



Cour I
A-1234/2017

Arrêt du 17 avril 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **X.** _____,
3. **B.** _____,
4. **C.** _____,

tous représentés par

Maître Philippe Neyroud et Maître Sofia Suarez-Blaser,
Etude Aubert Neyroud & Stückelberg,
recourants,

et

D. _____ SA,

représentée par

Maître Paul Hanna, Borel & Barbey Avocats,
intervenante,

contre

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

Objet

Douanes; franchise; TVA à l'importation.

Faits :**A.**

A._____ est le père de deux enfants, B._____ et E._____. Ils exercent tous les trois la profession de *** dans la région *** frontalière de Genève. Depuis [...] 1995, A._____ est gérant du groupement foncier agricole X._____ (ci-après : le GFA), auquel sont également associés, dans une proportion qu'il n'est pas nécessaire de déterminer dans le cadre du présent litige, ses deux enfants. Le GFA est propriétaire de terrains agricoles sur les communes françaises de F._____ et de G._____. Son but social est ***.

B.

A._____ [est] actionnaire de la Société civile d'exploitation agricole C._____ (ci-après : la SCEA) [, dont le but social est] la culture de légumes, de melons, de racines et de tubercules. Dans le cadre de cette exploitation, [il loue] les terres arables au GFA, uniquement sur la commune de G._____ (France). Le gérant de la SCEA et de la Sàrl est B._____. E._____, l'autre fils de A._____, est un employé, salarié, de ces entités. Il ressort toutefois du dossier que c'est bien A._____ qui a été responsable de la conduite de cette exploitation maraîchère.

C.

Depuis 1997, B._____ exploite en effet sa propre entreprise [...] active dans la culture de légumes, de melons, de racines et de tubercules. Cette exploitation loue également les terres du GFA, mais uniquement sur la commune de F._____ (France).

D.

Par demande d'entraide internationale du 23 février 2016, la Direction d'arrondissement des douanes ***, Section antifraude douanière *** (ci-après : SA ***) a requis la Direction française Régionale des Douanes et droits indirects à *** de procéder à un contrôle *a posteriori* de l'authenticité et de l'exactitude de 2010 certificats d'origine zonienne, couvrant une période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015. Ces documents douaniers à contrôler avaient été établis au nom du GFA et avaient servis à l'importation en franchise de droits de douane de produits de l'agriculture de la zone franche vers la Suisse. Faisant droit à la requête précitée, la Direction régionale des douanes française a répondu en date du 26 avril 2016 que parmi les 2010 certificats contrôlés, seuls 31 étaient conformes à la législation douanière en vigueur et qu'ainsi 1979 certificats ne l'étaient pas. A ce courrier était annexé le rapport détaillé des autorités douanières

françaises quant aux certificats d'origines conformes et non conformes, ainsi que les quantités et valeurs de marchandises exportées de France et importées en Suisse sur la base des certificats conformes et non conformes, reproduit ci-après :

[...]

E.

Dans l'intervalle, à savoir le 3 mars 2016, A. _____ fut intercepté en retrait du poste frontière de *** à bord d'un camion ***, lequel transportait 735.2 kg brut de produits de l'agriculture non déclarés à l'importation. Il ressort des explications de A. _____ au sujet de cet épisode que c'est de manière intentionnelle que les formalités douanières n'avaient pas été effectuées ce jour-là sachant que les produits transportés auraient dû être soumis à des droits de douanes. Lesdits droits, à hauteur de 5'455 fr. 30, ainsi que la TVA à l'importation, pour 163 fr. 20, ont fait l'objet de décisions entrées en force et ne font pas partie de l'objet du litige.

F.

Par courrier du 14 juin 2016, la SA *** remit une liste à A. _____ et à B. _____ comportant l'ensemble des marchandises importées en lien avec les 1979 certificats d'origines non conformes entre le 1^{er} janvier 2011 et le 31 décembre 2015, mentionnant le poids respectifs de l'importation et les droits de douanes correspondants. Des 326 pages de cette liste, on extraira le tableau récapitulatif suivant :

[...]

Il résulte en particulier du contrôle opéré et du rapport de la Direction régionale des douanes française du 26 avril 2016 que les 1979 certificats d'origine non conformes présentaient des quantités et des valeurs de marchandises non correspondantes entre les « Déclarations d'exportation de zone vers la Suisse en trafic de marché (Form. SF 6 M) » et les « Déclarations pour l'importation en franchise dans le trafic avec la zone franche (Form. DVI-3) » alors que ces deux formulaires (dits manifold), malgré un intitulé différent, auraient dû être remplis à l'identique, étant en principe remplis une unique fois et copiés au moyen d'une feuille carbone insérée entre les deux.

Par décision du 28 juin 2016, la SA *** fixa le montant des droits de douanes éludés, de manière concordante avec le tableau ci-dessus, à hauteur de 3'562'840 fr. 20, soit 3'465'545 fr. de droits de douane et

86'638 fr. 65 de TVA à l'importation, auxquels étaient ajoutés 10'656 fr. 55 d'intérêts moratoires. Dite décision fut notifiée tant à A. _____ qu'à son fils B. _____, tous deux étant solidairement responsables du paiement de l'impôt. Par acte du 22 juillet 2016, les deux prénommés ont fait recours contre cette décision.

Par deux décisions de perception subséquente du 25 octobre 2016, entrées en force faute de recours, le SA *** a par ailleurs rendu également solidairement responsable du paiement de l'impôt (droits de douane et TVA) le GFA et la SCEA, tout en précisant que le montant total n'était dû qu'une fois.

G.

Par deux décisions sur recours du 20 janvier 2017, la Direction générale des douanes a entièrement rejeté les recours déposés par respectivement A. _____ et par B. _____, tout en fixant les frais de la procédure à hauteur de 15'000.00 fr. Par acte de recours unique du 22 février 2017, A. _____ et B. _____ (ci-après également : les recourants), ainsi que le GFA et la SCEA, ont interjeté recours auprès de la Cour de céans contre les décisions précitées. Ils estiment en substance que les importations litigieuses sont intervenues en provenance de zones franches et qu'aucun droit de douane ne serait dû. Dans sa réponse du 8 mai 2017, la Direction générale des douanes (ci-après : l'autorité inférieure) s'est déterminée en proposant le rejet intégral du recours. Les parties se sont encore déterminées par écritures ultérieures des 15 juin et 3 août 2017, respectivement du 21 juillet 2017.

H.

Par requête du 11 décembre 2017, la société D. _____ SA a demandé à pouvoir intervenir dans la présente procédure, en expliquant qu'en tant que destinataire de la marchandise importée, elle était partie à une procédure de perception subséquente devant l'Administration fédérale des douanes. Cette procédure parallèle et connexe est actuellement suspendue jusqu'à droit connu dans la présente procédure. Par décision incidente du 5 mars 2018, l'intervention de la société D. _____ SA (ci-après : l'intervenante) a été admise. Cette dernière s'est déterminée le 6 juillet 2018, donnant lieu au dépôt d'observation par l'autorité inférieure en date du 3 septembre 2018. Les recourants et l'intervenante se sont encore spontanément déterminés le 26 octobre 2018.

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

Droit :**1.**

1.1 Aux termes de l'art. 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le recours est recevable contre les décisions des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision.

En l'occurrence, le recours du 22 février 2017 contre les décisions sur recours de la DGD du 20 janvier 2017 a été interjeté dans le délai légal auprès du Tribunal administratif fédéral, compte tenu de la notification des décisions le 23 janvier 2017 seulement. En application des dispositions précitées, la Cour de céans est au surplus matériellement compétente. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

La qualité pour agir selon l'art. 48 al. 1 PA appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire, est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ces trois conditions doivent être réalisées de manière cumulative. Le recourant doit être touché directement et non de manière indirecte ou médiate. Il ne suffit pas que l'issue de la procédure puisse influencer de quelque lointaine façon sa sphère d'intérêts ou qu'il ne soit touché que « par ricochet » par la décision attaquée (cf. ATF 137 II 40 consid. 2.3, 137 II 30 consid. 2.2.3, 135 V 382 consid. 3, 135 I 43 consid. 1.4 et 135 II 145 consid. 6.1 s. ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3^e éd. 2011, p. 727 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n° 1358 ss ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^{ème} éd., 2015, p. 483 ss).

En l'espèce, les deux décisions entreprises du 20 janvier 2017, respectivement adressées à A._____ et à son fils B._____, ont été rendues sur les recours que ces derniers ont chacun formés contre la décision de première instance du 28 juin 2016, dont ils étaient les uniques

destinataires, à l'exclusion de GFA et de la SCEA. Ces deux entités ont en effet été reconnues solidairement responsables du paiement de l'impôt par décisions (séparées) de perception subséquente du 25 octobre 2016 qui, on l'a vu, sont entrées en force faute d'avoir été attaquées dans le délai prévu à cet effet (cf. let. F ci-avant). Le GFA et la SCEA n'ont ainsi pas formellement pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et n'ont pas non plus été privés de la possibilité de le faire. Partant, la qualité pour agir devrait leur être déniée et le recours déclaré irrecevable en ce qui les concerne.

1.2 D'après l'art. 24 de la Loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n. marg. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure et correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 367 consid. 1a; voir aussi les arrêts du TAF A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 1.2.1 et A-1668/2015 du 18 mai 2016 consid. 1.4).

1.3 Dans les cas présents, l'état de fait est commun aux deux recourants, les décisions sur recours tendant à la perception subséquente d'un montant unique dont ils seront, le cas échéant, solidairement responsables. Les recourants sont au surplus représentés par le même mandataire, lequel a agi par un unique mémoire de recours du 22 février 2017. Il est de plus indiscutable que les deux causes ayant donné lieu à deux décisions sur recours identiques présentent une étroite unité dans les faits et posent en outre les mêmes questions juridiques. Il apparaît dès lors judicieux de ne rendre qu'une seule et même décision en la matière, de procéder à une jonction de cause, sans qu'il se justifie de rendre, au surplus, une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours, celle-ci ne pouvant pas causer de préjudice irréparable (art. 46 al. 1 let. a PA a contrario). Partant, il convient de réunir les causes A-1234/2017 et A-1235/2017 sous un seul numéro de dossier, soit le A-1234/2017.

1.4 Le litige porte en substance sur la perception subséquente des redevances d'entrée dues sur l'importation de 1'224'076 kg de produits de l'agriculture durant la période 2011 à 2015 et concerne un montant total de 3'562'840 fr. 20. Cette somme comprend trois créances complètement séparées les unes des autres, à savoir une créance de 3'465'545 fr. de

droits de douane, une créance de 86'638 fr. 65 de TVA à l'importation, et enfin une créance de 10'656 fr. 55 d'intérêts moratoires.

La question des droits de douane sera traitée dans un premier temps : quant à leur principe (consid. 2 et 3) et quant à leur quotité (consid. 4), ainsi que sur la question de la prescription de la créance douanière (consid. 5). La problématique de la TVA à l'importation sera traitée dans un consid. 6. Enfin, la question de la responsabilité solidaire de l'intervenante sera abordée (consid. 7).

Droits de douane

2.

Les recourants contestent dans un grief principal, qui doit être traité en premier lieu, être redevables des droits d'entrée sur le territoire suisse. Ils estiment que l'importation des produits agricoles – qui n'est en tant que telle pas contestée – serait intervenue en franchise des droits de douane car en provenance de zones franches.

2.1 Toutes les marchandises importées ou exportées doivent être présentées au bureau de douane compétent, placées sous contrôle douanier et annoncées à la visite (art. 7 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). Les droits de douane applicables à l'entrée et à la sortie sont déterminés par le tarif des douanes (cf. loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes [LTaD, RS 632.10] ; cf. également l'art. 7 LD). De son côté, l'art. 21 LD règle l'obligation de conduire les marchandises (*Zuführungspflicht*). Ainsi, quiconque introduit ou fait introduire des marchandises dans le territoire douanier ou les prend en charge par la suite doit les conduire ou les faire conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche (art. 21 al. 1 LD). L'origine de certaines marchandises permet cependant à ces dernières de bénéficier d'un traitement préférentiel, voire d'une franchise des droits lors du passage de la douane. Une exception au droit de douane général doit cependant se baser soit sur une base légale explicite soit sur un accord international (cf. art. 2 et 8 ss LD, art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-1005/20014 du 11 février 2015 consid. 4.1, A-5061/2013 du 5 mars 2014 consid. 3.1). Conformément à l'art. 8 ch. 1 let. a LD, ainsi, les marchandises ou quantités de marchandises désignées comme exemptes de droits, dans la LTaD ou dans les traités internationaux, sont admises en franchise des droits d'entrée.

2.2 Il ressort du dossier ici litigieux que le régime douanier susceptible d'être appliqué au cas d'espèce est de deux ordres. Il existe en effet d'une part une zone franche, intitulée initialement « petite zone », mais actuellement référencée simplement comme « zone franche ». Son tracé est délimité par le Traité de Turin de 1816 (cf. consid. 2.3.1 à 2.3.5 ci-après) et dans laquelle sont sises de manière incontestée les parcelles de la commune française de F._____. Il existe d'autre part une zone frontière instituée par l'art. 43 al. 2 LD, initialement intitulée « grande zone », dont la surface est comprise dans une bande de 10 km de chaque côté de la frontière douanière (zone parallèle). Cette zone douanière spéciale est actuellement appelée « zone maraîchère ». Elle comprend notamment, pour ce qui est du présent cas et de manière incontestée, les terrains sis sur la commune française de G._____ (cf. consid. 2.4, ci-après). Comme on le verra, la réglementation douanière applicable à ces deux zones ne sont pas les mêmes et il convient de les distinguer.

2.3

2.3.1 La Suisse a conclu de nombreux accords internationaux contenant des règles d'origine, desquelles il découle un traitement préférentiel, respectivement une franchise des droits (cf. arrêts du TAF A-7689/2008 et A-7733/2008 du 8 septembre 2009 consid. 2.3.1, A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.1 et A-1482/2007 du 2 avril 2008 consid. 4.5 ; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, in : Kocher/Clavadetscher [édit.] Zollgesetz, 2009 [ci-après : Auteur, Zollgesetz], Einleitung ch. 90 ss ; REMO ARPAGAU, Das schweizerische Zollrecht, in : Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [édit.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, 2007, ch. 561 ; MARCO VILLA, La réglementation de l'origine des marchandises, Etude de droit suisse et de droit communautaire, 1998, p. 117 ss). Il convient d'examiner dans quelle mesure certains de ces accords sont applicables à la zone franche (« petite zone ») ici en cause.

2.3.2 Pour mémoire, la chute de Napoléon I^{er} a été suivie en 1814-1815 d'une recomposition territoriale de l'Europe établie notamment lors du Congrès de Vienne (voir DOMINIQUE P. MAYE, La Savoie de 1815 à 1919, in: Hafner/Kley/Monnier [éd.], Commentationes Historiae Iuris Helveticae - IX, 2012, p. 127-139, 128; IRÈNE HERRMANN, De la frontière signifiée à la frontière signifiante. Genève et les traités post-napoléoniens, in: Kaiser/Sieber-Lehmann/Windler [éd.], En marge de la Confédération: Mulhouse et Genève, 2001, p. 395-418, 396; OTFRIED NIPPOLD, Le développement historique du droit international depuis le congrès de Vienne, in: Recueil des cours de l'Académie de Droit International de La Haye, vol. 2, Leiden 1924, p. 5-121, 25). Sont ainsi jetées les bases d'un

renouvellement de ce que l'on appellera le concert européen, qui voit les grandes puissances s'équilibrer en se neutralisant mutuellement (voir ANDREAS R. ZIEGLER, Introduction au droit international public, 2015, n. 76; SAMANTHA BESSON, Droit international public - Abrégé de cours et résumés de jurisprudence, 2011, p. 10).

Dans ce contexte, le Traité de Turin est signé le 16 mars 1816 entre Sa Majesté le roi de Sardaigne, la Confédération suisse et le canton de Genève (RS/GE A 1 07 ; voir VICTOR MONNIER, L'origine de la neutralité suisse étendue à la Savoie du Nord dans les traités de 1815 et 1816, in : Pouvoirs et territoires dans les Etats de Savoie, 2010, p. 79-89, 86), l'échange des instruments de ratification ayant eu lieu le 2 septembre 1816 à Zurich (CHARLES PICTET DE ROCHEMONT, Correspondance diplomatique de Pictet de Rochemont et de François d'Ivernois. Paris, Vienne, Turin, 1814 - 1816, 1914, p. 558 à 563 ; au sujet de traité de Turin : cf. arrêt du TF 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 7, en particulier consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1). Conclu avant la fondation de l'Etat fédéral en 1848 (ATF 118 la 195 consid. 5a, ATF 104 III 68 consid. 3 [= JdT 1980 II p. 66 ss]), ce n'est donc pas ledit Etat fédéral qui est intervenu du côté suisse ; les Parties étaient Sa Majesté le roi de Sardaigne, la Confédération suisse (en tant que Confédération d'Etats existant antérieurement à 1848 [voir ATF 118 la 195 consid. 5a]) et le canton de Genève. La question de savoir par quel moyen précisément et à quel moment le Traité de Turin a lié la Suisse et la France d'aujourd'hui, peut rester néanmoins ouverte. Il suffit en effet de remarquer que la Suisse aussi bien que la France se sont considérées liées par le Traité de Turin du 16 mars 1816 lors de l'établissement du Compromis d'arbitrage conclu le 30 octobre 1924 entre la Suisse et la France au sujet des zones franches de la Haute-Savoie et du Pays de Gex (RS 0.631.256.934.95, entré en vigueur le 21 mars 1928, approuvé par l'Assemblée fédérale le 26 mars 1925 [RO 11 119], ce qui a été fixé dans l'arrêt de la Cour permanente de justice internationale [ci-après: CPJ]; Ständiger Internationaler Gerichtshof] du 7 juin 1932 série A/B n. 46 p. 96 ss, 122 ; Message du 10 octobre 1921 à l'Assemblée fédérale concernant la Convention entre la Suisse et la France réglant les relations de commerce et de bon voisinage entre les anciennes zones franches de la Haute-Savoie et du Pays de Gex et les cantons suisses limitrophes, signée à Paris le 7 août 1921, FF 1921 IV 523, 527; Message du 14 octobre 1919 à l'Assemblée fédérale concernant l'accord conclu entre le Conseil fédéral et le Gouvernement français tel qu'il figure à l'article 435 du Traité de Paix entre les Puissances alliées et associées et l'Allemagne, FF 1919 V 165, 174).

2.3.3 Selon le Règlement du 1^{er} janvier 1934 concernant les importations en Suisse des produits des zones franches (ci-après : le Règlement ; RS 0.631.256.934.953), en corrélation avec la Sentence arbitrale du 1^{er} décembre 1933 concernant les importations en Suisse des produits des zones franches de la Haute-Savoie et du Pays de Gex (ci-après : la Sentence arbitrale; RS 0.631.256.934.952), les produits originaires de ces régions bénéficient d'une franchise des droits de douane à l'importation en Suisse. Il s'agit ici de la (petite) « zone franche ». Entrent ainsi en Suisse en franchise de tous droits de douane, sans limitation de quantité, les produits originaires et en provenance des zones franches autres que ceux visés à l'art. 3 du Règlement, soit en particulier les produits de l'agriculture et des branches annexes, les produits minéraux bruts ainsi que le gibier chassé et les poissons pêchés dans les zones (art. 2 du Règlement). La notion d'origine zonienne a été définie dans l'échange de notes du 31 décembre 1938 concernant les produits industriels des zones franches admis en franchise de douane, annexé au Règlement. Conformément à ce document, sont notamment réputés d'origine zonienne les produits ayant subi en zone un travail notable et dans lesquels la matière première d'origine zonienne, la main-d'œuvre zonienne incorporée et la part de frais généraux y afférente représentent en principe le 50 % au moins du prix de revient. L'origine des éléments essentiels du produit et l'importance du processus de fabrication doivent également être pris en considération. Quant aux contingents, ils ont été fixés dans l'annexe au Règlement. S'agissant néanmoins des produits de l'agriculture, comme en l'espèce, aucune restriction n'est applicable.

2.3.4 La seule provenance de la zone franche ne permet toutefois pas une importation de produits de l'agriculture sans conditions, la réglementation internationale ayant prévu deux conditions formelles pour l'obtention de la franchise. Premièrement, conformément au § 1 de la Sentence arbitrale, l'admission en Suisse de produits bénéficiant de la franchise sans limitation de quantité est en effet subordonnée au dépôt préalable, par chaque exploitant, entre les mains du service des douanes françaises chargé du contrôle des zones franches, d'une déclaration fondamentale agricole (ci-après : DFA) indiquant la nature de l'établissement, sa consistance, le détail des cultures, les moyens de production, le nombre des animaux, des ruches, etc... Cette déclaration doit également contenir tous renseignements permettant de déterminer les quantités approximatives de produits que l'exploitation est susceptible de fournir. Cette déclaration est contrôlée et visée par le service des douanes françaises et transmise par ses soins à l'administration des douanes suisses. Secondement, quand bien même l'exploitant est au bénéfice d'une DFA, encore faut-il que les

produits importés en Suisse soient accompagnés des certificats d'origine zonienne délivrés par le service des douanes françaises et attestant que ces produits proviennent bien d'une zone franche.

Par conséquent, s'agissant en particulier de produits de l'agriculture comme en l'espèce, l'importation en provenance de la zone franche (« petite zone ») est libre de droits d'entrée, à la condition toutefois que l'origine zonienne de produits puisse être dûment attestée par la documentation douanière adéquate. En substance, l'exploitant agricole qui a obtenu une déclaration fondamentale agricole de l'administration des douanes française, peut exporter, respectivement importer en Suisse, les produits agricoles pour autant qu'il puisse prouver l'origine zonienne des produits. Or cette preuve, dont le fardeau revient au contribuable, est apportée par le remplissage des formulaires manifold SF 6 M et DVI-3 précités (let. F ci-dessus) et surtout par la conformité de ces formulaires avec la déclaration fondamentale auxquels ils se rapportent.

2.3.5 L'art. 6 du Règlement prescrit que les deux gouvernements prennent les mesures de contrôle et de sanction pénale propres à empêcher les fraudes. Selon le § 5 de la Sentence arbitrale, le gouvernement français prend les dispositions nécessaires pour sanctionner par des pénalités les abus ou tentatives d'abus qui pourraient être commis en vue de faire admettre en Suisse – au bénéfice d'une franchise des droits à l'importation – des produits qui n'y auraient pas droit, et notamment le dépôt de déclarations inexactes, ainsi que l'utilisation ou la tentative d'utilisation frauduleuse des certificats d'origine ou de contingentement, ou de faux certificats. Pour sa part, le gouvernement suisse peut, dans le cadre de sa législation, prendre toutes les mesures de vérification et de contrôle jugées nécessaire (§ 8 de la Sentence arbitrale).

2.3.6 C'est le lieu de rappeler que le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de constater que les résultats du contrôle effectué *a posteriori* par l'Etat d'exportation lient les autorités de l'Etat d'importation (cf. ATF 114 Ib 171 consid. 1c, 111 Ib 327 consid. 3c ; cf. également arrêts du TAF A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.4 ab initio et A-1482/2007 du 2 avril 2008 consid. 4.5 in fine). Dans sa jurisprudence claire, la Haute Cour a considéré que lorsque la preuve de l'origine zonienne ne peut pas être fournie, par exemple parce que l'exactitude du certificat de circulation des marchandises ne peut pas ou plus être réexaminée, la communication y relative de l'autorité compétente de l'Etat d'exportation doit sans autre être assimilée à l'abrogation formelle du certificat de circulation des marchandises, à laquelle l'autorité de l'Etat importateur est également liée

(cf. ATF 110 Ib 308 consid. 1; arrêts du TF 2C_355/2007 du 19 novembre 2007 consid. 2.2 et 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 2.2 ; cf. également arrêts du TAF A-5828/2008 du 1^{er} avril 2010 consid. 2.4, A-7689/2008 et A-7733/2008 du 8 septembre 2009 consid. 2.3.3, A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 3.6 et A-1750/2006 du 14 décembre 2007 consid. 3.5 in fine).

2.4 Pour ce qui est de la zone frontière maraîchère (« grande zone »), c'est la réglementation suivante qui est applicable.

2.4.1 L'art. 8 al. 2 LD habilite le Conseil fédéral à admettre en franchise certaines marchandises, en sus de celles énumérées à l'art. 8 al. 1 LD. C'est notamment le cas pour les marchandises du trafic de la zone frontière et les animaux extraits des eaux frontières (cf. art. 8 al. 2 let. j LD). L'art. 43 al. 1 et 2 LD définit le trafic de la zone frontière comme étant l'importation et l'exportation dans cette zone des marchandises du trafic rural de frontières et des marchandises du trafic de marché dans une bande de 10 km de chaque côté de la frontière douanière. L'al. 4 de cette disposition donne compétence au Conseil fédéral de régler la procédure douanière applicable au trafic dans cette zone, ce qu'il a fait en édictant l'art. 23 de l'ordonnance fédérale du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01).

2.4.2 Afin qu'une activité de trafic rural frontalier puisse être admise en franchise, elle doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes (cf. art. 8 al. 2 let. j et art. 43 LD en relation avec les art. 23 et art. 118 OD ; ATF 138 II 524 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_53/2011 du 2 mai 2011 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 3. 3, A-3875/2014 du 1^{er} décembre 2014 consid. 3.3 et A-6174/2013 du 18 juin 2014 consid. 2.2.2 ; ROLF WÜTHRICH, Zollgesetz, art. 43 n° 8 ss) :

- la personne qui demande une franchise pour un tel trafic doit être domiciliée dans la zone frontière ;
- elle doit être propriétaire, usufruitière ou fermière du bien-fonds concerné ;
- elle doit exploiter elle-même ce bien-fonds ;
- elle importe elle-même les produits ou fait importer par des employés ;
- les marchandises importées doivent être des produits bruts du sol ;
- le bien-fonds d'où sont issus les produits du sol devant être importés se situe dans la zone frontière étrangère, la zone frontière s'étend sur une bande de 10 kilomètres de chaque côté de la frontière douanière ;

- jusqu'au 30 avril de chaque année, la personne doit remettre au bureau de douane une attestation de propriété, d'usufruit ou de fermage pour le bien-fonds concerné ainsi qu'une pièce justificative comportant la déclaration de la récolte présumée des diverses cultures ;
- toute importation doit être annoncée de manière correcte au bureau de douane.

En outre, l'art. 25 al. 1 OD limite la franchise d'importation à une quantité totale (maximale) de 100 kilogrammes brut par jour et par personne, et uniquement *pour autant que la marchandise soit vendue à l'intérieur de la zone frontière suisse à des personnes physiques pour leurs propres besoins*. En adoptant la possibilité d'une franchise de douane pour le trafic rural frontalier, le législateur avait pour but d'éviter que les agriculteurs exploitant des biens-fonds des deux côtés de la zone frontière subissent un désavantage particulier.

2.4.3 La procédure douanière est par ailleurs réglée aux art. 21 ss et 72 ss LD. Aux termes de l'art. 21 al. 1 LD, quiconque introduit ou fait introduire des marchandises dans le territoire douanier ou les prend en charge par la suite doit les conduire ou les faire conduire sans délai et en l'état au bureau de douane le plus proche. La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'AFD, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). La déclaration en douane acceptée par le bureau de douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (art. 33 LD). L'exploitant qui requiert la franchise pour le transport rural transfrontalier doit en faire la demande au préalable (art. 118 al. 1 OD). Il doit pour ce faire compléter le formulaire 13.15 (la « pièce justificative », PJ, cf. art. 118 al. 1 let. b OD) et indiquer les parcelles exploitées, la superficie cultivée, le type de culture ainsi que les récoltes présumées, en produit et en poids. Il doit également obtenir des autorités étrangères la certification qu'il est bien propriétaire des biens-fonds en question et que ceux-ci sont situés dans la zone frontière. Ces documents doivent ensuite être soumis jusqu'au 30 avril de l'année courante au bureau des douanes compétent pour approbation. Toute importation effective doit ensuite être annoncée au bureau de douane compétent.

2.4.4 En cas d'importation par une route non douanière, l'exploitant doit préalablement annoncer au bureau de douane mentionné dans sa PJ à l'aide du formulaire 13.17 (annonce préalable) le genre et la quantité de marchandises ainsi que l'heure et le lieu du passage de la frontière (cf.

art. 24a al. 1 de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013]). Cette annonce peut être transmise par fax, par voie électronique ou être remise directement au bureau de douane. Elle est réputée déclaration en douane (cf. art. 24a al. 2 OD-AFD). Cette déclaration en douane est réputée acceptée au sens de l'art. 33 LD dès qu'elle parvient, complète, au bureau de douane, au moins deux heures avant l'importation des marchandises, laquelle doit avoir lieu dans un délai d'une heure à compter de celle annoncée (cf. art. 24a al. 3 et 4 OD-AFD). Tout changement doit être annoncé avant l'importation (cf. art. 24a al. 5 OD-AFD). L'exploitant doit déclarer l'identité de ses employés et de ses collaborateurs au moyen de la formule prévue à cet effet et préciser ceux auxquels il accorde la procuration pour procéder à l'annonce prévue (cf. art. 24a al. 6 OD-AFD).

2.4.5 Les exceptions au principe général de l'obligation douanière étant acceptées de manière restrictive, ces conditions formelles doivent être impérativement respectées afin qu'il soit possible de bénéficier d'un allègement ou d'une franchise. Ainsi, l'exploitant qui n'a pas présenté une déclaration conforme et dans les délais prescrits (cf. art. 118 al. 1 OD) ne peut revendiquer la franchise pour trafic rural de frontière. Cette obligation ne constitue pas seulement une prescription d'ordre ; elle ouvre le droit pour la personne assujettie d'importer les marchandises en franchise douanière. Par exemple, une déclaration ultérieure communiquant que les marchandises annoncées à l'importation ont été produites sur un autre bien-fonds que celui déclaré sur la pièce justificative ne satisfait pas à cette obligation (cf. arrêt du TF 2A.403/2001 du 14 janvier 2002 consid. 2b ; arrêts du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 3.5, A-3875/2014 du 1^{er} décembre 2014 consid. 3.3.3, A-6174/2013 du 18 juin 2014 consid. 2.2.3 et A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 5.2.3). La personne assujettie doit, en conséquence, examiner elle-même si elle remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. Si elle s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, elle ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception de droits de douane (ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3). En particulier, la personne assujettie ne peut rien déduire de ce principe du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué – plus tôt – le caractère inexact de ses déclarations (ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 3.2). Les autorités douanières appelées à percevoir les droits de douane n'ont, en effet, aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration en douane est correcte et complète (cf. art. 32 LD).

3.

En l'espèce, l'applicabilité d'une franchise de droit d'entrée pour les produits importés est controversée. L'Autorité inférieure soutient principalement que l'absence de conformité des certificats d'origine zonienne telle que constatée par la Direction régionale des douanes française empêche de manière dirimante toute franchise, qu'elle soit fondée sur le Traité de Turin ou sur la provenance de marchandises de la zone maraîchère. De leur côté, les recourants et l'intervenante estiment sur cette question avoir prouvé l'origine des produits importés, à savoir des parcelles sises à F. _____ et à G. _____, respectivement offrent de le faire. Ils soutiennent que l'absence de conformité des certificats d'origine zonienne, due selon eux à l'indication erronée sur la formule que l'exploitant serait le GFA, ne devrait pas les empêcher de bénéficier d'une franchise de droits de douane. Subsidiairement, semble-t-il, les recourants estiment que l'importation des produits « pouvaient donner lieu à la perception de droits de 6 à 10 centimes par kilo, soit à un montant de CHF 70'000.- (10 centimes x 700'000 kg) » (Recours, p. 4).

En réalité, il n'est pas établi en l'état de dossier d'où exactement proviendraient les produits agricoles importés. Les recourants exploitent en effet des terres à la fois à F. _____ et à G. _____, mais surtout les productions respectives des deux sites semblent avoir été fréquemment mélangées. Toutefois, pour les motifs qui suivent, il s'avère que la détermination exacte de l'origine des produits n'est pas déterminante pour l'issue du litige. En effet, force est de constater que, quelle que soit l'origine exacte des produits, les conditions permettant une importation en franchise de droits ne sont, dans toutes hypothèses, pas remplies. Pour cette raison déjà, le tribunal de céans peut renoncer à procéder à l'audition de témoin requise par les recourants (cf. dossiers du TAF, pièces n° 46 [A-1234/2017], respectivement pièce n° 45 [A-1235/2017], p. 2).

3.1

3.1.1 En effet, si *premièrement*, comme le soupçonne l'AFD sans toutefois en apporter de preuve, les produits provenaient d'une production à *** (commune du sud de la France), à savoir largement en dehors des zones frontalières, aucune franchise de droits de douane ne serait alors par définition applicable. Dans cette hypothèse, le principe de prélèvement d'un droit d'entrée serait indiscutable. Il n'est d'ailleurs pas discuté par les recourants qui ne mettent en question que l'existence d'un lieu de production à ***. Dans cette première hypothèse, le principe de perception d'un droit de douane est fondé.

3.1.2 Si *deuxièmement*, comme le soutiennent à titre subsidiaire les recourants, les produits proviennent de la zone maraîchère frontalière, il faudrait encore que les conditions formelles et matérielles permettant une importation en franchise (cf. *supra* consid. 2.3) aient été respectées. Or, il est établi que formellement les produits importés n'ont pas fait l'objet d'une déclaration en douane conformément aux art. 21 LD et 118 OD (cf. *supra* consid. 2.2.3 ss). Pour ce motif déjà, l'importation en franchise de droit de la zone maraîchère devrait être refusée. Mais surtout, il ressort des bons de commandes séquestrés au cours de l'enquête que les produits ont été vendus pour partie à l'intervenante, D. _____ SA, pour partie à d'autres personnes physiques ou morales. Sur toutes ces livraisons, aucune ne l'a été pour les « besoins propres » du destinataire. Or, c'est précisément une condition de l'importation en franchise dans la zone maraîchère, ainsi que l'indique l'art. 25 OD. Ni les recourants, ni l'intervenante n'allègue – et encore moins n'établit – que les conditions d'une importation en franchise de droits de douane pour des produits provenant de la zone maraîchère sont formellement et matériellement satisfaites. Le raisonnement proposé par l'intervenante soutenant que le formulaire DVI-3, destiné aux douanes suisses, était rempli de manière conforme à la vérité n'y change rien. En effet, il ne suffisait pas uniquement de remplir ce formulaire pour pouvoir bénéficier d'une importation en franchise de la zone maraîchère. L'ensemble des conditions explicitées ci-dessus devait l'être également. Or, tel n'était à l'évidence pas le cas. Par conséquent, dans l'hypothèse (deuxième) qui admettrait que les produits proviennent de la zone maraîchère, la perception d'un droit de douane serait justifiée dans son principe également.

3.1.3 Enfin, s'agissant d'une *troisième* hypothèse, selon laquelle l'entier des marchandises auraient été produites dans la (petite) zone franche, force est également de constater que l'absence de conformité des certificats ayant été présentés pour ces importations empêche les recourants de bénéficier de la franchise de droit. Comme évoqué précédemment (consid. 2.2.2 à 2.2.5), l'importation en provenance de la zone franche est doublement conditionnée : non seulement, il est nécessaire que l'exploitant importateur soit titulaire d'une DFA, mais il faut en sus que l'importation soit accompagnée d'un certificat d'origine zonienne conforme. Or, les DFA pour les années ici en cause ne mentionnaient que le GFA et pas les personnes physiques qui exploitaient les cultures. Le DFA devait permettre d'identifier le producteur effectif des biens importés et de cette manière garantir que seules des cultures en provenance de la zone bénéficient d'une franchise. La Cour de céans rappellera encore que compte tenu du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du

principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 4.2 ci-après), le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. arrêts du TAF A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8, confirmé par l'arrêt du TF 2C_99/2011 du 6 octobre 2011 ; cf. également ATF 143 II 646).

Selon la jurisprudence relative à l'ancien droit ici applicable, une simple erreur de déclaration, même minime, n'est en principe pas corrigible et ce, également dans le cas où la personne assujettie apporte après coup la preuve que les marchandises en question pouvaient matériellement bénéficier du traitement préférentiel. Les conditions formelles doivent ainsi pareillement être réalisées au moment du dédouanement. La sécurité juridique serait en effet gravement compromise s'il était possible de corriger a posteriori ce type de vice et d'obtenir, après coup, une correction du montant de la créance douanière. Il en résulterait en outre un affaiblissement – non désiré par le législateur – de l'autorité de la chose jugée des décisions de douane (cf. arrêts du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.6 et 2A.566/2003 du 9 juin 2004 consid. 4.1 ; cf. également arrêts du TAF A-5616/2008 précité consid. 6.2 et A-1762/2006 précité consid. 10; décision CRD 2004-114 précitée consid. 3b/bb). Il faut ainsi admettre avec l'autorité inférieure que l'indication erronée de l'exploitant sur la DFA empêche l'octroi d'une franchise en l'espèce.

Il en va d'ailleurs de même des certificats d'origine sur la base desquelles les importations doivent reposer. En effet, cette conformité a été niée pour ce qui concerne les 1979 importations ici en cause. Il n'importe pas de déterminer pourquoi ces certificats ont été considérés comme non conformes, dès lors que conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, les résultats du contrôle effectué a posteriori par l'Etat d'exportation lient les autorités de l'Etat d'importation (cf. consid. 2.2.5 supra et ATF 114 Ib 171 consid. 1c, 111 Ib 327 3c). Une absence de conformité ne peut ainsi qu'être assimilée à l'abrogation formelle du certificat de circulation des marchandises, à laquelle l'autorité de l'Etat importateur est également liée (cf. ATF 110 Ib 308 consid. 1).

Au surplus, le résultat s'agissant de la validité des certificats d'origine serait identique dès lors que sur la base du § 1 de la Sentence arbitrale, l'admission en Suisse de produits bénéficiant de la franchise sans limitation de quantité est subordonnée au dépôt d'une déclaration fondamentale agricole qui est contrôlée et visée par le service des douanes françaises et transmise par ses soins à l'administration des douanes suisses. Les

produits importés en Suisse doivent ensuite être accompagnés des certificats d'origine zonienne délivrés par le service des douanes françaises et attestant que ces produits proviennent bien d'une zone franche. Or, dans le présent cas, l'autorité douanière française n'a pas été en mesure de constater la provenance zonienne des 1979 importations en cause. Il est envisageable que la non-conformité des certificats, et par conséquent l'impossibilité d'attester par les services de douane française, provient du fait que les deux formulaires (suisse et français) qui auraient dû être identiques (formulaires manifold) ne l'étaient pas en raison des falsifications admises par les recourants. Il est également possible que cette absence de conformité proviennent – comme semblent le penser les recourants – du fait que l'exploitant indiqué de manière erronée sur les DFA était le GFA alors que seuls exploitaient véritablement des cultures les recourants. Quelle que soit l'origine de l'absence de conformité, seul en est déterminant le résultat : l'importation ne saurait dans ces circonstances intervenir en franchise de droits, même si elle provenait effectivement de la zone franche, dès lors qu'aucune des deux conditions nécessaires à l'octroi de cette franchise n'était réunie. Le principe de perception d'un droit d'entrée dans cette troisième hypothèse est également justifié.

3.2 Il résulte de ce qui précède que c'est à juste titre que l'importation des marchandises en cause a été soumise dans son principe à des droits d'entrée, les conditions d'une entrée en franchise n'étant pas réalisées.

4.

Il reste cependant encore à vérifier si l'assiette (poids), le taux et le montant des droits de douane ont été établis de manière conforme au droit.

4.1 L'assiette des droits a été calculée par l'Autorité inférieure sur la base des certificats remplis par les recourants. Elle parvient à un total de marchandise importée de 1'224'076 kg. De leur côté, les recourants estiment le total des importations à 700'000 kg. Il résulte du dossier, et en particulier, des auditions du recourant A._____, non contestées ultérieurement, que ce dernier procédait de la manière suivante, en substance, lors des importations litigieuses : il se procurait à l'avance un petit stock de formulaires manifold pour l'importation en franchise dans le trafic avec la zone franche, qui étaient tous timbrés par l'administration des douanes françaises, tout en étant vierges d'indication. Lors de l'importation effective, les recourants remplissaient la partie du formulaire destinée à l'administration française (formulaire bleu - SF 6 M), en la détachant préalablement, avec des quantités largement inférieures que les quantités effectivement importées. Ils admettent en revanche, sans revenir

ultérieurement sur ces éléments, que les quantités indiquées dans la partie du formulaire destinée à l'administration suisse (formulaire vert - DVI-3) étaient conformes à la réalité. Or, le poids total, ainsi que le type de marchandises importées, ont été établis en l'espèce sur la base des déclarations pour l'importation en franchise dans le trafic avec la zone franche (formulaires verts) destinés à l'administration suisse, remplis par le recourant et au sujet duquel il a toujours indiqué qu'ils représentaient les véritables quantités de marchandises importées. Au surplus, l'autorité inférieure indique avoir retiré de cette liste les 31 importations attestées comme conformes par l'autorité française ensuite du contrôle. Les recourants se contentent d'indiquer n'avoir importé qu'environ 700'000 kg de légumes pour une valeur d'environ CHF 1'500'000.-. Ils ne critiquent en revanche ni la méthodologie ni le détail du calcul quant aux quantités importées ou la nature des importations. On retiendra ainsi que les importations en cause se sont bien montées à 1'224'076 kg, comme l'a retenu l'autorité inférieure dans la décision dont est recours.

4.2 Les critiques des recourants se concentrent en revanche sur le taux appliqué à ces importations.

On rappellera dans ce cadre, que selon l'art. 7 LD et l'art. 1 LTaD, les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.1, A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.1 [Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht] et A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 2.1). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. art. 47 al. 1 LD ainsi que les art. 33 LD et 60 OD et l'art. 16 OD-AFD ; arrêt du TAF A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.2). La déclaration lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (BARBARA SCHMID, Zollgesetz, art. 18 n° 2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 33 n° 1 s. [Grundsatz der Verbindlichkeit oder der Unabänderlichkeit] dans le contexte de l'acceptation de la déclaration), mais elle peut être rectifiée par le bureau de douane (art. 18 al. 2 LD). Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 LD ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-4157/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.5, A-3935/2014 du 27 avril 2015

consid. 4.8 et A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.6 ; RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 2).

Dans le délai fixé par l'AFD, la personne assujettie doit déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD ; cf. art. 24 al. 1 et 4 LD en relation avec l'art. 3 OD-AFD pour la présentation en douane et la déclaration sommaire ; cf. arrêt du TAF A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.3 ; HENZEN, Zollgesetz, art. 24 n° 9 qui précise que l'acceptation de la déclaration sommaire clôt la phase de présentation en douane). Le droit douanier exige un haut degré de diligence de la part des assujettis ; il leur demande de procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise (cf. FF 2004 517, 551 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1 avec les réf. citées ; HENZEN, Zollgesetz, art. 25 n° 3). Si la personne assujettie entend faire valoir une franchise douanière, comme c'était le cas en l'espèce, il convient au surplus de respecter les conditions de l'art. 79 OD qui régit les indications dans la déclaration en douane (HENZEN, Zollgesetz, art. 25 n° 7).

4.3 L'art. 19 LD régit les taux applicables aux droits d'entrée. Dans son principe, l'alinéa premier de cette disposition prévoit que le « montant des droits de douane est déterminé selon : a. le genre, la quantité et l'état de la marchandise au moment où elle est déclarée au bureau de douane ; b. les taux et bases de calcul en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière. » Le deuxième alinéa indique que cependant la marchandise peut être taxée *au taux le plus élevé applicable à son genre* dans les deux hypothèses suivantes : (i) si la déclaration en douane contient une désignation incomplète ou équivoque de la marchandise et qu'il n'est pas possible de la faire rectifier ou (ii) si la marchandise n'a pas été déclarée. Selon le Message du Conseil fédéral (FF 2004 p. 517, spécialement p. 551), le taux maximal applicable doit permettre en cas de déclaration lacunaire de s'assurer que les marchandises soient tout de même soumises au fisc. Le message précise au sujet des al. 2 et 3 de l'art. 19 qu'il s'agit de « dispositions subsidiaires : les marchandises peuvent p. ex. être grevées du droit de douane le plus élevé applicable à leur genre si la déclaration en douane ne peut pas être restituée à celui qui l'a établie (al. 2) ou si, malgré une injonction, cette personne ne fournit pas d'indications suffisantes sur la quantité de chaque marchandise de sorte qu'il est impossible de procéder à une taxation différenciée (al. 3). Dans ces cas, faute de droit à la vérification (art. 18, al. 1 en liaison avec l'art. 36,

al. 1), il n'existe pas non plus de droit à la vérification intégrale par l'administration des douanes prévue à l'art. 37, al. 1. »

Lorsque la déclaration en douane n'a pas eu lieu conformément à ce qui précède, une demande de réduction ou d'exonération des droits de douane doit également être tenue pour non avenue, en conséquence de quoi la marchandise doit être taxée non pas à un taux préférentiel, mais au taux normal. Ainsi, le législateur prévoit explicitement que, si la déclaration en douane contient une désignation incomplète ou équivoque de la marchandise et qu'il n'est pas possible de la faire rectifier, ou si la marchandise n'a pas été déclarée, elle peut être taxée au taux le plus élevé applicable à son genre (cf. art. 19 al. 2 let. b LD). De même, selon l'OD, si la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne présente pas les documents d'accompagnement nécessaires dans le délai fixé par l'administration des douanes, le bureau de douane taxe définitivement, au taux le plus élevé applicable à leur genre, les marchandises pour lesquelles une réduction ou une exonération des droits de douane ou un allègement douanier est demandé (cf. art. 80 al. 2 OD). Dès lors, une taxation au taux normal doit intervenir, sur la base du principe général de l'assujettissement aux droits de douane, à chaque fois que la marchandise n'a pas fait l'objet d'une déclaration en douane en bonne et due forme par laquelle l'application d'un taux réduit ou d'une exonération a été revendiquée (cf. arrêts du TAF A-30/2012 du 4 septembre 2012 consid. 2.5, A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.5).

4.4 En l'espèce, les marchandises ont été certes déclarées dans ce sens que les nature et quantité étaient indiquées dans le formulaire précité DVI-3 destiné à l'administration fédérale des douanes suisses. En outre, à teneur de ces formulaires pour les douanes suisses, les déclarations n'étaient pas incomplètes ni équivoque au sens de l'art. 19 al. 2 LD. Toutefois, il n'est pas contesté que les recourants ont remplis de manière non-conforme 1979 certificats d'origine zonienne. En outre, il est également établi que les recourants n'ont pas satisfait à leurs obligations douanières. Le Tribunal est au surplus parvenu à la conclusion qu'aucune franchise à l'importation n'était applicable au cas d'espèce (cf. consid. 3 supra). Le but de la disposition légale consiste bien à faciliter l'application du tarif douanier lors d'une importation au cours de laquelle le contribuable n'a, en ne respectant pas ses obligations formelles, rendu difficile ou impossible une constatation fiable de la marchandise. Compte tenu de ces deux éléments, et en application de l'art. 19 al. 2 LD, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a appliqué le tarif maximal pour chaque genre de denrée importée.

4.5 Dans leur recours, les recourants invoquent l'application du taux du contingent, alors que la décision entreprise a appliqué le taux hors contingent. Ils citent l'exemple de l'importation en date du 6 janvier 2015 de 55 kg de mâche. Certes, si les formalités douanières spécifiques à l'importation contingentée avaient été respectées, c'est bien un taux du contingent qui aurait dû être appliqué. De même, si les conditions d'une importation en franchise depuis la zone maraîchère étaient remplies, une exemption aurait été admise. Toutefois, tel n'est pas le cas en l'espèce puisque les recourants ne sont pas au bénéfice d'un certificat autorisant ce type d'importation. C'est précisément dans ce but que le législateur a adopté le dispositif de l'art. 19 al. 2 LD pour pallier la difficulté de déterminer a posteriori le taux exact applicable. Cette règle découle d'ailleurs également du principe de l'auto-déclaration tel que rappelé ci-dessus (cf. consid. 4.2 ci-avant). L'application stricte des taux hors contingent ne saurait au surplus être qualifiée de sanction de nature pénale. Certes le taux applicable a pour conséquence que le droit d'entrée est supérieur à la valeur de la marchandise importée. Ce n'est toutefois que l'application stricte du système de contingent douanier, lequel, malgré les critiques (cf. parmi d'autres COTTIER/HERREN, Zollgesetz, n° 50 p. 24 et les réf. citées) reste applicable.

4.6 Les recourants invoquent également un formalisme excessif en ce que le taux le plus élevé applicable à son genre a été appliqué en l'espèce. Le formalisme excessif est un aspect particulier du déni de justice prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101). En tant qu'il sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, l'interdiction du formalisme excessif poursuit le même but que le principe de la bonne foi consacré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. A cet égard, il commande à l'autorité d'éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables qui auraient pu être redressés à temps, lorsqu'elle pouvait s'en rendre compte assez tôt et les signaler utilement au plaideur (cf. ATF 135 I 6 consid. 2.1 et 125 I 166 consid. 3a ; arrêt du TF 2C_373/2011 du 7 septembre 2011 consid. 6.1). Partant, il n'y a formalisme excessif que lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. ATF 135 I 6 consid. 2.1 et 130 V 177 consid. 5.4.1 ; arrêts du TAF A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 6.1 et A-4355/2007 du 20 novembre 2009 consid. 4.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.115 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 261 ss).

Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. En l'occurrence, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer les règles douanières existantes, sans empêcher l'application du droit matériel. Il est en effet mal venu de la part des recourants de se plaindre des conséquences de l'absence de validité de formulaires qu'ils ont admis avoir rempli de manière non conforme. En considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 4.2 ci-avant), le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. à ce sujet arrêts du TAF A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8, confirmé par l'arrêt du TF 2C_99/2011 du 6 octobre 2011, et A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 6.2).

4.7 Il s'ensuit que le recours est également mal fondé sur ce point et que le taux appliqué aux marchandises importées est conforme au droit.

5.

Les recourants invoquent encore la prescription du droit de taxer.

5.1 .D'une manière générale, en application de l'art. 75 LD, la créance douanière se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale à laquelle elle se rapporte. Toutefois, par renvoi aux art. 11 et 12 DPA, l'art. 75 al. 4, deuxième phrase LD réserve une prolongation de ce délai de prescription. Sous la note marginale «assujettissement à une prestation ou à une restitution», l'art. 12 al. 1 DPA prévoit que lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution est réduite ou n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, 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 (cf. ATF 129 II 166 consid. 3.1; arrêt du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1 ; DANIEL RIEDO, Die Verjährung der Zollschuld nach dem neuen Zollgesetz, Archives 75 p. 450).

5.2 L'art. 12 al. 1 DPA permet dès lors de procéder au rappel d'une contribution qui n'a pas été perçue à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale même si aucune personne n'est punissable (cf. JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève 1975,

vol. 46, p. 23 ss et p. 43/44 ; JEAN GAUTHIER, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Est assujetti au paiement de ce rappel celui qui était tenu de payer la contribution éludée – en vertu, par exemple, des art. 9 al. 1 et 13 al. 1 aLD – ainsi que toute personne qui a retiré un avantage illicite de l'infraction commise (art. 12 al. 2 DPA). Cet assujettissement ne dépend pas de l'existence d'une faute ou, à plus forte raison, d'une poursuite pénale (cf. ATF 129 II 167 consid. 3.2, 110 Ib 310 consid. 2c et 106 Ib 221 consid. 2c ; arrêts du TF 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.1 et 2C_366-367-368/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht, VStrR, Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht, Motive - Doktrin - Rechtsprechung, 1998, ch. 9 ad art. 12 DPA p. 37-38).

Selon la jurisprudence constante, l'assujetti objectif au sens des dispositions de la Loi sur les douanes précitées est *ipso facto* considéré comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. ATF 107 Ib 201 consid. 6c ; arrêt du TF 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2 et A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et les réf. citées). Autrement dit, les personnes assujetties au paiement de contributions conformément aux art. 21 et 26 LD sont sans autre tenues à restitution au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. arrêt du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1). Les conditions de l'assujettissement sont alors logiquement celles des dispositions de la LD précitées et l'art. 12 al. 2 DPA ne fait qu'étendre le cours de la prescription (cf. arrêts du TAF A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et A-1741/2006 du 4 mars 2008 consid. 2.2.1 et les réf. citées). Cela signifie que, pour les créances fondées sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il faut appliquer le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale (cf. ATF 106 Ib 221 consid. 2d ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2004-120 et 2004-121 du 16 novembre 2005 consid. Ce délai étant plus long que celui prévu à l'art. 75 LD, il le remplace ou le prime.

5.3 A teneur de l'art. 118 LD, une contravention douanière est commise par celui qui, 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 ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite. Le coupable encourt une peine d'amende pouvant atteindre le quintuple du montant des droits de

douane. Selon l'art. 128 al. 1 LD, la DPA est applicable aux infractions douanières.

5.4 En l'espèce, les considérants 2 à 4 ci-avant ont permis de constater que des droits d'entrée avaient été omis lors de l'importation de 1'224'076 kg de produits agricole. Cela constitue une violation du droit fédéral de telle sorte que l'art. 12 DPA est applicable.

5.5 En cas de soustraction, de mise en péril de contributions ou d'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription, initialement de cinq ans (art. 11 al. 2 DPA) et augmenté à dix ans par l'art. 333 al. 6 let. a du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0), a été limité à sept ans par la jurisprudence (cf. ATF 134 IV 328, traduit in : Journal des Tribunaux [JdT] 2010 IV p. 164 ss, consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 6.2 ; ATAF 2009/59 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4425/2013 du 9 septembre 2014 consid. 6.2 et A-3638/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4.2 ; MICHAEL BEUSCH/JASMIN MALLA, in : VStG-Kommentar, 2e éd., 2012, n° 54a ad "Vorbemerkungen zu Art. 61-67"). Par conséquent, le délai de prescription pour les importations de la période fiscale la plus ancienne, à savoir 2011, n'était pas encore atteint lorsque la présente procédure de recours a été initiée (cf. art. 75 al. 2 deuxième phrase *in fine* LD, au surplus). La prescription relative n'est donc pas acquise.

Pour ce qui est de la prescription absolue du droit de taxer, l'art. 75 al. 4 LD prévoit que la « dette douanière se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile durant laquelle elle a pris naissance » depuis le 1^{er} mai 2007 (cf. parmi d'autres arrêt TAF A-714/2018 du 23 janvier 2019 consid. 10.5.2). Force est ici de constater que le délai de prescription absolu ne sera atteint qu'au plus tôt au 31 décembre 2026 pour la période la plus ancienne.

5.6 Aucun délai de prescription du droit de taxer n'est donc pas acquis à ce jour dans le cas d'espèce.

TVA à l'importation

6.

Tant les recourants que l'intervenante contestent le décompte de 86'638 fr. 65 de TVA à l'importation en estimant que l'assiette de calcul serait erronée. Les premiers considèrent en outre que seul l'importateur

des marchandises (l'intervenante) mais pas l'exportateur (les recourants) serait redevable, cas échéant, de cet impôt.

6.1 Conformément à l'art. 52 al. 1 let. a LTVA, est soumise à l'impôt l'importation de biens. L'objet de la TVA à l'importation est ainsi différent de celui de l'impôt sur territoire suisse (cf. arrêt du TF 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1). Ainsi, la franchise éventuelle de droits de douane n'entraîne pas d'exonération de la TVA sur les importations par elle-même. 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 TAF 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 : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 66 p. 590 consid. 3b ; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3^e éd., 2012, ch. 2470 p. 915 ; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 272 s. ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 4).

6.2 La TVA à l'importation ne frappe pas une livraison de biens ou une prestation de services, mais bien l'importation de biens. Il n'y a donc pas de relation entre l'importation de biens et la livraison de biens (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, ch. 702 p. 400 ; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272). La notion d'importation ne figure pas aux art. 50 ss LTVA. Il s'ensuit que, conformément à l'art. 50 LTVA, la législation douanière est applicable à l'impôt sur l'importation de biens, dans la mesure où les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas. La TVA à l'importation est en fait liée à la même opération que celle qui fait naître la créance douanière (cf. arrêt du TF 2A.90/1999 du 26 février 2001 consid. 2b in : Revue fiscale [RF] 2001 n° 5 p. 360). Comme l'a confirmé la jurisprudence, c'est le passage d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes qui est déterminant et qui constitue l'importation (cf. arrêts du TAF A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.3, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.2). Par introduction dans le territoire douanier, on entend un déplacement physique d'une marchandise à travers la frontière douanière (cf. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272 s.).

6.3 En l'espèce, il faut rappeler que (cf. lettre E ci-dessus) le passage de la douane du 6 mars 2016 et la TVA à l'importation y relative ne font pas partie de l'objet du litige, les décisions étant entrées en force. Seule est litigieuse, dans ce contexte, la TVA due lors de l'importation des marchandises pour lesquels les droits de douane ont été éludés. On rappellera également que tant l'assiette que les taux appliqués lors des importations en cause ont été confirmés tel que retenus dans la décision attaquée. Par conséquent, le calcul de TVA à l'importation qu'a présenté l'autorité inférieure, à savoir 2,5 % des droits de douane éludés, doit également être confirmé. La créance TVA de 86'638 fr. 65 est donc due au même titre que la créance de droits de douanes.

6.4

6.4.1 Aux termes de l'art. 51 al. 1 LTVA est assujetti à l'impôt quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD. 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, commerçant ou encore 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-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.1, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.4 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.3 ; CAMENZIND ET AL., op. cit., ch. 2430 s. p. 898 ; DIETER METZGER, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, 2000, p. 220 ; RIEDO, op. cit., p. 4 et 172). Les conditions régissant l'assujettissement aux droits de douane sont dès lors également pertinentes pour définir le cercle des assujettis à l'impôt sur les importations.

Les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 21 LD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues (art. 70 LD, en relation avec les art. 21, 24 al. 1 et 26 LD). Selon l'art. 21 LD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants (cum art. 75 OD).

Il faut encore préciser que 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 marchandises 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 ; cf. arrêt du TF 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 4.1, A-4673 du 21 mai 2015 consid. 3.3 et A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 2.1.1 ; ARPAGAU, op. cit., p. 236 s., ch. 424 ; MICHAEL BEUSCH, in : Zollgesetz, art. 70 n° 4 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 450 p. 550). En outre, est également débiteur de la dette douanière la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (art. 70 al. 2 let. b LD). 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).

On rappellera encore qu'aux termes de l'art. 70 al. 3 LD, plusieurs personnes assujetties à la même dette douanière en répondent solidairement. Un éventuel recours entre elles est cependant réglé par les dispositions du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), notamment par l'art. 148 CO. L'autorité douanière peut, en conséquence, réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur (cf. arrêt du TF 2C_276/2008 du 27 juin 2008 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1005/2014 du 11 février 2015 consid. 4.3, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 4.1.3 et A-5828/2008 du 1^{er} avril 2010 consid. 5.3).

6.4.2 En l'espèce, attendu que les recourants ont assuré le transport des marchandises et introduit celles-ci dans le territoire douanier, et qu'ils étaient en outre assujettis à l'obligation de les déclarer, il est indéniable qu'ils sont débiteurs de la dette douanière – ce qu'ils ne contestent du reste pas – et, partant, assujettis à la TVA sur l'importation de biens (cf. consid. 6.4.1 ci-avant). Par ailleurs, dès lors qu'ils répondent chacun solidairement de l'entier de la dette, les recourants ne sauraient tirer un quelconque argument d'une éventuelle coresponsabilité de l'intervenante concernant la dette douanière et la TVA à l'importation – question qui sera étudiée dans le considérant suivant. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a reconnu les recourants solidairement responsables du montant TVA de 86'638 fr. 65.

Responsabilité de tierce personne

7.

L'intervenante conteste enfin être solidairement responsable du paiement

des droits de douane dus. Si elle conclut formellement à ce qu'aucun droit de douane ne soit dû (ni pour les recourants, ni pour elle), il résulte de ses motifs qu'elle conteste son assujettissement, en particulier pour la part de marchandises destinées à d'autres importateurs qu'elle, et conclut en outre à la mise de différentes mesures d'instruction.

7.1 Concernant en premier lieu ce dernier point, il sied de relever qu'en tant que les mesures d'instructions requises visent « à établir l'origine zonienne des marchandises importées », le tribunal de céans peut y renoncer, dès lors que, comme on l'a vu (cf. consid. 3 ci-avant), quelle que soit l'origine exacte des produits, les conditions permettant une importation en franchise de droits ne sont de toute façon pas remplies.

7.2

7.2.1 Concernant en second lieu la responsabilité solidaire de l'intervenant, on l'a vu (cf. consid. 6.4.1 ci-avant), les droits de douane sont entre autres dus par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée (cf. art. 70 al. 2 let. c LD ; cf. également art. 75 let. c OD), qui sont solidairement responsables des sommes dues et peuvent donc se voir réclamer le montant de la dette douanière.

7.2.2 En l'espèce, il importe de rappeler en préambule que la requête d'intervention a été admise par décision incidente du 5 mars 2018 de la Cour de céans. Cette intervention à la procédure a pour effet d'étendre à l'intervenante l'autorité de la chose jugée de la future décision (ATF 130 V 501 consid. 1) et de lui octroyer la qualité de partie accessoire (*Nebenpartei*) (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., p. 134 n. 3.2) avec les droits procéduraux d'attaque et de défense y relatifs (FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], *Praxis-kommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2^e éd., 2016, n. 17 ad art. 57 PA), notamment le droit d'être entendu (décision incidente A-7678/2015 du 10 mars 2016 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-6291/2013 du 28 octobre 2014 consid. 2.1). La jurisprudence et la doctrine retiennent que l'intérêt à être invité à la procédure est de nature juridique et qu'un effet sur la relation juridique entre la partie principale et le tiers intéressé doit être envisagé (ATF 131 V 133 consid. 13, 125 V 94 consid. 8b ; arrêt du TAF C-3175/2015 du 16 juin 2015). Cela étant, les droits de recours entre les assujettis restent avant tout réglés par le droit civil. Si la déclaration entraîne l'assujettissement d'une personne qui n'a pas transporté la marchandise, sa responsabilité fiscale est en principe engagée sur la base de la déclaration. Un éventuel litige entre les cocontractants, à savoir entre l'exportateur ou le transitaire et l'importateur, est une affaire de droit privé,

dont l'issue dépend du juge civil (cf. arrêts du TF 2C_276/2008 du 27 juin 2008 consid. 2.3 et 2C_82/2006 du 3 juillet 2007 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6252/2007 du 6 février 2009 consid. 8.2 et A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 3.2.1).

Il n'est pas contesté en l'espèce qu'une partie des marchandises importées sur la base des certificats d'origine zonienne non conformes l'ont été pour le compte de l'intervenante. Dans ce sens, cette dernière doit indubitablement être qualifiée de « personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées » au sens de l'art. 70 al. 2 let. c LD ; à ce titre, elle est solidairement responsable des droits de douane à acquitter (cf. consid. 7.2.1 ci-avant). La prétendue bonne foi de l'organe de l'intervenante (cf. dossiers du TAF, pièce n° 45 [A-1234/2017], respectivement pièce n° 44 [A-1235/2017], p. 5) ne saurait rien y changer (cf. consid. 5.2 ci-avant). La solidarité prévue par la loi ne saurait toutefois être comprise comme rendant solidairement responsable un destinataire d'importation pour l'entrée de toutes les marchandises d'un producteur. En particulier, l'intervenante ne peut être solidairement responsable que pour les droits d'entrée dus sur les marchandises qui lui étaient destinées. Que l'autorité inférieure puisse réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur dans son intégralité ne signifie pas encore que l'intervenante soit responsable des importations dont elle n'était pas la destinataire. Cela reviendrait à étendre le cercle des contribuables au-delà de ce qu'a prévu le texte légal. La solidarité doit en effet être comprise comme afférente à chaque dette douanière distincte, c'est-à-dire pour chaque cas d'importation. La solidarité légale permet au créancier de percevoir sa créance auprès du débiteur solidaire de son choix ; elle n'étend néanmoins pas en tant que telle le cercle des débiteurs, ni n'a d'influence directe sur le rapport de droit entre le créancier (publique) et le débiteur de l'impôt. Le droit de recours prévu à l'art. 148 CO et rappelé ci-dessus ne prévaut en effet qu'entre débiteurs solidaires, mais, encore une fois, n'étend pas en tant que tel le cercle de ces débiteurs.

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

8.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, pour autant que recevable (cf. consid. 1.1 ci-avant), ainsi que les conclusions de l'intervenante au sens des considérants. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par Fr. 23'500.--, sont mis à la charge des recourants, 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). Aucune indemnités n'est allouée à titre de dépens, que ce soit aux recourants, à l'intervenante ou à l'autorité inférieure (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario, 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.

Les causes A-1234/2017 et A-1235/2017 sont jointes sous un seul numéro de référence (A-1234/2017).

2.

Le recours est rejeté, pour autant que recevable.

3.

Les conclusions de l'intervenante sont rejetées au sens du considérant 7 ci-avant.

4.

Les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 23'500.--, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ce montant doit être versé sur le compte du Tribunal après l'entrée en force du présent arrêt au moyen du bulletin de versement qui sera envoyé par courrier séparé.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'intervenante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ...; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

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). 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 :