

BVGer A-3124/2021 vom 31. August 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3124_2021

FR: TAF A-3124/2021 du 31 août 2022

IT: TAF A-3124/2021 del 31 agosto 2022

Regeste

Douanes

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en l'occurrence non remplies, celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, parmi lesquelles figurent l'AFD et la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD). En vertu de l'art. 116 de loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral.

E. 1.2

La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 ; A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD). En vertu de l'art. 3 let. e PA, la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA. Cela dit, cette réserve ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (cf. Martin Kocher, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4 ; Kocher, Handkommentar ZG, n° 10 ad art. 116 ZG ; Nadine Mayhall, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2e éd., 2016 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2 VwVG), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 1.2 et réf. cit in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss).

E. 1.3

La recourante, qui est directement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 2 juin 2021. Le recours, daté du 5 juillet 2021, est intervenu dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Un examen préliminaire relève qu'il répond en outre aux exigences de forme et de contenu de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

E. 1.4

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd., Zurich 2020, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/ Lorenz Kneubühler/Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd., 2022, n. marg. 2.149).

E. 1.5

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

E. 1.6

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 renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 133 II 384 consid. 4.2.3 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144).

E. 2

Le litige porte en substance sur la perception subséquente de redevances douanières, de droits de monopole sur les spiritueux, de l'impôt sur la bière et de la TVA à l'importation sur des denrées alimentaires et alcools pour un montant total de CHF 163'755.20. Le calcul de cette somme se base sur plusieurs factures émises au nom de la société entre février 2017 et mai 2019 par les enseignes Z._____ et Y._____ en France. La recourante conteste être la débitrice de la dette douanière relative à l'importation des marchandises.

E. 3.1

Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht).

E. 3.2

La Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (cf. RO 2009 5203). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5e éd. 2021, § 16 n° 388). Sont soumises à l'impôt sur les importations, l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition.

E. 4.1

Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; arrêt du TF 2C_535/2019 du 23 juillet 2020 consid. 5 ; ATAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le cercle des assujettis doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; Lysandre Papadopoulos, *Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes*, in : *Revue douanière* 1/2018, p. 30). Les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, de commerçant ou encore de simple consommateur. L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 70 LD sont réunies ou ne le sont pas. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 3.3 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; Camenzind et al., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3e éd. 2012, p. 898 ; Dieter Metzger, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, 2000, p. 220 ; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

E. 4.2

Conformément aux articles 51 al. 1 LTVA, 7 let. b de la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur l'imposition de la bière (LIB, RS 641.411) et 19 let. d de l'ordonnance sur l'alcool du 15 septembre 2017 (OAlc, RS 680.11), en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujetti à l'impôt sur les importations, l'impôt sur la bière et celui sur l'alcool.

E. 4.3

A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant,

en les déclarant inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA). Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujéti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA, respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. ci-dessus, consid. 4.1), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. Il en va de même pour quiconque tombe dans le champ d'application des arts. 7 let. b LIB et 19 let. d. OAlc s'agissant de respectivement de l'imposition de la bière, respectivement des produits alcooliques destinés à la consommation. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8 ; 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

E. 4.4

La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C_723/2013 du 1er décembre 2014 consid. 2.6 ; Remo Arpagaus, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2e éd. 2007, n° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2 ; A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3). Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi qu'en lien avec les législations fiscales fédérales, en particulier la TVA à l'importation (cf. art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999, publié in : Archives 68 p. 438 consid. 2b et les références citées ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.1 ; Pascal Mollard et al., Traité TVA, 2009, p. 555, n° 468). Cette disposition est une norme fiscale normale (normale Abgabenorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194] ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2 ; A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1, 3.2 et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ;

2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 ; 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2).

E. 4.5

Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni a fortiori qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3 ; 114 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 198 consid. 6c ; arrêt du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194] ; arrêts du TAF A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 et les réf. citées). 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. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] ; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

E. 5

En l'espèce, l'objet du litige concerne la perception à titre subséquent de redevances douanières, de droit de monopole sur les spiritueux, de l'impôt sur la bière et de la TVA à l'importation sur des denrées alimentaires et alcools. Dans ce cadre, les griefs soulevés par la recourante et la position de l'autorité inférieure seront premièrement exposés (cf. consid. 6 ci-dessous).

E. 6

La recourante considère ne pas être débitrice de la dette douanière faisant l'objet de la présente cause. A cet égard, elle fait valoir différents griefs. Par souci de clarté, le Tribunal distinguera deux périodes de temps. La première période concerne celle durant laquelle l'ex-époux de la recourante était gérant de la société détenant le restaurant (consid. 6.1). La seconde période concerne celle durant laquelle la recourante elle-même était gérante de la société détenant le restaurant (consid. 6.2). Enfin, les griefs plus généraux seront abordés (consid. 6.3).

E. 6.1

S'agissant premièrement de la période durant laquelle la société détenant le restaurant était gérée par l'ex-époux de la recourante, à savoir depuis sa création jusqu'au 27 février 2019, la recourante expose ce qui suit. D'abord, les marchandises étaient importées pour le compte du restaurant dont son ex-époux était le gérant. Les instructions relatives aux achats de marchandises auraient été données par son ex-époux et les achats en tant que tels auraient été effectués par d'autres employés que la recourante du restaurant. Cette dernière ne se serait qu'exceptionnellement occupée de l'achat - sur instruction - de marchandises pour le restaurant (cf. recours p. 17). La recourante considère qu'on ne saurait lui reprocher d'avoir commandé des marchandises pour le restaurant, ni d'avoir acquis des marchandises pour le restaurant dès lors que ces achats étaient commandés par son ex-époux et majoritairement été effectués par d'autres (recours p. 18). Ensuite, lors du contrôle douanier du 21 septembre 2017, l'intention de la recourante aurait été de déclarer les marchandises en sa possession. Cela dit, en raison de son manque de connaissances en français, elle aurait répondu par la

négative au douanier qui lui demandait si elle avait des marchandises à déclarer. Elle n'aurait ainsi eu aucune conscience et volonté de ne pas déclarer les marchandises importées. Par ailleurs, ce jour-là, son ex-époux aurait reconnu avoir commandé les marchandises (recours p.17). La recourante expose encore ne pas détenir de permis de conduire, et avoir souvent séjourné à l'étranger durant la période de gestion de son ex-époux. Elle expose en outre que si l'on devait considérer que les marchandises importées ne l'eussent pas été pour le compte du restaurant, elles l'auraient du moins été pour le compte de son ex-époux, à tout le moins durant sa période de gérance (recours, p.19). Enfin, la recourante fait valoir n'avoir tiré aucun avantage illicite de la situation dès lors qu'elle n'aurait reçu aucun salaire pour l'aide sporadique qu'elle aurait procuré à son ex-époux (recours p.17).

E. 6.2

S'agissant ensuite, de la période durant laquelle la recourante a repris la gestion de la société détenant le restaurant il y a lieu de distinguer deux sous-périodes. La première s'étend jusqu'au 18 mai 2019 et la seconde jusqu'au 31 mai 2019. La fin de la première sous-période coïncide avec la fermeture définitive du restaurant. D'une manière générale et s'agissant des deux sous-périodes, la recourante expose n'avoir possédé aucune formation pour exercer la fonction de gérante d'une société. Elle explique en outre avoir souffert de dépression et que son état de santé ne lui aurait pas permis d'assurer correctement la gestion de la société.

E. 6.2.1

Concernant la première sous-période, la recourante fait premièrement valoir avoir, du fait de sa dépression notamment, souvent été absente. Son état de santé ne lui aurait par ailleurs pas permis de donner des instructions aux employés du restaurant, notamment celles relatives à l'achat de marchandises. La recourante expose deuxièmement que certains employés du restaurant auraient profité de la situation pour effectuer, à son insu, des achats de marchandises pour eux-mêmes auprès des enseignes françaises. A cet égard, elle explique que le simple fait d'annoncer le nom du restaurant aux différentes enseignes étrangères aurait été suffisant pour que les marchandises achetées soient considérées comme acquises au nom et pour le compte du restaurant. La recourante expose troisièmement avoir prêté une carte client du magasin Z._____, émise au nom du restaurant, à certains de ses amis domiciliés en France pour leurs achats personnels et avoir également effectué certains achats à titre privé dans ce magasin. Elle aurait réglé la totalité des achats elle-même avant de se faire rembourser par ses amis (recours p. 11). Enfin, elle expose que, durant cette première sous-période, son frère faisait du commerce de viande en parallèle de son emploi au restaurant et que les clients de ce dernier résidaient en France de sorte qu'il n'y aurait pas eu d'importation.

E. 6.2.2

Concernant la deuxième sous-période, la recourante expose ce qui suit. Son frère aurait poursuivi son commerce de viande au-delà de la date de fermeture du restaurant et aurait continué à se fournir en France. Bien que son frère n'agissait pas au nom du restaurant mais en son nom et pour son compte propre, la clientèle de ce dernier aurait eu tendance à prendre contact avec la recourante, lorsque les délais de livraisons n'étaient pas respectés. La recourante explique qu'il lui serait arrivé d'offrir de la viande à son frère pour le « dépanner » et de promettre aux clients de ce dernier que les commandes passées auprès de son frère seraient respectées. Elle ajoute avoir aidé son frère, qui ne parle pas français, à

passer les commandes de viande et lui avoir prêté la carte client Z. _____ (émise au nom du restaurant) ainsi que la carte bancaire du restaurant pour acquérir les marchandises. Enfin, elle explique ne pas avoir personnellement fait de commerce de viande après la fermeture du restaurant et ne pas y avoir stocké de marchandise. Les marchandises découvertes au restaurant après sa fermeture y auraient été stockées par son frère et à son insu (recours pp. 12 et 13).

E. 6.3

Enfin, la recourante considère que le cours ordinaire des choses voudrait que la société détenant le restaurant soit recherchée en premier lieu en lieu et place d'elle-même. Elle considère en outre que si elle devait être reconnue débitrice d'une quelconque dette douanière, elle ne saurait en tout cas pas être reconnue débitrice de l'intégralité du montant de redevances non perçues faisant l'objet de la présente cause. Selon elle, son éventuelle dette douanière ne devrait concerner que les créances non perçues durant la période durant laquelle elle était gérante de la société. De plus, le montant de sa créance devrait être réduit afin de tenir compte de son état de santé lors de la commission des faits.

E. 6.4

Dans la décision entreprise ainsi que dans la réponse du 2 septembre 2021 et la prise de position du 11 août 2021, l'autorité inférieure estime que la recourante maîtrise suffisamment le français pour se déterminer tant sur la procédure de dédouanement des marchandises que sur la procédure devant l'autorité inférieure. En outre, les divers éléments du dossier montreraient que la recourante a organisé l'importation des marchandises, tant pour le restaurant qu'elle gérait que pour le commerce de viande qu'elle fournissait à des clients sur le territoire suisse. Le mari de la recourante ne s'occupait que des factures. Ses absences à l'étranger et la maladie qu'elle invoque ne l'ont pas empêchée d'organiser l'importation de ces marchandises, qui est attestée par pièces.

E. 7

Afin de le résoudre le litige, il convient premièrement, pour le Tribunal de céans, de déterminer si la recourante peut être tenue au paiement, d'une part, desdits droits de douane et, d'autre part, de ladite TVA à l'importation. La recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir apprécié de façon inexacte les faits pertinents et d'avoir versé dans l'arbitraire en omettant de prendre en compte les éléments mentionnés dans le recours.

E. 7.1

S'agissant de l'établissement des faits, il sied de constater que la recourante a été interpellée le 21 septembre 2017 alors qu'elle conduisait des marchandises qui n'ont pas été déclarées à l'importation (Faits, let. A.b supra). Il est également incontestable que la recourante était titulaire d'une carte client professionnel nominative auprès de l'enseigne Z. _____ qui a été utilisée pour l'acquisition de marchandises dans ce magasin. En outre, son nom figurait distinctement sur l'adressage des factures de l'autre enseigne (Y. _____) retrouvées et séquestrées à son domicile. Ces éléments tendent à montrer que la recourante a été, éventuellement parmi d'autres personnes, responsable des commandes et des acquisitions de marchandises. Dans ce sens, ces éléments montrent qu'elle était la personne qui a commandé ou fait livrer la marchandise en cause.

E. 7.2

Ces éléments sont en outre corroborés par les procès-verbaux d'interrogatoires versés au dossier ainsi que par les discussions électroniques entre la recourante, son fils et divers acheteurs retrouvées par la DA Genève sur le téléphone de la recourante. Ainsi, lors de ses premières déclarations la recourante indiquait elle-même qu'initialement, elle s'occupait de la gestion du restaurant, son époux d'alors ne se chargeant que de payer les factures (audition du 27 août 2019). Ces déclarations vont également dans le sens des déclarations de Monsieur D. _____, l'ex-époux de la recourante, qui déclare ne s'être occupé que des factures et des paiements. Un rapport d'entretien daté du 03 février 2017 et effectué par un conseiller de la banque *** mentionne encore que Monsieur D. _____ a voulu donner l'occasion à sa femme, la recourante, et aux enfants de gérer le restaurant (documents bancaires *** pour B. _____ Sàrl [document AFD ...]). De plus, la teneur des messages électroniques (vocaux) récupérés sur le téléphone portable de la recourante ne fait que confirmer ces éléments. A titre d'exemple, dans un échange de messages vocaux datant du 31 décembre 2018, la recourante dit à son fils, qu'elle va aller en France pour faire des achats. A la question de cette dernière pour savoir s'il a besoin de quelque chose, son fils lui répond d'acheter uniquement les choses pour le restaurant. De surcroît, plusieurs messages vocaux démontrent que la recourante a également continué de faire du commerce de viande en Suisse après la fermeture du restaurant, tout en utilisant les locaux de ce dernier (cf. audition A. _____, Q. 39, 4e message [document AFD ...] ; audition A. _____, Q. 73 message [document AFD ...] ; audition A. _____, Q. 39, 40, 43, 45, 46, 47, 48, 49 [document AFD ...]). De même, dans une conversation WhatsApp datée du 21 février 2019 entre 10h39 et 10h41 [document AFD ...], le fils de la recourante lui déclare qu'il est en train de revenir. La recourante lui demande s'il a déjà passé la douane ce à quoi il lui répond : « pas encore ». A cet égard, une facture du magasin Z. _____ (imprimée à 09h50, [document AFD ...]) et une facture Y. _____ (documents AFD ... et ...) datées de ce même jour ont été retrouvées lors de la perquisition du domicile de la recourante. Ces éléments tendent à montrer que la recourante était non seulement impliquée dans l'exploitation du restaurant mais aussi qu'elle a agi de la manière décrite à l'art. 70 LD (cf. consid. 4.1) en lien avec les importations litigieuses.

E. 7.3

La recourante objecte à ces éléments factuels pour l'essentiel sa propre argumentation, sans être en mesure de prouver ou d'attester sa version des faits.

E. 7.3.1

Pour ce qui est en effet de la maîtrise de la langue française par la recourante, qui aurait selon elle été insuffisante pour gérer le restaurant et par extension organiser l'importation des marchandises en cause, le dossier révèle que cette dernière maîtrisait suffisamment la langue tant pour comprendre les questions posées par le garde-frontière le jour du contrôle que pour entreprendre une discussion simple avec les inspecteurs durant les perquisitions. Il faut voir en effet qu'elle est arrivée en Suisse en février 2011 et a travaillé plusieurs années à Genève jusqu'en 2017. Selon les inspecteurs sur place lors des perquisitions du 27 août 2019, la recourante maîtrisait suffisamment le français pour une discussion simple (cf. prise de position de la SAD ouest du 11 août 2021). Lors du contrôle du 21 septembre 2017, le garde-frontière a constaté que le chauffeur ne parlait pas la langue française et s'est adressé à la recourante qui a répondu par la négative à au moins deux questions sans déclarer ou montrer qu'elle ne maîtrisait pas assez la langue pour comprendre les questions qui lui étaient posées (cf. audition A. _____ [document AFD ...] ; PV de constat A. _____

[document AFD ...] ; PV de constat A._____ [document AFD ...]). On ne peut ainsi que rejeter le grief de la recourante sur ce point : sa maîtrise de la langue française ne peut pas être retenue comme empêchement dirimant à l'importation des marchandises en cause.

E. 7.3.2

La recourante invoque également une dépression pour contester avoir été en mesure, pour l'entier des périodes litigieuses, d'organiser les importations. A cet égard, si tant est que cette dernière ait été atteinte dans sa santé, dite atteinte ne semble pas, au vu des éléments du dossier, avoir empêché la recourante d'exercer la gérance de la société et de l'exploitation du restaurant. Le relevé des importations, de même que les messages vocaux ne montrent pas de périodes de creux durant lesquelles la recourante n'aurait pas été en mesure de procéder aux importations. La recourante en tire argument pour montrer que, comme elle était en dépression, les importations ne peuvent pas lui être attribuées. Mais c'est oublier que, comme on l'a vu, dite dépression n'est pas attestée au dossier. Au final, l'incapacité de la recourante est directement contredite par les éléments factuels attestés du dossier et ne saurait fonder son exculpation.

E. 7.3.3

Il en va de même des autres arguments avancés par la recourante. Si, certes, elle n'avait pas elle-même de permis de conduire, elle pouvait cependant compter sur l'aide soit du fils de son ancien époux, soit de son frère. A cet égard, il ressort des pièces du dossier que la recourante eut librement accès à la voiture privée de son époux d'alors pour (faire) conduire des marchandises à travers la frontière et jouissait à cette époque de la confiance de ce dernier. S'agissant des voyages de la recourante à l'étranger, le Tribunal constate sur la base des pièces du dossier, qu'ils n'auraient pu foncièrement l'empêcher de faire conduire des marchandises à travers la ligne des douanes, par son (beau-)fils et/ou son frère présent(s) sur place.

E. 7.4

Sur la base de ces éléments, Tribunal retiendra que la recourante doit être considérée comme étant la personne - ou à tout le moins l'une des personnes - responsable des achats de marchandises et de la logistique au sein du restaurant familial. Par conséquent, elle répond aux conditions de l'art. 70 LD (cf. consid. 4 ci-avant) et doit ainsi être reconnue comme débitrice de la dette douanière.

E. 8

Il sied encore de déterminer si l'assiette de l'impôt a correctement été fixée.

E. 8.1

Cette créance fiscale est fondée à la fois sur des factures obtenues par le biais de l'assistance administrative internationale mutuelle en matière de douane, et sur celles retrouvées lors de perquisition menée auprès de la société et du domicile de la recourante. L'autorité inférieure a en outre exclu le risque de prise en considération de factures à double en comparant le type de marchandises achetées d'après les factures transmises par le biais de l'assistance avec la France et celles mentionnées sur les factures retrouvées dans la comptabilité. C'est le lieu de préciser qu'aucune marchandise mentionnée sur ces factures n'a été déclarée à l'importation.

E. 8.2

A l'encontre de ces calculs, la recourante objecte d'abord qu'il faudrait déduire toutes les factures retrouvées à son domicile. Il s'agirait en effet uniquement de marchandises destinées à des amis habitant en France, qui n'auraient par conséquent pas traversé la frontière. A cet égard, à la suite de l'autorité inférieure, le Tribunal relève qu'il n'y a aucune logique à conserver chez soi des factures d'achats de marchandises achetées par ou pour des amis. Il apparaît bien au contraire que le but de garder ces factures était de justifier des achats dans la comptabilité de la société. De plus, le type de marchandises est similaire entre les factures retrouvées dans la comptabilité de la société en 2018 et les factures retrouvées chez la recourante. Ceci montre la continuité dans la manière de faire au niveau des achats entre le moment où l'ancien époux de la recourante est gérant officiel et le moment où cette dernière reprend de fait la gérance de la société. En outre, les quantités mentionnées dans les factures retrouvées chez la recourante sont également plus en accord avec une utilisation commerciale de la marchandise qu'une consommation à titre privé (exemples : « picanha » : 35.3 kg le 11.01.2019, 57.5 kg le 25.01.2019, , 23.8 kg le 21.02.2019, 24.8 kg le 01.03.2019 ; pommes de terre : 25 kg le 11.01.2019, le 23.01.2019, le 02.02.2019 et le 16.02.2019 ; huile de friture : 27.5 litres le 01.02.2019 ; viande de poulet : 15.8 kg le 11.01.2019, le 23.01.2019, le 16.02.2019, le 21.02.2019 et 21 kg le 01.03.2019 ; cf. décision d'assujettissement A. _____ [document AFD ...]). Finalement, les pièces du dossier révèlent que durant la période sous enquête les quantités de marchandises acquises auprès d'enseignes suisses furent moindres comparées à celles effectuées en France (cf. prise de position de la SAD ouest du 11 août 2021, n°18 p. 2 et n°77 p. 7 ainsi que les références citées).

E. 8.3

La recourante soutient ensuite que lors du contrôle douanier du 21 septembre 2017, elle voulait déclarer valablement les marchandises à son passage en douane, mais que pour des raisons de compréhension linguistique, elle ne l'avait pas fait. D'emblée, il apparaît comme douteux que pour ce seul passage en douane, la recourante ait véritablement voulu déclarer les marchandises qu'elle transportait alors que tous les autres passages ont été effectués sans déclaration de marchandise. Cela est d'autant moins crédible qu'elle a répondu par la négative à la question de savoir si elle avait quelque marchandise à déclarer. Or, les moyens de preuve présentés doivent prouver les faits allégués avec suffisamment de certitude, de sorte qu'une vraisemblance prépondérante ne saurait suffire (cf. ATF 109 Ib 190 consid. 1d ; arrêts du TAF A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.4 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.5). On ne saurait retenir en l'espèce et sur ce point la seule allégation de la recourante à laquelle s'oppose l'entier des éléments factuels du dossier. Le grief correspondant contre le montant de la créance douanière ne peut qu'être rejeté.

E. 8.4

La recourante estime encore qu'une partie de la marchandise importée l'aurait été non par ou pour elle mais par son frère, Monsieur E. _____, qui aurait organisé un commerce de viande en parallèle de son activité pour le restaurant. Toutefois, cette assertion n'est encore une fois soutenue par aucun élément du dossier. Bien au contraire, tous les éléments montrent que, même si le frère de la recourante a procédé également à de la vente de marchandise importée, cette dernière a toujours elle-même organisé les importations de telle sorte qu'elle doit être - éventuellement en parallèle de son frère - considérée comme débitrice de la dette douanière, même si une partie de la marchandise par elle importée a été au final vendue par son frère. Dans ce sens, on relèvera qu'il ressort en substance d'une série

de messages vocaux provenant du téléphone de la recourante et datés du 1er juin 2019 (cf. audition A. _____, Q. 39 [document AFD ...], qu'elle a commandé de la picanha et que la caisse en contenait 19 kg. Elle déclare également avoir donné sa carte à son frère pour qu'il aille acheter la marchandise car elle devait faire des livraisons aux personnes qui lui ont passé commande (à elle). La recourante s'étonne ensuite qu'il ne reste plus beaucoup de picanhas en stock et demande [à son frère] à qui il avait livré les 19 kg de picanhas alors qu'il y restait encore deux picanhas au restaurant. Elle ajoute qu'un garçon lui achète toutes les semaines 2 à 3 kg de calabresa et de la picanha et que ce dernier vient chercher la marchandise au restaurant. La recourante poursuit en expliquant que, suite à la fermeture du restaurant, elle ne voulait pas faire défaut à ses clients. A la lecture de ces échanges, force est dès lors de constater que la recourante a bien, même après la fermeture du restaurant, poursuivi une activité de commerce de viande et que les marchandises importées sont susceptibles de fonder une créance de perception subséquente. Pour ce motif également, les ventes éventuellement réalisées par son frère pour son propre compte, ne sauraient être déduites de l'assiette imposable de la recourante dès lors que compte tenu des éléments de faits retenus ci-dessus, le comportement de la recourante a pour effet de la rendre (solidairement) débitrice de la dette douanière pour l'ensemble de la marchandise. Elle a en effet agi à chaque fois en lien avec leur importation par l'un des comportements décrits à l'art. 70 LD et la jurisprudence y relative (cf. consid. 4.1), même si au final, bien que ce ne soit pas prouvé, la marchandise a été vendue au profit d'un tiers.

E. 8.5

Enfin, la Cour relève que la recourante semble confondre la répartition des responsabilités au sein d'une société à responsabilité limitée au sens du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) et celle au sens du droit douanier, respectivement de la TVA (cf. consid. 6.3 ci-avant). A cet égard, il convient de rappeler que l'OFDF peut, en raison du mécanisme de solidarité instauré par la loi (art. 70 al. 3 LD en relation avec les arts. 50 et 51 al. 1 LTVA, 7 let. b LIB et 19 let. d OAlc), s'attaquer à n'importe quel débiteur de la dette douanière et de l'impôt sur l'importation (cf. consid. 3.3 ci-avant). La question de la responsabilité au sens du droit civil, intrinsèque de la société ou de son gérant, n'est pas pertinente en ce qui concerne la procédure d'assujettissement aux droits de douane et à l'impôt sur l'importation de la recourante. Dès lors - étant donné qu'en vertu de l'art. 827 CO les dispositions du droit de la SA concernant la responsabilité des personnes qui s'occupent de la gestion s'appliquent par analogie à la société à responsabilité limitée - l'on ne saurait confondre la responsabilité éventuelle des administrateurs au sens du CO avec la notion d'assujettissement aux droits de douane, laquelle dépend de la notion de débiteur au sens de l'art. 70 al. 1 LD. Autrement dit, et ce, contrairement à ce que soutient la recourante, le fait que son ex-époux ait occupé un temps la fonction de gérant de la société exploitant le restaurant est sans pertinence du point de vue du droit douanier et ne lui permet aucune de s'exculper de tout ou partie de sa propre responsabilité.

E. 8.6

L'analyse qui précède conduit le Tribunal à retenir que, contrairement à ce que prétend la recourante, l'autorité inférieure n'a pas apprécié de manière inexacte les faits pertinents de la cause. En effet, contrairement à l'autorité inférieure dont les arguments sont systématiquement corroborés par nombre de preuves solides, la recourante s'est contentée d'avancer de simples allégations dénuées de tout élément concret ou moyen de preuve. Ainsi, en l'absence d'éléments dans le dossier permettant de corroborer ces allégations,

celles-ci ne sauraient être ici retenues.

E. 9

En conclusion, le Tribunal retiendra que l'intégralité des marchandises faisant l'objet du présent litige ont franchi la frontière sans faire l'objet d'une déclaration en douane. La Cour retient également que la recourante doit être considérée comme la personne qui a fait conduire les marchandises de provenance étrangère sur le territoire douanier suisse à travers la frontière douanière et/ou celle pour le compte de laquelle les marchandises ont été importées. A l'aune de la législation douanière applicable en l'espèce, sont en particulier tenues au paiement des contributions la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière et celle pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Ainsi, la recourante, en tant que mandante, répond à la définition de débiteur de la dette douanière prévue aux arts. 70 al. 2 LD, 51 al. 1 LTVA, 7 let. b LIB et 19 let. d OAlc. Partant de ce constat, l'existence de l'avantage illicite posé par l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 4.3 ci-avant) est indéniable et l'assujettissement de la recourante à la prestation trouve en l'occurrence toute sa justification. En ce qui concerne les infractions à la législation fédérale au sens de l'art. 12 DPA, il ressort du dossier que des denrées alimentaires ont été importées sur le territoire suisse entre le mois de janvier 2017 et fin mai 2019 sans que les droits de douane et la TVA à l'importation n'aient été acquittés. 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 LTVA sont objectivement 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. Il se justifie donc de percevoir après coup le paiement des contributions soustraites en application de l'art. 12 al. 1 DPA. En conséquence, il apparaît que l'autorité inférieure était légitimée à faire application de l'art. 12 DPA et à exiger de la recourante, sur la base de cette disposition, le paiement du montant de CHF163'755.20 au titre de redevances non perçues et d'intérêts moratoires y relatif.

E. 10.1

Enfin, la recourante requiert l'audition de divers témoins (cf. consid. F ci-avant). 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. 1.6 ci-avant), 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, l'ancien époux de la recourante a déjà été auditionné dans le cadre de cette affaire, à titre d'inculpé, en date du 28 janvier 2020 et la recourante en a été informée lors de sa 3e audition du 27 mai 2020 (cf. audition A._____, Q. 55, [document AFD ...]). Quant au fils et au frère de la recourante, le dossier révèle que ces derniers se trouveraient probablement au Brésil mais leurs adresses respectives ne sont pas connues. De surcroît, il ressort de cette audition de la recourante (voir procès-verbal de l'audition, Q. 70 et 72) que cette dernière a refusé de communiquer dites adresses. Dans ces circonstances, il paraît difficile de pouvoir procéder à ces auditions dans un délai raisonnable. Cela dit, 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 les témoins proposés par la recourante. 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 ces auditions des éléments qui viendraient contredire ce qui précède. Il est donc renoncé à ces mesures par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.6 ci-avant), dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du Tribunal de céans acquise, la demande d'audition de témoins de la recourante est rejetée.

E. 10.2

S'agissant finalement de la réquisition de production de l'intégralité du dossier faite à l'OFDF (cf. recours p. 8), le dossier révèle que sur demande de l'avocat de la recourante (courrier du 14 juin 2021), l'AFD a déjà transmis à ce dernier les deux procès-verbaux complets établis le jour du contrôle (A. _____ et E. _____). Il s'agit des seules pièces officielles au dossier concernant le jour du contrôle. La requête correspondante n'a donc plus d'objet.

E. 11

Par conséquent, à la lumière des considérants qui précèdent, il y a lieu pour le Tribunal de céans de rejeter le recours et de confirmer ainsi l'astreinte de la recourante au paiement du montant de CHF 163'755.20 à titre de perception subséquente des droits de douane, de la TVA à l'importation, des droits de monopole sur les spiritueux et de l'impôt sur la bière, y compris l'intérêt moratoire.

E. 12.1

Au vu de l'issue de la cause, les frais de procédure devraient être mis à la charge de la recourante, 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). Toutefois, la recourante étant au bénéfice de l'assistance judiciaire totale (cf. let. C. ci-avant), il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure (cf. art. 65 al. 1 PA).

E. 12.2

En l'absence d'un décompte de prestations, l'indemnité du mandataire commis d'office est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). En l'espèce, compte tenu notamment du temps nécessaire à la préparation du recours et au tarif horaire applicable aux honoraires d'avocats (cf. art. 9 al. 1 let. a et art. 10 al. 1 et 2 FITAF, applicable en vertu de l'art. 12 FITAF), une indemnité de CHF 3'000.-- est accordée au mandataire d'office de la recourante, à la charge de la caisse du Tribunal. (Le dispositif se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.