

BVGer A-4588/2020 vom 28. Juni 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4588_2020

FR: TAF A-4588/2020 du 28 juin 2022

IT: TAF A-4588/2020 del 28 giugno 2022

Regeste

Douanes

Erwägungen

E. 1

Il est constaté que le présent recours a effet suspensif ex lege.

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), non réalisées en l'espèce, celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment l'OFDF. En vertu de l'art. 116 al. 2 LD, l'OFDF est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal 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 Tribunal administratif fédéral [TAF] A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD).

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, datée du 29 juillet 2020, a été notifiée à la recourante le 30 juillet 2020. Compte tenu des fêtes judiciaires d'été (cf. art. 22a al. 1 let. b PA), le recours, déposé le 14 septembre 2020, 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° 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 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.). 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 et 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.). 2. En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement subséquent de la recourante aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, ainsi que l'intérêt moratoire sur ces créances arrêté dans la décision attaquée. Selon une enquête douanière, C._____, employé par la recourante, a acheté, au nom et pour le compte de cette dernière, entre les mois de septembre 2013 et février 2016, un total de 48'217,7 kg bruts de viande fraîche à D._____. Le montant d'impôt non perçu dû par la recourante au titre de ces importations s'élève à CHF 1'122'510.40, étant précisé que D._____ est solidairement assujetti au paiement des redevances au sens de l'art. 70 LD. Dans ce contexte, le Tribunal examinera d'abord les griefs de nature formelle invoqués par la recourante portant sur la suspension de la procédure devant l'autorité inférieure et la violation du droit d'être entendu (cf. consid. 3 et 4 infra), pour ensuite aborder les griefs de fond (cf. consid. 5, 6 et 7 infra). 3. Dans un premier grief formel, la recourante se plaint d'une violation de l'art. 6 al. 1 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273), applicable par renvoi de l'art. 4 PA. Elle estime que c'est à tort que l'autorité inférieure a rejeté sa requête tendant à obtenir la suspension de la procédure de perception subséquente jusqu'à droit connu quant au sort de la procédure pénale dirigée contre D._____.

E. 2

L'examen du présent recours par le Tribunal administratif fédéral est suspendu jusqu'à droit connu sur la procédure pénale connexe à l'origine de la présente procédure de perception subséquente. A titre principal :

E. 3

La nullité de la décision de la Direction générale des douanes du 29 juillet 2020, et, partant, de celle de la Direction d'arrondissement des douanes de Genève du 15 décembre 2017 est constatée, subsidiairement celles-ci sont annulées. Subsidiairement :

E. 3.1

A l'appui de son recours, la recourante indique que c'est « de la réalisation de l'état de fait pénal [...] que dépend la présente procédure de perception subséquente » (recours, p. 4). Elle reproche à l'autorité inférieure de se fonder uniquement sur la phase d'instruction préliminaire de son enquête, sans tenir compte des critiques ultérieures pouvant être émises par les parties à l'encontre des faits établis à cette occasion. Selon elle, si l'on peut à la rigueur « présumer que des importations illicites ont bien été menées sur leur principe », « il semble au contraire impossible d'en circonscrire exactement l'ampleur, les quotités, ainsi

que les détails, éléments qui ne pourront être qualifiés d'établis qu'après l'entrée en force de la décision pénale » (recours, p. 5). Elle estime que la suspension de la procédure de perception subséquente serait opportune, dès lors qu'elle permettrait à la présente procédure de se fonder « sur un état de fait clair, univoque et ne pouvant plus être remis en question » (recours, p. 5). D'autre part, aucun intérêt public ou privé prépondérant ne s'opposerait à cette suspension de la procédure. Elle indique qu'on ne voit pas « quelle urgence particulière justifierait, après tant d'années, la mise en oeuvre d'une perception subséquente avant que la procédure pénale ne soit menée à terme » (recours, p. 6).

E. 3.2

De son côté, l'autorité inférieure considère que la recourante « méconnaît » la nature de la procédure d'assujettissement fondée sur l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0). Selon elle, la recourante se trompe lorsqu'elle affirme que le sort de la présente procédure dépend du sort de la procédure pénale, « puisqu'elle peut être menée à terme alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable, par conséquent, a fortiori en l'absence d'une procédure pénale entrée en force » (réponse, p. 5). Elle ajoute que « les éléments objectifs d'une infraction n'ont pas à être fixés dans une procédure pénale entrée en force pour ensuite servir de base à une décision de perception subséquente » ; en revanche, « c'est bien dans le cadre d'une procédure administrative que doit être résolue la question de savoir si, comment et dans quelle mesure la loi administrative spéciale a été violée, soit de savoir si un état de fait pénal est réalisé » (réponse, p. 5). Enfin, en ce qui concerne l'argument de la recourante selon lequel la DGD ne pouvait mener à terme la présente procédure, dès lors que l'état de fait pénal est encore susceptible d'être modifié, l'autorité inférieure, à l'appui de sa réponse du 5 novembre 2020, a rappelé les faits à la base de la décision attaquée qui ressortent de l'enquête pénale administrative ouverte le 2 mars 2016 et close le 15 décembre 2017 par l'établissement d'un procès-verbal final à l'encontre des principaux protagonistes de cette affaire.

E. 3.3

Une suspension de la procédure doit être justifiée par des motifs suffisants (cf. ATAF 2009/42 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-2527/2019 du 2 juin 2021 consid. 3.1.1 et les références citées ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., nos 2.149 et 3.14). Elle peut être envisagée lorsqu'il ne se justifie pas, sous l'angle de l'économie de la procédure, de prendre une décision dans l'immédiat (cf. art. 6 PCF ; ATF 123 II 1 consid. 2b et 122 II 211 consid. 3e ; arrêt du TAF A-3939/2018 du 12 janvier 2022 consid. 1.3.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit, n° 3.14 s.). La suspension ne doit toutefois pas s'opposer à des intérêts publics et privés prépondérants et doit en outre demeurer l'exception (cf. ATF 130 V 90 consid. 5 et 119 II 389 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 8C_982/2009 du 5 juillet 2010 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2527/2019 du 2 juin 2021 consid. 3.1.1). En particulier, le principe de célérité qui découle de l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) pose des limites à la suspension d'une procédure. De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie. Dans le cadre de l'exercice de ce pouvoir, elle procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (cf. ATF 119 II 386 consid. 1b ; arrêts 1C_31/2021 du 16 juillet 2021 consid. 3.1 ; 5A_263/2021 du 18 mai 2021 consid. 3.1).

E. 3.4

En l'espèce, il convient de rappeler que le Tribunal s'est déjà prononcé, à titre préjudiciel, sur la requête de suspension de la procédure formulée devant lui par la recourante, à titre de mesure provisionnelle (cf. Faits, let. R supra). Par décision incidente du 30 septembre 2020, le juge instructeur a rejeté ladite requête pour les motifs suivants. Il a relevé que la décision ici querellée de perception subséquente ne dépend a priori pas d'un prononcé en matière pénale, dans la mesure où il n'est pas nécessaire que la personne assujettie ait commis une faute ou qu'une poursuite pénale ait été introduite contre elle pour que celle-ci se voie opposer l'art. 12 DPA (à ce sujet, cf. consid. 5.4.3 infra). Il a rappelé que le premier alinéa de la disposition précitée permet en effet 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, vol. 46, 1975, p. 23 ss, p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il a insisté sur la jurisprudence selon laquelle 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 et est ainsi arrivé à la conclusion que la poursuite pénale du contribuable en cause ou d'un tiers n'a que peu d'influence sur la question litigieuse en l'espèce. En l'occurrence, pour des motifs identiques à ceux qui sont présentés ci-dessus, le Tribunal considère que l'autorité inférieure était légitimée à rejeter la requête de suspension de la procédure déposée devant elle par la recourante. Il n'est en effet pas nécessaire que la procédure pénale soit menée à terme avant que la procédure fiscale de perception subséquente soit mise en oeuvre. Quoi qu'en dise la recourante, une suspension de la procédure de perception subséquente n'était en l'espèce justifiée par aucun motif suffisant. De même, la recourante se trompe lorsqu'elle indique que l'on peut à la rigueur « présumer que des importations illicites ont bien été menées sur leur principe », mais qu'il « semble au contraire impossible d'en circonscrire exactement l'ampleur, les quotités, ainsi que les détails ». Les faits retenus ont été établis sur la base de l'enquête qui a été menée par l'autorité inférieure, sans que la recourante n'indique concrètement ce qu'elle reproche à l'état de fait en question, ni n'apporte un quelconque élément qui permettrait de penser que les faits ont été établis de façon inexacte. Il lui appartenait au surplus d'utiliser la voie de la procédure fiscale devant l'autorité inférieure puis devant la Cour de cassation pour, le cas échéant, critiquer cet établissement des faits et l'assiette de l'impôt et non pas de requérir la suspension de la procédure.

E. 3.5

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a rejeté la demande de la recourante tendant à ce que la procédure de perception subséquente soit suspendue jusqu'à droit connu dans la procédure pénale dirigée contre D._____. Mal fondé, le grief est rejeté. 4. Dans un second grief formel, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue au sens des art. 29 PA et 29 al. 2 Cst.

E. 4

La décision de la Direction générale des douanes du 29 juillet 2020 est réformée dans le sens des considérants du présent recours, de sorte : a. que la suspension du traitement de la cause est ordonnée jusqu'à droit connu sur la procédure pénale connexe à l'origine de la présente procédure de perception subséquente. b. qu'au terme de la suspension du traitement de la cause (let. a), il est renoncé totalement à la perception subséquente en application de

l'art. 86 al. 2 LD. Plus subsidiairement :

E. 4.1

La recourante considère qu'elle ne pouvait exercer son droit d'être entendue dans le cadre de la présente procédure que par son administrateur unique, B._____. Ainsi, elle estime que l'autorité inférieure ne pouvait pas s'exonérer de ce qui précède et s'économiser l'audition de l'administrateur unique de la recourante, au motif qu'elle aurait déjà auditionné C._____, les propos tenus lors de cette dernière audition par le prénommé ne pouvant pas être attribués à la recourante. De son point de vue, le fait que C._____ ait hypothétiquement disposé d'un mandat pour procéder aux achats litigieux ne change rien au fait qu'au cours de la présente procédure, la recourante aurait dû pouvoir s'exprimer par la voix de son représentant, B._____, seul membre du conseil d'administration de la recourante. Elle indique que si tel avait été le cas, elle aurait pu se déterminer par rapport aux dires de C._____. Selon elle, prétendre que son droit d'être entendue « a pu être réparé en fin de cause par l'écriture du soussigné est irrelevante, dès lors qu'il est évident que les informations retranscrites dans [le] recours ont une portée significativement moindre que celle d'une audition qui aurait été menée en bonne et due forme, avec rappel des règles de procédure et de la possibilité de s'arroger l'assistance d'un avocat » (recours, p. 9). De plus, toujours selon la recourante, s'il avait été procédé à l'audition de B._____, « il est manifeste que ce dernier aurait compris, d'une part, que la Recourante n'était pas uniquement témoin dans le cadre d'une procédure pénale dirigée contre D._____, mais qu'elle était également destinataire d'une future décision de perception subséquente, avec l'ensemble des implications financières engendrées par cette dernière » (recours, p. 9). Elle estime encore qu'il est « des plus cocasses » de prétendre, comme l'a fait l'autorité inférieure, qu'il revenait à B._____ « de s'annoncer auprès d'elle à cet effet, ceci, alors même qu'[il] incombait à cette dernière d'instruire la cause » (recours, p. 9).

E. 4.2

De son côté, l'autorité inférieure considère à l'appui de sa décision que l'on ne saurait voir en la personne de C._____ un simple employé sans pouvoir, dans la mesure où la recourante est une entreprise familiale et que l'intéressé s'est présenté aux enquêteurs comme le responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production depuis environ dix ans. Elle relève en outre que lorsque les enquêteurs se sont rendus auprès de la recourante le 3 mars 2016, C._____ se serait comporté « comme le responsable des commandes et non comme un simple employé », en ajoutant que les investigations menées le jour en question ayant duré plusieurs heures, l'administrateur de la recourante, qui était en outre employé par elle, n'a pu les ignorer, de sorte « qu'il ne dépendait que de lui d'intervenir pour se déclarer seul responsable des activités commerciales de son entreprise, plus particulièrement de son approvisionnement en viande » (décision, p. 7). Elle relève ensuite que lors de son audition le 7 mars 2016 devant l'Office antifraude douanière de Sion, B._____ n'a pas cherché à réparer un éventuel malentendu, en se présentant à la place de son fils ou en l'accompagnant, afin de s'expliquer au sujet de cette affaire. De son point de vue, le contenu de cette audition n'a pas pu lui échapper, dès lors que, selon les déclarations de C._____, son père est « au courant de tout ce qui se passe dans l'entreprise » (décision, p. 7 et 8). Elle estime ainsi que le silence de B._____ dans les jours et les semaines qui ont suivi l'audition de son fils tend indubitablement à démontrer que la position de C._____ au sein de l'entreprise familiale était bien « celle d'un employé au bénéfice d'une délégation interne de pouvoirs de représentation » (décision, p.

8). Elle ajoute que, sur le plan externe, ceci est corroboré par les déclarations de D._____ qui, lorsqu'il fait référence au responsable de la recourante, parle expressément de « *** ». Elle estime ainsi que la recourante, par l'intermédiaire de C._____, a bien eu la possibilité d'exercer son droit d'être entendue dans la présente procédure. Selon elle, prétendre le contraire sur la base des seules inscriptions figurant au registre du commerce « est un comportement que l'on pourrait qualifier de contraire au principe de la bonne foi » (décision, p. 8). A l'appui de sa réponse, l'autorité inférieure ajoute que si B._____ ne s'est pas personnellement exprimé durant l'enquête, « les déclarations et les actes de son fils peuvent lui être attribués » (réponse, p. 9). Elle s'appuie à cet égard sur la lettre de la recourante du 22 décembre 2017 à teneur de laquelle elle a notamment précisé ce qui suit : « Nous vous avons apporté tous les éléments de réponse lors de l'enquête et nous avons demandé à notre fiduciaire d'apporter les compléments nécessaires à la procédure » (soulignements ajoutés par l'autorité inférieure et reproduits par le Tribunal). Quoi qu'il en soit, elle insiste sur le fait que « le vice dont [la décision rendue par l'OA Genève] a été affecté doit être considéré comme ayant été réparé devant [la DGD] » (réponse, p. 9). Elle ajoute par ailleurs que la recourante n'a pas subi un préjudice dans l'exercice différé de son droit d'être entendu et dans la réparation du vice, dès lors que les faits à la base de la décision ont été établis avec sa collaboration au cours de l'enquête. Enfin, selon elle, « quand bien même l'on devrait reconnaître un caractère d'une certaine gravité au vice affectant la décision de l'OA Genève, l'annulation pour ce motif de la décision attaquée et le renvoi de la cause constitueraient à l'évidence une vaine formalité et conduiraient à un allongement inutile d'une procédure dont la recourante elle-même se plaint des lenteurs » (réponse, p. 9).

E. 4.3.1

Garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit, pour le justiciable, de consulter le dossier et de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. notamment ATF 144 II 427 consid. 3.1 et 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du TF 2C_426/2020 du 23 juin 2020 consid. 4.1). Cette garantie constitutionnelle ne comprend en principe pas le droit d'être entendu oralement (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêt du TF 2C_720/2021 du 26 janvier 2022 consid. 7.1). Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). L'administré doit en effet être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours et, le cas échéant, attaquer utilement la décision. Il en va de même pour l'autorité de recours, aux fins qu'elle puisse exercer son contrôle en connaissance de cause (arrêt du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 4.1 et les références citées). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2), étant précisé que la motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

E. 4.3.2

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 135 I 187 consid. 2.2 ; 126 I 19 consid.

2d/bb ; arrêt du TF 1C_76/2020 du 5 février 2021 consid. 2.1). Sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 135 I 279 consid. 2.6.1 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêt du TF 1C_76/2020 précité consid. 2.1). Une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêt du TF 1C_76/2020 précité consid. 2.1).

E. 4.4

La société anonyme (ci-après : SA) est représentée à l'égard des tiers par ses organes conformément à l'art. 718 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (RS 220 ; ci-après : CO). L'art. 718 CO est une *lex specialis* par rapport à l'art. 55 al. 1 et 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210 ; ci-après : CC) (Julia Xoudis, in : Pichonnaz/Foëx [édit.], Commentaire romand, Code civil, vol. I, 2010, n° 13 et 14 ad art. 59 CC ; ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 et les réf. cit.). En dépit des notes marginales « Représentation » (« Vertretung ») de l'art. 718 CO et « Responsabilité pour les organes » (« Haftung der Organe ») de l'art. 722 CO et du texte légal, qui utilisent la terminologie du registre du commerce (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4e éd. 2009, § 13 n° 496), l'art. 718 CO, comme d'ailleurs l'art. 55 al. 2 CC, est une norme d'imputation : l'acte de l'organe est directement attribué à la personne morale comme son acte propre. Autrement dit, les organes ne sont pas des représentants au sens des art. 32 ss CO, mais lorsqu'ils agissent, c'est la société elle-même qui agit (ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 ; arrêt du TF 4A_357/2007 du 8 avril 2008 consid. 4.2 ; cf. Peter/Cavadini, in : Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [édit.], Commentaire romand, Code des obligations, vol. II, 2e éd. 2017, n° 7 ad art. 718 CO). Il en va de même de l'art. 722 CO, en vertu duquel les actes illicites des organes sont ceux de la personne morale elle-même (ATF 146 III 37 consid. 5.1.1 ; 121 III 176 consid. 4d ; cf. Peter/Cavadini, op. cit., n° 2 ad art. 722 CO). On utilisera donc ci-après, comme le fait le texte de l'art. 718 CO, le terme de représentation (Vertretung) pour désigner les actes juridiques de la SA accomplis par ses organes et qui sont imputés à celle-ci. Sont, premièrement, des organes, au sens de l'art. 718 CO, qui peuvent représenter la SA à l'égard des tiers : - premièrement, chacun des membres du conseil d'administration (« sauf disposition contraire des statuts ou du règlement d'organisation ») (art. 718 al. 1, 2e phrase, CO) ou, exceptionnellement, le conseil d'administration *in corpore* (art. 718 al. 1, 1re phrase, CO ; ATF 141 III 80 consid. 1.3) ; - deuxièmement, un ou des membres délégués du conseil d'administration ou des tiers directeurs, auxquels le conseil d'administration a délégué son pouvoir de représentation (art. 718 al. 2 CO). Ces organes (exécutifs) ont en principe le droit d'accomplir au nom de la SA tous les actes que peut impliquer le but social (art. 718a al. 1 CO ; arrêt du TF 4A_147/2017 du 19 novembre 2014 consid. 3.1.1 et les arrêts cités). Leurs pouvoirs peuvent toutefois être limités (cf. art. 718a al. 2 CO). En deuxième lieu, la SA peut être représentée à l'égard des tiers par des fondés de procuration et d'autres mandataires commerciaux (art. 721 CO), nommés par le conseil d'administration. Ils n'ont pas la qualité d'organes et représentent la SA en vertu de leurs pouvoirs de représentation spécifiques (art. 458 et 462 CO). En troisième lieu, peuvent représenter la

SA, les personnes qui ont la qualité de représentants civils au sens des art. 32 ss CO. Ces règles générales sur la représentation s'appliquent en effet en l'absence de dispositions spéciales (art. 40 CO ; cf. ATF 146 III 37 consid. 5.3 et les réf. cit. ; ATF 128 III 129 consid. 2b ; arrêt du TF 4A_187/2018 du 21 février 2019 consid. 3.1.4 et 3.1.4.2 ; Christine Chappuis, in : Thévenoz/Werro [édit.], Commentaire romand, Code des obligations, vol. I, 2e éd. 2012, n° 2 ad art. 40 CO ; Peter/Cavadini, op. cit., n° 2 ad art. 720 CO).

E. 4.5

Selon le Tribunal fédéral, admettre qu'un organe de fait, soit toute personne qui prend en fait des décisions réservées aux organes ou qui se charge de la gestion proprement dite des affaires et qui participe ainsi de manière décisive à la volonté de la société (cf. ATF 128 III 29 consid. 3a), pourrait engager la SA par ses actes juridiques reviendrait à modifier le système légal (ATF 146 III 37 consid. 6.2.2). Le membre du conseil d'administration au sens de l'art. 718 al. 1 CO doit être indépendant et ne saurait se soumettre aux injonctions d'un tiers : en tant qu'il a été élu à une charge et a été inscrit au registre du commerce à ce titre, il ne saurait abandonner son pouvoir exécutif à un organe de fait ; la personne, qui n'est ni élue ni inscrite au registre du commerce, ne peut, par son comportement, devenir titulaire des pouvoirs et droits d'un administrateur (ATF 146 III 37 consid. 6.2.2). Selon la doctrine, le conseil d'administration ne doit pas tolérer qu'un organe de fait agisse au nom de la SA (ATF 146 III 37 consid. 6.2.2 et les réf. cit. ; Böckli, op. cit., § 13 nos 92 ss et 625). Le Tribunal fédéral a relevé, à titre d'exemple, que si un actionnaire unique ou majoritaire s'immisce dans la gestion de la SA, il n'a pas la qualité d'organe et n'oblige pas contractuellement la SA au sens de l'art. 718 CO (ATF 146 III 37 consid. 6.2.2).

E. 4.6

Le système légal de la représentation civile au sens des art. 32 ss CO fonctionne comme suit. Lorsque le représentant qui conclut le contrat manifeste agir au nom du représenté, le représenté est lié dans trois cas de figure : (1) lorsque le représenté avait conféré les pouvoirs nécessaires au représentant dans leurs rapports internes (procuration interne ; art. 32 al. 1 CO) ; (2) en l'absence de pouvoirs internes conférés au représentant par le représenté, lorsque le tiers pouvait déduire l'existence de tels pouvoirs du fait du comportement du représenté dans leurs rapports externes (procuration apparente ; art. 33 al. 3 CO) ; et (3) en l'absence de pouvoirs internes conférés au représentant par le représenté, lorsque celui-ci a ratifié le contrat (art. 38 al. 1 CO) (cf. ATF 146 III 37 consid. 7.1 ; 131 III 511 consid. 3.1).

E. 4.7

Dans un premier temps, le juge doit donc rechercher si le représentant avait des pouvoirs de représentation internes (art. 32 al. 1 CO), dont l'octroi peut être soit exprès, soit tacite (procuration interne par tolérance [Duldungsbevollmächtigung] ou procuration interne apparente [Anscheinsbevollmächtigung]) ; cf. ATF 146 III 37 consid. 7.1.1 ; 141 III 289 consid. 4.1). Ce n'est que si le juge arrive à la conclusion que le représentant a agi sans pouvoirs de représentation internes, qu'il devra, dans un second temps, rechercher si le représenté est contractuellement lié, soit parce que le tiers de bonne foi doit être protégé dans la communication qui lui a été faite par le représenté de l'existence de pouvoirs (art. 33 al. 3 CO), soit parce que le représenté a ratifié l'acte du représentant (art. 38 al. 1 CO). En vertu de l'art. 38 al. 1 CO, lorsque le représentant a agi sans pouvoirs de représentation internes, le représenté est obligé contractuellement envers le tiers s'il a ratifié l'acte du

représentant (art. 38 al. 1 CO).

E. 4.8.1

En l'espèce, selon les indications figurant au registre du commerce concernant la recourante, c'est bien B. _____, en qualité d'administrateur unique avec signature individuelle, qui représente la recourante à l'égard des tiers, en particulier à l'égard de l'autorité inférieure. Il ne ressort pas des indications précitées que C. _____ serait un organe exécutif de la recourante, ni un fondé de procuration ou un mandataire commercial. L'autorité inférieure prétend en revanche que C. _____ représentait la recourante en qualité de représentant civil au sens des art. 32 ss CO dans le cadre de la procédure menée par l'OA Genève, qui a abouti à la décision de perception subséquente du 15 décembre 2017. Il convient de vérifier cette affirmation. On rappellera que l'OA Genève a procédé à deux actes d'instruction dans ce dossier à l'occasion desquels la recourante aurait, selon les affirmations de l'autorité inférieure, eu l'occasion d'exercer son droit d'être entendue par l'intermédiaire de C. _____. Pour rappel, des enquêteurs de l'OA Genève se sont d'abord rendus dans les locaux de la boucherie de la recourante le 3 mars 2016, puis C. _____ a été auditionné le 7 mars 2016 par l'OA Genève.

E. 4.8.2

Il est important de rappeler au préalable que la Société recourante est une entreprise familiale. Il ressort des éléments au dossier que C. _____, bien qu'employé par la Société recourante et ne disposant selon les indications figurant au registre du commerce d'aucun pouvoir à l'égard de dite Société, est le responsable des achats de viande depuis plusieurs années au sein de cette entreprise familiale, qui est dirigée, toujours selon les indications figurant au registre du commerce, par le père de l'intéressé, B. _____. De l'avis du Tribunal de céans, il convient de bien distinguer deux choses : d'une part, les éventuels pouvoirs de représentation de C. _____ à l'égard de la recourante dans le cadre de la procédure menée par l'OA Genève (qui seront examinés ci-dessous dans le cadre de ce grief formel, dès lors qu'ils sont contestés) et, d'autre part, les pouvoirs que C. _____ possède dans le cadre de son activité de responsable des achats de viande pour la recourante (qui seront examinés ultérieurement dans un grief au fond).

E. 4.8.3

En premier lieu, le Tribunal constate que lorsque les inspecteurs de l'OA Genève se sont rendus auprès de la recourante où ils ont été reçus par C. _____, ce dernier s'est présenté à eux comme le responsable des commandes. C'est C. _____ qui a répondu aux inspecteurs et leur a remis des factures, sans que la recourante, par l'entremise de B. _____, ne juge opportun d'intervenir, quand bien même il ressort du dossier que les investigations menées à ce moment-là au sein de la Société recourante ont duré plusieurs heures. Dans ces circonstances, on peut admettre que C. _____ était au bénéfice d'une procuration tacite, respectivement d'une procuration interne par tolérance (Duldungsbevollmächtigung), et qu'il n'a pas outrepassé ses pouvoirs. La recourante n'a du reste jamais contesté les démarches effectuées par C. _____ à cette occasion, ce qui signifie que ces dernières ont, à tout le moins, été ratifiées ultérieurement par la recourante.

E. 4.8.4

En ce qui concerne l'audition de C. _____ du 7 mars 2016 auprès de l'OA Genève, il convient de relever ce qui suit. Il ressort du procès-verbal daté du même jour que l'intéressé a été entendu « à titre d'inculpé ». En l'occurrence, il n'y a rien sur le procès-verbal en

question qui permettrait de penser, comme l'affirme l'autorité inférieure, que C. _____ aurait été entendu lors de cet interrogatoire en qualité de représentant de la recourante. Ce dernier n'a du reste reçu aucune information de la part des enquêteurs qui lui aurait permis de penser qu'il était entendu en cette qualité. D'autre part, l'intéressé n'a pas non plus indiqué aux enquêteurs qu'il avait compris qu'il était entendu en qualité de représentant de la recourante. En réalité, on peut uniquement déduire du procès-verbal en question que C. _____ a été entendu « à titre d'inculpé », en qualité d'employé de la recourante et de responsable des achats de cette dernière. Il a bien été entendu au motif que l'OA Genève le soupçonnait d'avoir commis une infraction. Dans ces conditions, on ne peut pas déduire du procès-verbal en question, comme l'autorité inférieure l'affirme, que C. _____ aurait été entendu dans le cadre de cet interrogatoire au nom et pour le compte de la recourante. Si l'autorité intimée avait eu l'intention d'entendre C. _____ en cette qualité ou pensait qu'elle l'entendait à ce titre, il lui appartenait de clarifier la situation dès le départ. Elle aurait dû constater que C. _____ ne disposait pas d'un pouvoir de représenter la Société, qui aurait été inscrit au registre du commerce, et qu'il y avait lieu de s'enquérir d'un éventuel autre pouvoir de représentation. L'intéressé aurait alors pu infirmer ou confirmer un éventuel rapport de représentation. Il est en effet fondamental que l'autorité inférieure indique le plus clairement possible lors de ses interrogatoires à quel titre elle entend une personne, que cette dernière soit parfaitement au clair à ce sujet et que ces éléments soient ensuite retranscrits dans le procès-verbal. Un rapport de représentation ne doit en effet pas être admis à la légère lorsqu'il s'agit de vérifier si le droit d'être entendu d'une partie a été respecté. Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne peut pas suivre l'autorité inférieure lorsqu'elle prétend que C. _____ aurait été entendu le 7 mars 2016 en qualité de représentant de la recourante. Il est en revanche important de préciser que ce constat ne remet pas en question les déclarations qui ont été faites par C. _____ dans ce contexte.

E. 4.8.5

Le Tribunal arrive ainsi à la conclusion que la recourante n'a pas été formellement entendue par l'entremise de C. _____ lors de l'interrogatoire de ce dernier le 7 mars 2016. On peut à cet égard regretter que l'OA Genève n'ait pas formellement entendu B. _____, en qualité de seul organe de la recourante, avant de rendre sa décision de perception subséquente du 15 décembre 2017. Il est cependant vrai, à la décharge de l'autorité inférieure, quand bien même il incombait à cette dernière d'instruire la cause, que B. _____ est resté en retrait dans le cadre de la procédure menée par l'OA Genève, en laissant son fils intervenir lors de la visite des inspecteurs au siège de la Société et ensuite lors de son interrogatoire. Il est également hautement improbable, dans le contexte d'une petite entreprise familiale, que B. _____ n'ait pas été informé par son fils de la procédure menée par l'OA Genève. On peut ainsi se demander si la recourante n'a pas implicitement décidé de renoncer à prendre position devant l'OA Genève, question pouvant demeurer indécidée. Par ailleurs, ce n'est que le 22 décembre 2017 que la recourante est intervenue explicitement en son propre nom dans la procédure, par l'intermédiaire de B. _____ (cf. Faits, let. G supra). A cette occasion, outre le fait qu'elle informait la DGD qu'elle contestait la décision de perception subséquente de l'OA Genève précitée, elle indiquait en substance avoir apporté tous les éléments de réponse lors de l'enquête et de la mise sous séquestre temporaire des marchandises dans ses locaux le 3 mars 2016. Elle relevait également qu'elle avait demandé à sa fiduciaire les compléments nécessaires à la procédure. Il ressort du courrier précité que la recourante semble en effet, à tout le moins à ce moment-là, avoir fait siennes les démarches et les déclarations de C. _____. Ce n'est que par la suite, par

l'intermédiaire de son mandataire, dans son acte de recours, que la recourante a contesté pour la première fois la légitimité des actes accomplis par son fils. On peut évidemment se demander si cette manière de procéder respecte le principe de l'interdiction des comportements contradictoires qui découle du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.). Cette question peut souffrir de demeurer indéterminée en l'espèce. Par conséquent, le Tribunal constate que le droit d'être entendu de la recourante dans le cadre de la procédure devant l'OA Genève a été violé, sans toutefois que cette violation puisse être qualifiée de grave dans le contexte spécifique qui a été décrit ci-dessus.

E. 4.8.6

Malgré ce qui précède, le Tribunal constate que la recourante a ensuite eu l'occasion de s'exprimer à plusieurs reprises. Elle s'est exprimée par l'intermédiaire de B. _____ par courrier du 22 décembre 2017 adressé à la DGD. Le 2 novembre 2018, par l'intermédiaire de son mandataire, elle a sollicité auprès de la DGD la consultation du dossier de la cause ainsi qu'une prolongation de délai pour compléter son recours du 22 décembre 2017, le dossier lui étant transmis par la DGD le 13 novembre 2018 et la prolongation de délai lui étant accordée. Par acte du 14 décembre 2018, la recourante, par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours auprès de la DGD contre la décision de perception subséquente de l'OA Genève du 15 décembre 2017. A cette occasion, elle a eu la possibilité de s'exprimer tant sur les aspects factuels que juridiques de cette affaire. La recourante a encore eu l'occasion de prendre position dans le cadre de son recours du 14 septembre 2020 interjeté devant le Tribunal de céans contre la décision sur recours de la DGD du 29 juillet 2020. On rappellera également, comme cela a été relevé plus haut (cf. consid. 4.3.1), que la garantie constitutionnelle de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend en principe pas le droit d'être entendu oralement. Contrairement à ce qu'affirme la recourante, il n'était donc pas nécessaire, pour respecter cette garantie, que l'autorité inférieure organise une confrontation entre la recourante et C. _____. Dans ces conditions et au vu de ce qui précède, le Tribunal considère que la violation du droit d'être entendu de la recourante, qui a eu lieu dans le cadre de la procédure devant l'OA Genève et qui n'a pas été considérée comme grave, a largement pu être réparée par la suite, conformément à la jurisprudence rappelée plus haut (consid. 4.3 supra). Il convient enfin de rappeler que tant la DGD que le Tribunal de céans jouissent d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit.

E. 4.9

Au vu de ce qui précède, le grief de violation du droit d'être entendu soulevé par la recourante doit être rejeté. 5. Sur le fond, la recourante se plaint d'abord d'une violation de l'art. 12 DPA.

E. 5

La décision de la Direction générale des douanes du 29 juillet 2020 est annulée et est renvoyée à l'autorité compétente pour nouvelle (sic) dans le sens des considérants du présent recours, de sorte : a. que la suspension du traitement de la cause est ordonnée jusqu'à droit connu sur la procédure pénale connexe à l'origine de la présente procédure de perception subséquente. b. qu'au terme de la suspension du traitement de la cause (let. a), il est renoncé totalement à la perception subséquente en application de l'art. 86 al. 2 LD. Encore plus subsidiairement :

E. 5.1

La recourante reprend pour l'essentiel les arguments qu'elle a déjà soulevés dans ses deux griefs formels. Elle reproche à l'autorité inférieure de se baser uniquement sur son dossier pour prétendre que les éléments constitutifs des infractions seraient réalisés. Selon elle, cette manière de procéder reviendrait à « verrouiller l'état de fait pénal » avant même que la défense ne puisse, dans cette procédure connexe, en critiquer l'établissement et le remettre en cause, ce qui serait de nature à influencer l'application de l'art. 12 DPA. Par ailleurs, la violation du droit d'être entendu de la recourante empêcherait d'accorder un quelconque crédit aux déclarations formulées par un de ses employés ne disposant d'aucun pouvoir de représentation, dès lors que lesdites déclarations n'ont aucunement pu être confrontées à celle de l'administrateur unique de la recourante. Elle estime qu'on ne saurait donc conclure que c'est en qualité de mandataire au sens douanier du terme que la recourante s'est rendue débitrice de la perception subséquente. Elle se plaint encore d'une violation qu'elle qualifie de « temporelle » de l'art. 12 DPA, en reprochant à l'autorité intimée de rendre la recourante débitrice d'un montant global, alors même qu'elle ignore « si et combien de redevances non perçues elle pourra récupérer au terme de la procédure pénale connexe » (recours, p. 11). Elle reproche à cet égard à l'autorité inférieure de ne pas tenir compte du fait que la réalisation potentielle de la Porsche D Panamera 970 séquestrée de D. _____ réduira d'autant le montant dû au titre de la perception subséquente en cas de condamnation de ce dernier. Selon la recourante, c'est à tort que l'autorité inférieure juge la question de l'assujettissement de D. _____ comme n'étant pas pertinente pour trancher la présente cause. Elle relève enfin que selon l'art. 149 al. 2 CO, appliqué par renvoi de l'art. 70 al. 3 LD, le créancier, à savoir l'autorité inférieure, devrait supporter les conséquences du fait d'avoir amélioré la condition d'un des débiteurs solidaires au détriment des autres. Elle explique à cet égard que c'est précisément ce qu'a fait l'autorité inférieure en arrêtant un montant défini de CHF 1'107'862.- à l'encontre de la recourante, « tout en laissant traîner, d'un autre côté, la procédure pénale dirigée contre les auteurs présumés de l'infraction à proprement parler [...] qui font également partie du cercle des assujettis défini par l'art. 70 LD » (recours, p. 12). La recourante explique enfin que même si dans leur principe les conditions d'application de l'art. 12 DPA pourraient hypothétiquement être remplies, il n'en demeure pas moins que sa mise en oeuvre a été anticipée à l'encontre de la recourante, et ceci de manière erronée. En résumé, elle reproche à l'autorité inférieure de s'en prendre au capital de la recourante, alors qu'elle sait qu'elle n'arrivera pas à recouvrer quelque montant que ce soit, à l'exception du produit de la réalisation des rares biens séquestrés, auprès des auteurs présumés en cas de condamnation pénale de ces derniers le cas échéant. Elle se plaint encore du fait que l'autorité inférieure sait que si la recourante s'acquittait, par hypothèse, de l'intégralité du montant dû, elle n'arriverait ensuite pas, pour les mêmes difficultés territoriales que celles rencontrées par l'autorité inférieure, à exercer son droit de recours découlant du droit des obligations contre lesdits auteurs présumés. Ainsi, l'autorité inférieure aurait péjoré la situation de la recourante au profit des autres codébiteurs solidaires de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD. Il en découlerait une violation de l'art. 12 DPA, « notamment eu égard à sa temporalité » (recours, p. 12).

E. 5.2

De son côté, l'autorité inférieure rappelle que les faits sur lesquels repose la décision attaquée ont pu être établis avec précision sur la base des factures fournies par la recourante elle-même, en présence et avec l'assentiment de B. _____. C'est grâce à ces factures qu'ont notamment pu être fixés le nombre et les dates des achats de viande fraîche effectués par la recourante auprès de D. _____ ainsi que leur genre, poids et valeur respectifs. Elle

relève par ailleurs que même s'il fallait croire la recourante lorsqu'elle maintient que C. _____ ne disposait d'aucun pouvoir de représentation, elle ne peut nier que c'est elle qui a passé contrat avec D. _____, qui a payé la marchandise et qui l'a exploitée économiquement. Elle ajoute que, s'agissant d'un homme de l'expérience de B. _____, la provenance étrangère de la marchandise n'a pu lui échapper, dès lors que selon les affirmations de son fils, il est impossible de trouver une telle quantité et une telle qualité de viande auprès de fournisseurs suisses (réponse au recours, p. 10). C'est par conséquent en tant que personne pour le compte de laquelle la marchandise a été importée que la recourante doit être assujettie en vertu de l'art. 12 DPA. Elle rappelle d'autre part que le but de la présente procédure est de fixer le principe de l'assujettissement de la recourante et d'en arrêter le montant, ce qui signifie que ce dernier ne saurait dépendre d'une procédure pénale connexe, ni d'éventuels dépôts, gages ou versements déjà effectués par la recourante elle-même ou par des tiers co-assujettis. Le montant ainsi arrêté ne doit pas être confondu avec celui dont la recourante devra effectivement s'acquitter après que toutes les procédures auront été menées à bien. Enfin, elle considère que la recourante « méconnaît les règles régissant la solidarité passive » (réponse au recours, p. 10). Outre le fait qu'elle conteste avoir « laissé traîner » certaines procédures, elle relève que selon l'art. 144 al. 2 CO, les débiteurs solidaires sont tous tenus jusqu'à l'extinction totale de la dette, de sorte qu'il lui est loisible, dans les rapports externes, tant qu'elle n'est pas pleinement désintéressée, de n'actionner qu'un seul des débiteurs responsables et, si elle n'obtient pas entièrement satisfaction, d'actionner les autres jusqu'au règlement complet de la dette. En particulier, l'art. 149 CO invoqué par la recourante n'est pas applicable dans le cas d'espèce, dès lors qu'il vise à renforcer l'action récursoire du débiteur par une subrogation aux droits du créancier et qu'il concerne les rapports entre les codébiteurs (rapports internes).

E. 5.3.1

Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

E. 5.3.2

La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (cf. RO 2009 5203 ; Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277). Aux termes de l'art. 1 al. 2 let. c LTVA, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue également pour toutes importations de biens (impôt sur les importations, cf. art. 50 ss LTVA). La LD s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 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. Un acte à titre onéreux (entgeltliches Umsatzgeschäft) n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

E. 5.3.3

Conformément à l'art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, le débiteur de la dette douanière est assujéti à l'impôt sur les importations. Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujéti à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; arrêt du TF 2C_535/2019 du 23 juillet 2020 consid. 5 ; ATAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le cercle des assujéti doit être interprété de manière large conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018, p. 30). Les assujéti 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'assujéti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujéti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 les deux du 14 janvier 2021 consid. 3.3 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; Camenzind et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3ème éd. 2012, p. 898 ; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, p. 220 ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 4 et 172). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD).

E. 5.4.1

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

E. 5.4.2

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. 5.3.3), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 8 ; 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 précités consid. 4.2.1; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

E. 5.4.3

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 précité consid. 4.1 ; cf. déjà, Gauthier, op. cit., p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : RDAF 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. à ce propos, arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] ; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 et A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

E. 5.4.4

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 (cf. arrêt du TF 2C_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3).

E. 5.4.5

Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999 consid. 2b, publié in : Archives 68 p. 438 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.4 ; A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.1 ; Pascal Mollard et al., Traité TVA, 2009, p. 555, n° 468). Cette disposition est une norme fiscale normale (normale Abgabenorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 précité consid. 7.4 ; 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité 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. 5.4.6

En cas de perception subséquente de droits de douane, un intérêt moratoire est dû à compter de l'exigibilité de la dette douanière (cf. art. 74 al. 1 LD et art. 1 al. 1 let. a et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [ci-après : ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, RS 631.014], qui a remplacé l'ancienne ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur du 11 décembre 2009, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835]). Il en va de même s'agissant de la perception subséquente de l'impôt à l'importation (cf. art. 57 al. 1 LTVA et art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF susmentionnée; toutefois à ce sujet, arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 8). La dette douanière est exigible dès sa naissance (cf. art. 72 al. 1 LD). Elle naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (cf. art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (cf. art. 69 let. c LD). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.5 ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.1 ; Regine Schluckebier, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 5 ad art. 57 MWSTG ; Michael Beusch, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Zollgesetz [ZG], 2009, n° 2 ad art. 72 ZG).

E. 5.5.1

En l'espèce, on relèvera au préalable que les éléments au dossier, en particulier les déclarations de C._____, les factures remises par ce dernier aux inspecteurs de l'OA Genève ainsi que les déclarations de D._____, ont permis d'établir que C._____ a bien acheté les marchandises litigieuses à D._____ entre le 16 septembre 2013 et le 19 février 2016, au nom et pour le compte de la recourante. On précisera à cet égard, compte tenu des dates précitées, que la recourante, inscrite au registre du commerce le ***, a succédé à titre universel à l'entreprise individuelle « *** » à *** dont elle a repris les biens, les droits et les obligations. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, la recourante, par l'intermédiaire de B._____, était parfaitement au courant des achats effectués par son fils et s'il ne lui a pas délégué ce pouvoir, ce qui paraît improbable sur une si longue période et dans le cadre d'une petite entreprise familiale, il faudrait au moins admettre qu'il a ratifié les actes accomplis par son fils. On rappellera que C._____ travaille pour la recourante depuis plus de vingt ans et qu'il est le responsable des commandes, des achats, des ventes et de la production depuis dix ans environs. L'intéressé a même déclaré que son père était au courant de tout ce qui se passe dans l'entreprise (cf. procès-verbal du 7 mars 2016, p. 3). On relèvera également, dans ce contexte, que la qualité avec laquelle C._____ a été entendu par l'OA Genève (en son nom personnel à titre d'inculpé ou au nom et pour le compte de la recourante) n'a aucune incidence sur la crédibilité et la force

probante de ses déclarations. La recourante ne saurait par ailleurs être suivie lorsqu'elle affirme que C. _____ ne serait qu'un employé subalterne de la recourante ne disposant d'aucun pouvoir de représentation. En résumé, le Tribunal confirme les constatations faites par l'autorité inférieure, à savoir que C. _____ a acheté les marchandises litigieuses au nom et pour le compte de la recourante.

E. 5.5.2

Il ressort également du dossier que les marchandises litigieuses n'ont pas été dédouanées. Lors de son interrogatoire du 7 mars 2016, C. _____ a indiqué qu'il se doutait bien depuis la première commande en septembre 2013 que la viande qu'il avait commandée auprès de D. _____ n'était pas dédouanée. Il a déclaré, entre autres, que « le prix des marchandises était meilleur marché que celui pratiqué en Suisse », que la manière de D. _____ de facturer les marchandises, soit sans la mention de la TVA, l'avait aussi interpellé, et que la fiduciaire lui avait même une fois fait remarquer que la société de D. _____ n'était pas enregistrée comme contribuable TVA (procès-verbal du 7 mars 2016, p. 4). Il a également confirmé qu'à partir de l'été 2013, après avoir effectué un test, il a « commencé à lui commander exclusivement chez lui des pièces rondes, des coins et des carrées de viandes de boeufs (sic) », précisant qu'il passait commande « directement par téléphone » (procès-verbal du 7 mars 2016, p. 5). C. _____ a encore confirmé qu'il savait que « la viande était importée de France et de provenance étrangère » (procès-verbal du 7 mars 2016, p. 6). On rappellera aussi, toujours lors de cet interrogatoire, que les inspecteurs ont présenté à C. _____ un tableau récapitulatif de toutes les factures mises sous séquestre en rapport avec les marchandises en question. Ce dernier a indiqué qu'il certifiait l'exactitude de ces tableaux et y a apposé sa signature. Quant à D. _____, il a admis lors de son interrogatoire avoir importé ou fait importer de la viande fraîche sans la déclarer (procès-verbal du 2 mars 2016). Du reste, la recourante n'affirme plus, à l'appui de son recours devant le Tribunal de céans, que les marchandises achetées à D. _____ auraient, en tout ou en partie, été dédouanées.

E. 5.5.3

Dans une argumentation qui n'est pas toujours évidente à suivre, la recourante répète que l'autorité inférieure aurait dû suspendre la procédure de perception subséquente ouverte à son encontre dans l'attente d'une procédure pénale connexe. Elle explique que la manière de procéder de l'autorité inférieure reviendrait à « verrouiller l'état de fait pénal » avant même que la défense ne puisse, dans cette procédure connexe, en critiquer l'établissement et le remettre en cause, ce qui serait de nature à influencer l'application de l'art. 12 DPA. Comme cela a déjà été relevé plus haut (cf. consid. 3), c'est à juste titre que l'autorité inférieure a rejeté la demande de la recourante de suspension de la présente procédure de perception subséquente. Quoi qu'elle en dise, la décision ici querellée ne dépend pas d'un prononcé en matière pénale, dans la mesure où il n'est pas nécessaire que la personne assujettie ait commis une faute ou qu'une poursuite pénale ait été introduite contre elle pour que celle-ci se voie opposer l'art. 12 DPA (cf. consid. 5.4.3 supra). Il n'est ainsi pas nécessaire que la procédure pénale soit menée à terme avant que la procédure de perception subséquente soit mise en oeuvre. Au demeurant, l'autorité administrative pouvait constater elle-même les faits, sans attendre le prononcé d'un jugement pénal.

E. 5.5.4

En ce qui concerne le grief de violation du droit d'être entendu qui a été rejeté par le Tribunal et que la recourante répète à nouveau dans le cadre du présent grief au fond, le Tribunal renvoie à ce qui a déjà été dit plus haut à ce sujet (cf. consid. 4). Il se limitera à rappeler que la recourante a eu la possibilité de prendre position sur le procès-verbal de C._____, de confirmer ou d'infirmer ses déclarations, et d'exposer le cas échéant sa propre version des faits. Contrairement à ce qu'avance la recourante, la crédibilité et la force probante des déclarations faites par C._____, corroborées par plusieurs autres éléments au dossier, est bonne. Elle ne saurait ainsi être remise en question sous prétexte que la recourante n'aurait pas formellement été entendue devant l'OA Genève.

E. 5.5.5

Le Tribunal ne constate également aucune « violation temporelle » de l'art. 12 DPA, pour reprendre les termes de la recourante, ou une mise en oeuvre anticipée de la disposition précitée. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, le but de la présente procédure est de fixer le principe de l'assujettissement de la recourante et d'en arrêter le montant. Dans ce contexte, et contrairement à ce qu'indique la recourante, l'autorité inférieure n'a pas à tenir compte dans le cadre de la présente procédure d'une éventuelle réalisation d'une voiture qui aurait été séquestrée à D._____ et qui viendrait réduire le montant dû par la recourante en cas de condamnation du prénommé.

E. 5.5.6

La recourante se trompe lorsqu'elle voit dans la décision querellée une violation des dispositions concernant les obligations solidaires. Pour rappel, selon les principes généraux du droit des obligations, lorsque le créancier a, comme en l'espèce, plusieurs débiteurs solidaires, il est libre, dans les rapports externes, de rechercher le débiteur de son choix pour la totalité ou une partie de la prétention. Il n'a pas à motiver son choix. Cette prérogative découle de la responsabilité des codébiteurs instaurée par l'art. 144 CO. Le Tribunal ne perçoit pas en quoi l'art. 149 al. 2 CO sur lequel la recourante insiste longuement serait d'une quelconque manière pertinent dans le cas d'espèce. L'interprétation que propose la recourante de cette disposition et l'application qu'elle en fait au cas d'espèce revient à nier la possibilité pour l'autorité fiscale de choisir le débiteur solidaire. Une telle interprétation contredit ainsi directement le texte de l'art. 70 LD et les principes précités du Code des obligations en ce qui concerne la solidarité passive et ne saurait être retenue.

E. 5.5.7

La Cour de céans constate encore que la recourante ne conteste plus à l'appui de son recours devant elle le calcul effectué par l'autorité inférieure qui parvient à un montant total de redevances dû par la recourante s'élevant à CHF 1'107'862.-. Le Tribunal relève que ce montant a pu être établi par l'autorité inférieure sur la base des factures remises par C._____ lui-même à l'autorité inférieure. Il peut être renvoyé à cet égard au tableau figurant en annexe de la décision de perception subséquente attaquée (cf. Faits, let. F supra).

E. 5.5.8

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a constaté que la recourante appartient au cercle des assujettis a posteriori au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 5.4.2 supra). C'est en effet bien la recourante, par l'entremise de C._____, qui a acheté à D._____, entre septembre 2013 et février 2016, 48'217,7 kg bruts de viande fraîche non dédouanée. La recourante est ainsi tenue, solidairement, au paiement des contributions en jeu, selon la législation fiscale spéciale applicable. Elle répond en effet à la

définition de débiteur des redevances concernées prévue par les art. 70 al. 2 et 3 LD ainsi que l'art. 51 al. 1 LTVA. Son avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA découle du non-paiement des redevances qu'elle doit en vertu de la LD et de la LTVA.

E. 5.6

Il s'ensuit que le grief de violation de l'art. 12 DPA est mal fondé. 6. La recourante se plaint ensuite d'une violation de l'art. 27 Cst. Elle considère en substance que la décision attaquée viole le principe de proportionnalité.

E. 6

Dans la mesure où « A. _____ » devait être reconnue débitrice d'un quelconque montant au titre de perception subséquente, des facilités de paiements (sic) lui sont formellement accordées. En tout état de cause :

E. 6.1

Aux termes de l'art. 27 Cst., la liberté économique est garantie (al. 1). Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (al. 2). La liberté économique protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 137 I 167 consid. 3.1 ; 135 I 130 consid. 4.2 ; 128 I 19 consid. 4c/aa). Elle peut être invoquée tant par les personnes physiques que par les personnes morales (cf. ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_301/2015 du 3 novembre 2015 consid. 4.1). Des restrictions à la liberté économique sont admissibles ; elles doivent reposer sur une base légale, être justifiées par un intérêt public prépondérant et respecter le principe de proportionnalité (art. 36 al. 1 à 3 Cst.).

E. 6.2

Le principe de la légalité en droit fiscal, érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. et qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales, prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (cf. aussi art. 164 al. 1 let. d Cst. ; ATF 143 I 227 consid. 4.2 ; 136 I 142 consid. 3.1).

E. 6.3

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer sur la question de savoir si des mesures fiscales constituent une restriction de la liberté économique. A la différence de l'interdiction d'exercer une activité économique ou du fait de la soumettre à autorisation, le prélèvement de contributions ne constitue pas une restriction juridique, mais il peut de fait influencer sur l'exercice de la liberté économique. Toute mesure ayant une incidence sur la liberté en question ne constitue toutefois pas une limitation de celle-ci et il y a lieu de se montrer restrictif pour admettre l'existence d'une telle limitation (ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; 125 I 182 consid. 5b). Il faut au demeurant distinguer selon le type de contribution en cause. Les impôts spéciaux (Gewerbesteuer) ne sont admissibles au regard de la liberté économique que pour autant qu'ils ne soient pas prohibitifs. Une telle contribution est prohibitive si son montant « empêche la réalisation d'un bénéfice convenable dans le commerce ou la branche en question, en rendant impossible ou excessivement difficile l'exercice de la profession » (ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; 87 I 29 consid. 3 ; 128 I 102 consid. 6b). Tel n'est pas le cas si « elle peut être transférée à l'acheteur, c'est-à-dire si, ajoutée au prix de vente, elle

n'empêche pas l'entreprise de soutenir la concurrence » (ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; 87 I 29 consid. 4). A la différence des impôts spéciaux, les impôts généraux n'interfèrent pas avec la liberté économique (ATF 135 I 130 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_624/2021 du 28 mars 2022 consid. 7.1 [arrêt destiné à la publication aux ATF]). Il en va de même des contributions causales telles que les émoluments d'utilisation ou d'administration, pour autant qu'elles respectent le principe de la couverture des coûts. Dans l'ATF 125 II 326, le Tribunal fédéral a jugé que « la liberté du commerce et de l'industrie », qui était garantie par l'art. 31 de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst. ; RO 1 1), n'offre aucune protection contre un impôt général, tel la TVA, même pas dans le cas où la taxation par cet impôt entraîne une complication de la lutte concurrentielle (consid. 10c). Dans l'ATF 135 I 30, le Tribunal fédéral a rappelé qu'une contribution causale, à savoir un émolument administratif, ne constitue pas une restriction de la liberté économique selon la jurisprudence précitée. Il a toutefois laissé la question ouverte, en considérant que l'émolument litigieux n'était en l'espèce pas inconciliable avec la liberté économique (consid. 4.3). Dans un arrêt du 28 mars 2022, le Tribunal fédéral a considéré que les droits de mutation ne sont pas des impôts spéciaux, dans la mesure où ils ne visent pas une profession ou une activité économique en particulier. Par conséquent, notre Haute Cour a jugé que la liberté économique garantie par l'art. 27 Cst. ne conférait à la recourante aucune protection à leur encontre (arrêt du TF 2C_624/2021 précité consid. 7.4 [arrêt destiné à la publication aux ATF]).

E. 6.4

Dans la doctrine, Grisel considère que la question de savoir si une contribution publique est admissible au regard de la liberté économique dépend en premier lieu de son rapport avec l'activité économique considérée : c'est seulement lorsque la contribution frappe directement cette activité qu'elle entre dans le champ d'application de l'art. 27 Cst. et doit se concilier avec lui. Il en irait ainsi, d'une part, des impôts spéciaux et, d'autre part, des contributions causales qui touchent particulièrement une activité lucrative en tant que telle, comme la taxe pour l'admission au stage d'avocat ou la taxe de surveillance des films et des séances de cinéma. En revanche, les impôts généraux et les contributions causales qui ne portent pas spécifiquement sur une activité économique seraient licites sans égard à la liberté économique (Etienne Grisel, *Liberté économique*, 2006, nos 934 ss). En ce qui concerne les impôts généraux et les contributions causales précités, l'argument de la charge prohibitive demeure ainsi sans pertinence. Dubey partage également ce point de vue, en estimant que seuls les impôts spéciaux constituent d'éventuelles atteintes à la liberté économique de l'art. 27 Cst., pour autant qu'ils présentent la gravité requise (Jacques Dubey, *Droits fondamentaux Volume II : Libertés, garanties de l'Etat de droit, droits sociaux et politiques*, 2017, n° 2832). Martenet considère en revanche que les contribuables sont légitimés à se prévaloir de la liberté économique pour les différents impôts (spéciaux ou généraux) et les contributions causales, sans toutefois justifier son point de vue (Vincent Martenet, in : Martenet/Dubey [édit.], *Commentaire romand, Constitution fédérale*, 2021, n° 64 ad art. 27 Cst.). Blumenstein et Locher indiquent que cette immunité des impôts généraux par rapport à la liberté économique a pu être partiellement déduite de l'art. 31 al. 2 aCst., et ne trouve plus de soutien dans la Constitution actuellement en vigueur (Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., 2016, p. 193 ; dans ce sens également : Xavier Oberson, op. cit., § 1 n° 58). Enfin, Oberson partage également ce point de vue, en relevant que le critère déterminant pour appréhender la compatibilité des contributions publiques avec l'art. 27 Cst. est le but et l'effet de

l'imposition, analysés globalement, à l'égard des personnes protégées par cette disposition (Xavier Oberson, op. cit., § 1 n° 58).

E. 6.5

Si une violation de la Constitution fédérale représente en principe un motif de recours (art. 49 let. a PA ; cf. Oliver Zibung/Elias Hostettler, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n° 7 ad art. 49 PA [ci-après : Praxiskommentar VwVG]), il convient néanmoins d'observer l'art. 190 Cst. ; aux termes de cette disposition, ni le Tribunal fédéral ni aucune autre autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale ou le droit international. Cette disposition interdit de refuser d'appliquer les lois fédérales que ce soit par le biais d'un contrôle abstrait ou d'un contrôle concret mais pas d'en examiner la constitutionnalité. Un examen préjudiciel de conformité à la Constitution d'une loi fédérale peut par conséquent se justifier. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et l'autorité concernée ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause. Il n'y a assurément pas lieu de contrôler la conformité des lois fédérales au droit supérieur dans tous les cas. Un tel contrôle dépend des circonstances du cas d'espèce. Dans le cadre d'un contrôle abstrait d'une norme, il convient de déterminer s'il existe un intérêt général suffisant au constat d'une éventuelle violation de la Constitution (cf. arrêt du TF 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 4 [non publié à l'ATF 140 II 157] ; ATF 140 I 353 consid. 4.1 ; 136 I 49 consid. 3.1 et les réf. cit.).

E. 6.6

En l'occurrence, la recourante exerce une activité économique lui permettant de se prévaloir de la liberté économique. Les droits de douane litigieux doivent cependant être qualifiés comme des impôts généraux, dans la mesure où ils atteignent tous les contribuables, et pas spécifiquement une activité économique déterminée. Il en va de même de la TVA à l'importation (cf. consid. 6.3 supra). Dans ces conditions, la créance litigieuse due par la recourante ne constitue pas une restriction de ce droit fondamental, selon la jurisprudence exposée ci-dessus (cf. consid. 6.3). En effet, l'impôt litigieux, qui frappe potentiellement tous les contribuables, est sans relation directe avec l'activité lucrative exercée par la recourante, de sorte qu'il ne porte pas atteinte à sa liberté économique. Il n'y a pas lieu de remettre en question cette jurisprudence qui a été confirmée récemment par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 28 mars 2022 (cf. consid. 6.3 supra), nonobstant le point de vue de certains auteurs pour qui la portée de l'art. 27 Cst. en matière fiscale est trop restrictive (cf. consid. 6.4 supra). Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner les griefs de la recourante tirés de la violation de l'art. 36 Cst., en particulier celui tiré de la violation du principe de proportionnalité. Pour ce motif déjà, ce grief doit être rejeté. Le Tribunal relève encore, à titre subsidiaire, ce qui suit. Quand bien même le montant des droits de douane réclamé à la recourante est important, cette dernière n'a pas démontré que son remboursement empêcherait ou rendrait excessivement difficile la poursuite de son activité. Elle se contente d'indiquer que si la décision attaquée entrerait en force, « son existence même serait mise en péril, dès lors qu'elle se trouverait dans l'impossibilité économique d'acquitter les montants dus à ce titre » (recours, p. 14), sans exposer, notamment par des pièces comptables, en quoi elle menacerait ou entraverait concrètement l'exercice de son activité, d'autant plus que le montant de la créance devrait pouvoir être échelonné (à ce sujet, cf. consid. 7 infra). Enfin, l'autorité inférieure a également rappelé dans sa décision que les redevances d'entrée se calculent sur la base des critères prévus par la législation fiscale applicable, et non en

fonction de circonstances relevant de l'opportunité. Ainsi, conformément au principe de la légalité applicable en droit fiscal (cf. consid. 6.2 supra), l'autorité inférieure a insisté sur le fait que « l'on ne saurait en aucune façon adopter une attitude pragmatique consistant à favoriser la continuité de la recourante, en réduisant, au regard du principe de la proportionnalité, la créance fiscale à fixer », en ajoutant qu'elle est de toute manière tenue d'appliquer les lois fédérales (art. 190 Cst.) (décision, p. 18). Ainsi, à titre subsidiaire, si l'on devait admettre que la recourante peut se prévaloir de la liberté économique, contrairement à ce que retient le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence (cf. consid. 6.3 supra), l'argumentation de l'autorité inférieure devrait être confirmée. On rappellera à cet égard que la Cour de céans est quoi qu'il en soit également obligée d'appliquer les lois fédérales en vertu de l'art. 190 Cst., ce qui signifie que même si elle constatait une violation de la liberté économique de la recourante, il faudrait l'accepter (cf. consid. 6.5 supra).

E. 6.7

Il s'ensuit que le grief de violation du principe de la liberté économique est mal fondé.

E. 7

La recourante reproche enfin à l'autorité inférieure de ne pas l'avoir mise au bénéfice de l'art. 86 al. 2 LD.

E. 7.1

La remise ou le remboursement des droits de douane est régi par l'art. 86 al. 1 LD. A l'issue de la procédure de taxation, lorsque la dette douanière est définitivement établie, il existe un droit à la remise pour l'un des motifs énoncés par la présente disposition (arrêt du TAF A-1131/2017 du 11 janvier 2018 consid. 5.1).

E. 7.2

Selon l'art. 86 al. 2 LD, l'OFDF, sur demande, renonce totalement ou partiellement à faire valoir les créances visées à l'art. 12 DPA ou rembourse totalement ou partiellement les créances déjà acquittées : « [...] a. si aucune faute n'est imputable au requérant, et b. si la créance ou le non-remboursement : 1. représenterait, du fait de circonstances particulières, une charge disproportionnée pour le requérant, ou 2. apparaît manifestement choquant. [...] ».

E. 7.3

Les demandes visées à l'art. 86 al. 1 LD doivent être présentées à l'organe qui a procédé à la taxation, dans un délai d'un an à compter de l'entrée en force de la décision de taxation (art. 86 al. 3 let. a LD). Quant aux demandes visées à l'art. 86 al. 2 LD, elles doivent être présentées à la DGD, dans un délai d'un an à compter de l'entrée en force de la décision (art. 86 al. 3 let. b LD).

E. 7.4

En l'espèce, c'est à juste titre que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande de remise des droits de douane au sens de l'art. 86 al. 2 et 3 LD formulée par la recourante. Comme cela ressort de la lecture de la disposition légale précitée (cf. consid. 7.2 et 7.3 supra), une telle demande doit être présentée « à la Direction générale des douanes, dans un délai d'un an à compter de l'entrée en force de la décision » (cf. art. 86 al. 3 let. b LD). Comme l'a indiqué l'autorité inférieure dans sa décision, dès que cette dernière sera entrée en force, la recourante disposera de la faculté de solliciter une remise des droits

conformément à la disposition légale en question. Elle disposera également, comme l'a relevé l'autorité inférieure dans sa réponse, de la faculté de demander notamment un échelonnement du règlement de sa dette.

E. 7.5

Si tant est qu'il soit recevable dans le cadre de la présente procédure, dont l'objet ne peut, par nature, pas inclure la question de la remise d'impôt, le grief de violation de l'art. 86 al. 2 LD est mal fondé.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure arrêtés à 23'500 francs sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Les frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario) ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif est porté à la page suivante)

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