc bien eu une infraction à la législation administrative fédérale donnant lieu à l'application de l'art. 12 DPA (cf. consid. 7).

Il se justifie donc de percevoir après coup le paiement des contributions soustraites en application de l'art. 12 al. 1 DPA. Peu importe à cet égard qu'un éventuel bénéfice découlant des achats de denrées alimentaires non déclarées à la douane n'ait pas permis aux recourants de dégager un bénéfice équivalent au montant des impôts soustraits. De surcroît, force est encore de constater que les recourants appartiennent au cercle des assujettis a posteriori au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, et ce dans la mesure où ils sont solidairement débiteurs des contributions en jeu ici selon la législation fiscale spéciale. En effet, ces derniers répondent aux définitions de débiteurs des redevances concernées données par les arts. 70 al. 2 et 3 LD et 51 al. 1 LTVA. Leur avantage illicite réside dans le non-paiement des redevances dues (cf. consid. 3 et 4 ci-avant).

**8.4** En l'état doit encore être examinée la question de la base de calcul en matière de TVA à l'importation et de droits de douane.

A cet égard et premièrement, il ressort du dossier que n'ayant pu constater visuellement toutes les importations sans déclaration commises durant la période faisant l'objet de la présente cause ni reconstituer le déroulement de ces dernières sur la seule base de preuves tangibles, l'AFD a, afin de déterminer les montants d'impôts soustraits, procédé à une estimation. En l'occurrence, les recourants ne contestent pas, et à raison, qu'il ait été procédé à une estimation de la base de calcul des impôts soustraits. Nul n'est donc besoin pour le Tribunal d'examiner si la base de calcul des impôts en cause peut être établie sur la contre-prestation ou la valeur marchande ou encore si les conditions de la taxation par estimation sont remplies (cf. consid. 2.1 et 5 ci-avant).

Ceci clarifié, il est désormais le lieu de rappeler ici que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par l'AFD. Il sera encore rappelé que les faits établis au cours de la procédure pénale peuvent être repris au cours de la procédure administrative. Ainsi, les procès-verbaux et documents issus de procédure pénale peuvent être employés par le juge administratif, qui doit les apprécier à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (cf. consid. 7.3 ci-avant). En l'occurrence, afin de procéder à l'estimation, l'AFD s'en est en premier lieu remise aux déclarations des protagonistes. Cela étant, les sortes et les quantités de marchandises retenues ont également été déterminées en



fonction de celles objectivement constatées lors du contrôle effectué le 25 mars 2015, des tickets de caisse et autres documents retrouvés et séquestrés durant l'enquête douanière. En outre, il y a lieu de relever que, dans les rares cas où les déclarations des protagonistes ne coïncidaient pas, l'AFD a opté pour la solution la plus favorable aux assujettis.

Il n'existe par conséquent aucune raison pour la Cour de corriger l'estimation en cause, dans la mesure où l'AFD a fait un usage correct de son pouvoir d'appréciation, en se fondant sur de nombreux indices concordants, lui permettant d'estimer correctement la dette fiscale objet de la présente procédure.

**8.5** A ce stade, il appartient encore au Tribunal de céans d'examiner dans quelle mesure les recourants parviennent à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFD. A titre liminaire il y a lieu de relever que les recourants réfutent le résultat de l'estimation. Ils contestent en particulier la fréquence des importations sans déclaration en douane et la quantité de cuisses de poulet frais retenues.

Rappelons toutefois à cet égard que le Tribunal de céans fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation et ne remplace l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en cas d'erreurs manifestes. Ainsi, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée par l'AFD à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires afin d'attester le caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration (cf. consid. 6.1 ci-avant).

**8.5.1** Concernant la quantité estimée de cuisses de poulet frais importée sans déclaration à chaque passage en douane, il sied de relever ce qui suit.

Certes, il ressort du dossier que les marchandises importées illégalement durant la période à l'étude étaient destinées au restaurant « C. \_\_\_\_\_ » et que cet établissement semble proposer qu'un seul plat comprenant des cuisses de poulet avec os. Toutefois, il ressort de l'analyse de l'extrait de la carte du restaurant fourni par les recourants que de nombreux mets y figurant se préparent avec des parties de poulet et non uniquement avec du filet de poulet. Tel est notamment le cas des « Poulet Madrass », « Poulet Vindaloo », « Poulet Sagwala » et « Poulet Achari » ou encore du « Butter chicken », ce dernier étant préparé à base de cuisses de poulet désossées. Ainsi, bien que certains de ces plats puissent également se cuisiner

avec du filet de poulet, il est indéniable que l'utilisation de cuisses à la place de filet représente une alternative intéressante, notamment sur le plan financier, étant donné que ces dernières sont généralement moins onéreuses à l'achat que le filet.

De surcroît, le Tribunal constate que la quantité (trente kilogrammes) de cuisses de poulet frais importée à chaque passage en douane retenue par l'estimation querellée correspond à la quantité déclarée par le recourant lui-même lors de ses auditions du 26 mars 2015. L'on remarquera également qu'elle est inférieure à la quantité (trente-cinq kilogrammes) par passage déclarée par le transporteur durant la procédure devant l'AFD. Finalement, la Cour rappelle qu'une quantité de cinquante kilogrammes de cette marchandise a été constatée par l'AFD lors de son contrôle, soit une quantité largement supérieure la quantité moyenne par passage retenue dans l'estimation.

Il en découle que la quantité estimée par l'AFD apparaît parfaitement réaliste. La Cour constate donc que l'autorité inférieure a fait un usage correct de son pouvoir d'appréciation, que le Tribunal de céans ne revoit en tout état de cause qu'avec retenue. En d'autres termes, le choix de cette quantité ne prête pas flanc à la critique. Le recours doit ainsi être rejeté sur ce point.

**8.5.2** Relativement au nombre d'importations sans déclaration en douane retenues par l'estimation opérée par l'AFD, il y a lieu d'observer ce qui suit.

**8.5.2.1** Les recourants estiment premièrement que l'AFD n'aurait pas tenu compte de toutes les périodes de vacances du transporteur. A cet égard, il ressort du dossier que ce dernier importait sans déclaration des marchandises pour le compte des recourants en moyenne trois fois par mois, hormis durant ses périodes de vacances à l'étranger. Le dossier révèle en outre, que le transporteur bénéficiait d'un mois de vacances par année.

La Cour remarque cependant que l'AFD n'a pas jugé utile d'exiger du transporteur qu'il justifie des dates exactes de ses vacances. Aucune modification des taux d'imposition n'étant entrée en vigueur durant la période à l'étude, elle a estimé que cette information ne pouvait jouer aucun rôle sur le calcul des redevances douanières. A cet égard, le tribunal adhère complètement avec le point de vue de l'AFD. C'est ainsi que le mois de vacances annuelles a arbitrairement été placé au mois de juillet par l'autorité inférieure dans son tableau récapitulatif des redevances réclamées. Cela étant, il ressort des extraits du passeport de D. \_\_\_\_\_ que les deux mois

d'absence placés par commodité en juillet 2013 et 2014 coïncident avec les absences réelles de ce dernier. Ainsi, ces copies confirment les propos tenus par ce dernier devant l'AFD, à savoir qu'il bénéficiait d'un mois de vacances par année. En effet, ces copies attestent de trois séjours à [étranger] effectués entre le 5 et le 17 mai 2013 (treize jours), entre les 16 décembre 2013 et le 17 janvier 2014 (trente-trois jours), ainsi que entre le 14 février et le 4 mars 2015 (dix-neuf jours), soit un total se portant à soixante-cinq jours, et correspondant aux deux mois de vacances pris en compte par l'estimation. Il s'impose donc ici pour le Tribunal de constater que les deux mois de vacances retenus par l'AFD s'avèrent parfaitement réalistes et ne prêtent pas flanc à la critique.

Les recourant font encore valoir que, outre ces trois séjours à [étranger], D. \_\_\_\_\_ aurait également pris des vacances en Europe durant les mois de juillet des années concernées par la présente procédure. L'on ne saurait cependant se contenter sur ce point de simples allégations. En effet, ces affirmations sont ici dénuées de tout élément concret ou moyen de preuve. Or, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFD à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration (cf. consid.6 ci-avant). En l'occurrence, les recourants n'apportent pas une telle preuve, loin s'en faut.

En définitive, ces derniers ne parviennent pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle a procédé l'AFD ne correspond manifestement pas à la réalité s'agissant des périodes de vacances du transporteur. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'autorité inférieure est exacte.

**8.5.2.2** Les recourants estiment ensuite que l'AFD n'aurait pas tenu compte de toutes les périodes d'absence pour cause de maladie de D. \_\_\_\_\_. A ce propos, il ressort des pièces à disposition du Tribunal que ce dernier était en incapacité totale de travailler entre les 16 et 23 mai 2014. Or, comme le relève à raison l'AFD dans sa prise de position du 5 novembre 2015, une absence d'une semaine peut parfaitement s'intercaler entre trois livraisons réparties sur un mois. Concernant les autres périodes de maladies alléguées, le tribunal constate qu'il ne s'agit une fois encore que de simples allégations dénuées de tout élément concret ou moyen de preuve. Or, comme nous l'avons vu précédemment, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFD à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en

fournissant les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration (cf. consid.6 ci-avant). Tel n'est manifestement pas le cas ici. En d'autres termes, les recourants ne parviennent pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle a procédé l'AFD ne correspond manifestement pas à la réalité s'agissant des périodes d'absence pour cause de maladie du transporteur. Il s'agit dès lors de considérer ici que l'estimation opérée par l'autorité inférieure est exacte.

**8.5.2.3** Finalement, il est impossible pour la Cour de céans de déterminer, sur la base des écritures des recourants, si ces derniers contestent que la prétendue fermeture annuelle du restaurant au cours des dix derniers jours du mois de décembre n'ait pas été prise en compte dans l'estimation. Cette question peut toutefois souffrir de demeurer ouverte étant donné que le recourant a concédé, dans son courrier du 9 octobre 2015, ne pas avoir intégralement fermé le restaurant durant cette période et avoir assuré un service limité. Une fermeture annuelle du restaurant de dix jours ne saurait ainsi être retenue.

Il découle des considérants qui précèdent que c'est à tort que les recourants prétendent que la décision querellée cherche à minimiser les périodes d'absences du transporteur et laisse supposer que son activité était constante. Le grief s'avère ainsi être manifestement mal fondé.

**8.5.3** Les recourants estiment enfin que l'AFD aurait accordé un poids démesuré aux déclarations du transporteur. Comme on va le voir, ce grief n'apparaît cependant pas fondé dans le cas d'espèce.

**8.5.3.1** Les recourants soulèvent que les déclarations du transporteur ne seraient pas totalement crédibles. Ce dernier aurait tenté de cacher que la rémunération par lui perçue ne correspondrait pas exclusivement aux importations sans déclaration effectuées pour le compte des recourants mais également à quelques menus travaux de carrelage, de peinture, de nettoyage et d'électricité réalisés en faveur des recourants.

La Cour constate cependant à cet égard que si les rémunérations du chauffeur ont certes servi d'indice pour calculer la fréquence des passages en fraude de la frontière, il ne s'agit là que d'un des nombreux facteurs pris en compte par l'AFD afin d'effectuer l'estimation litigieuse. Ceci clarifié, il sera encore relevé ici que des carnets ont été séquestrés lors des perquisitions effectuées dans les restaurants des recourants. Ces carnets mentionnent

entre autres, à plusieurs reprises, une date et le nom du transporteur suivi d'un chiffre, soit:

2013

Mars	1'500
Mai	1'500
Juin	1'500
Septembre	1'500
Octobre	431 + 600

2014

Février	700
Mars	1'500
Mai	700
Août	700
Septembre	700
Octobre	750
Novembre	700

Il ressort des déclarations effectuées, tant par le transporteur que par le recourant lors de leurs auditions respectives, que ces inscriptions correspondent au montant des rémunérations versées par les recourants à D.\_\_\_\_\_. Il sied encore de constater ici que du propre aveu du recourant, le transporteur était rémunéré à hauteur d'environ Fr. 450.- pour trois passages de marchandises importées en fraude et qu'il est plausible que ce dernier puisse avoir perçu Fr. 1'500.- pour trois mois de « transports ». Le recourant a concédé en outre que ces montants « correspondent principalement au versement [de la rémunération de D.\_\_\_\_\_] pour le transport de marchandises à travers la frontière ».

Il en découle que, pour autant qu'elle ait existé, l'activité de D.\_\_\_\_\_ consistant à effectuer des menus travaux en faveur des recourant ne représente qu'une infime partie des contre-prestations perçues. Au surplus, aucun élément concret ou moyen de preuve ne vient corroborer l'allégation des recourants selon laquelle une partie des contre-prestations perçues par le transporteur correspondrait à la réalisation de petits travaux. Or, comme précédemment mentionné, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFD à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration (cf. consid.6 ci-avant). Tel n'est manifestement pas le cas ici. En d'autres termes, les recourant ne

parviennent pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle a procédé l'AFD ne correspond manifestement pas à la réalité. Il convient donc de considérer que l'estimation opérée par l'autorité inférieure est exacte.

**8.5.3.2** Ensuite, l'on peine à comprendre l'allégation des recourants selon laquelle le transporteur des marchandises aurait, afin « de se prémunir des conséquences de l'affaire sur son activité diplomatique », acquiescé « à toutes sortes d'appréciations faites par l'autorité intimée sur les quantités et la fréquence des passages ». Premièrement, ce dernier n'avait absolument aucun intérêt à exagérer ses déclarations et à se charger ainsi davantage, tant pénalement que dans la présente procédure administrative. Il semble ensuite douteux que supposée exagération permette à l'intéressé de se prémunir des retombées de la présente cause sur son activité professionnelle.

**8.5.4** Dans ces circonstances, il ne peut être admis que l'AFD aurait, d'une manière générale et afin d'infliger « une punition » aux recourants, accordé un poids démesuré aux déclarations du transporteur. En effet, il ressort de ce qui précède ainsi que de l'ensemble du dossier que ce dernier est resté cohérent et plutôt constant dans ses déclarations, lesquelles coïncident largement avec la documentation retrouvée par l'organe douanier. Le Tribunal constate en outre que, dans les rares cas où les déclarations des protagonistes ne coïncidaient pas, l'AFD a opté pour la solution la plus favorable aux assujettis.

Par conséquent, il apparaît clairement que les recourants n'ont su démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFD. En d'autres termes, ils ne parviennent pas à établir, preuve à l'appui, que l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité. Ainsi, il y a lieu de considérer que cette dernière a été correctement établie. Le recours doit donc être rejeté.

## **9.**

S'agissant du grief de constatation inexacte et incomplète des faits pertinents avancé par les recourants, il sied de relever ce qui suit.

Les recourants estiment que la décision attaquée se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, dès lors qu'elle passe outre les explications présentées par les recourants, notamment en date du 9 octobre 2015, et ne prend pas en compte l'ensemble des circonstances du cas. Ils considèrent avoir produit des éléments de preuve pertinents et avoir fourni des

indications supplémentaires au sujet des déclarations du transporteur, de sorte qu'il s'imposerait soit de relativiser ses déclarations, soit de l'auditionner à nouveau pour qu'il apporte plus de précisions. Or, l'on ne saurait suivre l'argumentation des recourants sur ce point.

Premièrement, comme nous l'avons vu, dans les rares cas où les déclarations des protagonistes ne coïncident pas, l'AFD a opté pour la solution la plus favorable aux assujettis. Il ne peut donc être retenu ici que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte des explications fournies par les recourants durant la procédure par devant elle. Le grief de constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents doit ainsi être rejeté. Deuxièmement, le droit d'être entendu comprend certes le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes. Comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus), ce droit n'empêche cependant pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. En l'occurrence, les pièces du dossier sont suffisamment nombreuses et claires pour que la Cour de céans acquière la conviction nécessaire pour juger dans le sens d'un rejet. Par conséquent, par appréciation anticipée des preuves, il n'apparaît nullement utile d'entendre le témoin proposé par les recourants. En d'autres termes, le Tribunal considère, sur la base des documents à sa disposition, que les faits sont suffisamment élucidés et qu'il n'y a pas à attendre de cette audition des éléments qui viendraient contredire ce qui précède. Il est donc renoncé à cette audition par appréciation anticipée des preuves

## **10.**

S'agissant des arguments des recourants qui n'ont pas encore été traités, il y a lieu de considérer ce qui suit.

**10.1** Les recourants soulèvent que la survie économique de la recourante serait le véritable enjeu de la présente procédure.

Or, l'on ne peut suivre l'argumentation des recourants sur ce point. Le fait que la recourante se trouve dans une situation financière difficile ne change rien à l'existence de la dette fiscale et à l'obligation de s'en acquitter. Contrairement à ce que laisse entendre les recourants, l'AFD n'a pas pour objectif de les punir, aucune peine n'entrant en ligne de compte à ce stade, la créance fiscale ne pouvant être qualifiée de punition. Bien au contraire, l'AFD est légalement tenue de déterminer de manière objective les sortes

et les quantités de marchandises effectivement importées. Les redevances d'entrée se calculent sur la base de critères prévus par la législation fiscale applicable, et non en fonction de circonstances relevant de l'opportunité. Ainsi, et conformément au principe de la légalité applicable en droit fiscal, l'on ne saurait en aucune façon adopter une attitude pragmatique consistant à favoriser la continuité de l'activité de la recourante en réduisant, au regard du principe de la proportionnalité, la créance fiscale querellée.

**10.2** Finalement, le Tribunal relève qu'il lui est difficile de déterminer, sur la base des écritures des recourants, si ces derniers contestent le montant des frais de procédure mis à leur charge par l'autorité inférieure.

A cet égard, le Tribunal administratif fédéral rappelle qu'il se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent. Or, tel n'est manifestement pas le cas ici.

## **11.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 5'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants qui succombent, 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 impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario, et art. 7 al. 3 FITAF).

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



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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.-, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

Pour autant que les conditions au sens des art. 82 ss, 90 ss et 100 ss LTF soient remplies, 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. 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :