

BVGer A-4600/2019 vom 6. Juli 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4600_2019

FR: TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022

IT: TAF A-4600/2019 del 6 luglio 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) - non réalisées en l'espèce - celui-ci connaît, conformément à l'art. 31 LTAF, 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, dont l'OFDF et ses domaines de direction. La procédure de recours devant le Tribunal est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). La réserve de l'art. 3 let. e PA suivant laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA ne s'applique par ailleurs pas à la procédure des voies de droit (cf. art. 116 al. 4 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0] ; arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020]).

E. 1.2

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant, en qualité de destinataire de la décision attaquée, disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il est donc entré en matière sur le recours.

E. 2

Le recourant 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, ainsi que l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

E. 3

En l'espèce, ne sont pas disputés les fondements de la décision de perception subséquente, le recourant, en tant qu'il conclut à sa condamnation à payer un certain montant de redevances, adhérant au principe de son assujettissement. Il se plaint en revanche, dans un unique grief, d'une constatation inexacte et incomplète des faits, dans la mesure où la

quantité de marchandises importées sans annonce retenue par l'autorité inférieure serait excessive. La Cour de céans procèdera donc à un rappel du droit applicable en matière de droits de douane et d'impôt à l'importation (cf. consid. 4 ci-dessous), ainsi que de perception subséquente des redevances (cf. consid. 5 infra). Le Tribunal procèdera ensuite à l'examen des quantités de marchandises retenues par la décision attaquée (cf. consid. 6 plus loin), étant précisé qu'il s'abstiendra d'analyser plus amplement ladite décision, qui n'est pas autrement contestée.

E. 4.1

Aux termes de l'art. 7 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de ladite loi ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10). Ces marchandises sont en outre soumises à la TVA sur les importations (art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]), à laquelle la législation douanière s'applique sous réserve de dispositions contraires de la LTVA (art. 50 LTVA). Demeurent toutefois réservés les dérogations, allègements et exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales (art. 2 et 8 ss LD, 1 al. 2 LTaD et 53 LTVA).

E. 4.2

La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. également art. 47 al. 1 et 33 LD). La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'OFDF, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Le régime douanier - tout comme la perception de l'impôt sur les importations (art. 50 LTVA ; arrêt du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.3.2) - est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1). Des marchandises qui ne sont pas déclarées sont d'office placées sous régime douanier (art. 18 al. 3 LD) et peuvent être taxées au taux le plus haut applicable à leur genre (art. 19 al. 2 let. b LD).

E. 4.3

Est débitrice de la dette douanière la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (art. 70 al. 2 LD). En cas de pluralité de débiteurs, l'autorité douanière peut réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe lequel d'entre eux, les rapports entre les codébiteurs étant régis par les dispositions de droit privé (art. 70 al. 3 LD). Quiconque est débiteur de la dette douanière est assujetti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA).

E. 4.4.1

Le montant des droits de douane est déterminé selon le genre, la quantité et l'état de la marchandise au moment où elle est déclarée au bureau de douane, d'une part, et selon les taux et bases de calcul en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière, d'autre part (art. 19 al. 1 LD). Lorsqu'aucune autre unité de perception n'est prévue, le montant des

droits est défini selon le poids brut de la marchandise (art. 2 al. 1 LTaD), les droits étant au surplus fixés sur la base du tarif général figurant dans les Annexes 1 et 2 de la LTaD. L'impôt sur les importations est pour sa part calculé sur la contre-prestation, lorsque les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente (art. 54 al. 1 let. a LTVA). Durant les années 2016 et 2017, concernées par la présente procédure, le taux normal de l'impôt était de 8% ; il était de 2.5% pour l'importation de certains biens, dont les denrées alimentaires (art. 55 al. 1 et 2 et 25 al. 2 let. a ch. 2 LTVA dans sa version en vigueur du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2017 [RO 2010 2055]).

E. 4.4.2

En cas de doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'OFDF peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (cf. art. 54 al. 4 LTVA ; arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.6). Les principes suivants, développés dans le droit de la TVA pour les prestations fournies sur le territoire suisse, sont en règle générale applicables dans le cadre du contrôle judiciaire de cette estimation (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêts du TAF A-983/2018 du 18 avril 2019 consid. 2.5.3 et A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.1). Il appartient tout d'abord à l'autorité administrative de démontrer que les conditions d'application de la taxation par estimation sont réalisées - c'est-à-dire qu'il existe des doutes quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou qu'il n'y pas d'indications de valeur. Elle supporte sur ce point le fardeau de la preuve, le Tribunal jouissant ici d'un plein pouvoir d'examen. En second lieu, il convient d'examiner si l'estimation revêt un caractère correct et raisonnable, la charge de la preuve revenant une nouvelle fois à l'autorité administrative. L'objectif de la taxation par estimation est de refléter au mieux la situation réelle, soit d'être le plus correct possible. L'estimation doit quoiqu'il en soit être conforme au droit ; cela implique que les particularités du cas d'espèce soient prises en compte et que l'autorité recoure à des méthodes d'estimation raisonnables et appropriées. Cela étant, il incombe à cet égard à la Cour de céans de faire preuve d'une certaine retenue dans son contrôle, soit de ne corriger l'appréciation de l'autorité inférieure, effectuée de manière licite, qu'en présence d'erreurs importantes ou d'inexactitudes manifestes. Lorsque, dans le cadre d'une estimation, plusieurs résultats entrent en ligne de compte, l'autorité dispose d'une marge d'appréciation dans la fourchette concernée. Si le résultat de l'estimation ne se situe en revanche plus dans cette fourchette, il y a excès du pouvoir d'appréciation et donc une inexactitude manifeste, qui doit être corrigée par le Tribunal (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-983/2018 du 18 avril 2019 consid. 2.5.3). Dans un troisième temps et pour autant que les deux premières étapes aient été confirmées par le Tribunal, c'est à la partie recourante qu'il appartient de démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation, étant donné la retenue que s'impose le Tribunal dans son examen. Dès lors qu'il s'agit d'une estimation, l'assujetti ne peut s'y opposer au moyen de critiques purement générales ; il lui incombe au contraire de démontrer que l'estimation est manifestement inexacte, en apportant la preuve de ses allégations. A défaut, il en supportera les conséquences, lesquelles ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation juridiquement incorrecte qu'il a lui-même créée (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêts du TAF A-983/2018 du 18 avril 2019 consid. 2.5.3 et A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 6.1).

E. 4.5

Sous réserve d'exceptions - non pertinentes en l'espèce - la dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD), soit, pour des marchandises non déclarées, lorsqu'elles franchissent la frontière douanière (art. 69 let. c LD). La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56 al. 1 LTVA). Aussi, l'exigibilité de la dette ne dépend pas de la fixation de la redevance dans une décision de taxation (arrêts du TAF A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.5 et A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.5.1). En cas de perception subséquente des droits de douane et de l'impôt à l'importation, un intérêt moratoire est dû à compter de l'exigibilité de la dette douanière, au taux de 4% (art. 74 al. 1 LD ; art. 57 al. 1 LTVA ; voir art. 1 al. 1 let. a et b, et 2 let. a de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835 et les modifications ultérieures], puis à partir du 1er janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a et c, 4 al. 1 let. a et Annexe 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 [RS 631.014]).

E. 5.1.1

Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (cf. art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0] ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1 et les références citées). Est assujetti à la prestation 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, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, respectivement de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 51 LTVA, peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme ayant joui d'un avantage illicite, et ce indépendamment de toute faute commise (arrêt du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêt du TAF A-2053/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1).

E. 5.1.2

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. 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 (arrêt du TAF A-1726/2021 du 6 avril 2022 consid. 4.2.3 et les réf. cit.). Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi qu'en matière de TVA à l'importation (cf. art. 128 al. 1 LD et 103 al. 1 LTVA). Cette disposition est une norme fiscale normale, dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (arrêt du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 non publié in : ATF 140 II 194 ; arrêt du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.2). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution conformément à l'art. 12 al. 1 DPA et, d'autre part, la procédure pénale (arrêt du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-1726/2021 du 6 avril 2022 consid. 4.2.4).

E. 5.2

A l'aune de l'art. 118 al. 1 let. a LD, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane, notamment en ne déclarant pas les marchandises. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 let. a LTVA prévoit que commet une soustraction d'impôt quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas des marchandises lors de leur importation. Dans les deux cas, la DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

E. 6.1

En l'espèce, le recourant s'en prend à la quantité des marchandises retenue dans la décision attaquée, soit à la base de calcul de l'impôt, qui serait notablement exagérée. Il expose que les commandes envoyées par sms à Monsieur E. _____ (cf. act. 06.08 / 0011 du dossier de l'autorité inférieure), sur lesquelles la décision est en particulier fondée, ne correspondraient pas, en termes de fréquence ou de quantités, à des livraisons effectives. Il aurait en effet, chaque mois, commandé une quantité maximale pour s'assurer que des produits lui soient réservés par son fournisseur, avant d'adapter sa commande finale en fonction de ses besoins et de la marchandise disponible - ce qui ressortirait d'ailleurs desdits sms. Les quantités mentionnées dans les messages ne reflèteraient donc nullement la marchandise reçue, à plus forte raison que des messages envoyés à des jours, voire des semaines d'intervalle concerneraient en vérité une seule et même commande. Quantifiant avec précision les denrées qui lui auraient été livrées, le recourant affirme qu'elles ne représenteraient pas même la moitié des quantités retenues. Dès lors que l'autorité inférieure a admis certaines de ses allégations, soit réduit la base de calcul de l'impôt dans sa décision par rapport au premier décompte qu'elle avait dressé (cf. Faits, let. B.d supra), le recourant lui reproche de ne pas avoir admis l'entier de ses déclarations. Il se plaint ainsi d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents, le montant des redevances devant selon lui être diminué en conséquence.

E. 6.2

Aux fins de clarifier les positions respectives des parties, le Tribunal résumera ci-après les faits pertinents, à savoir les quantités de marchandises livrées, tels qu'elles ressortent d'abord du premier décompte établi par l'autorité inférieure, puis des déclarations du recourant, et enfin de la décision entreprise.

E. 6.2.1

Une première liste (cf. act. 01.10 / 0003 du dossier de l'autorité inférieure) établie sur la base des messages échangés entre le recourant et son fournisseur, et validée par ce dernier lors de son audition, fait état de vingt et une commandes passées entre le 9 décembre 2016 et le 17 novembre 2017. Il en ressort que le recourant aurait passé commande pour plus de six tonnes de marchandises, correspondant à des redevances éludées de l'ordre de Fr. 75'000.-.

E. 6.2.2

Le recourant soutient pour sa part n'avoir reçu que dix, voire onze livraisons de produits carnés durant la période litigieuse, représentant un peu moins de deux tonnes de marchandise. Les redevances dues à ce titre ne dépasseraient pas Fr. 25'196.85 (recte : Fr. 25'485.90, au vu d'une erreur de calcul s'agissant de la commande du 28 octobre 2017).

E. 6.2.3

La décision de l'autorité inférieure, qui a en effet admis partie des déclarations du recourant, retient que plus de quatre tonnes de denrées non déclarées lui ont été vendues, à raison de quinze livraisons. Les droits de douane et l'impôt sur les importations dus à ce titre s'élèvent à Fr. 52'909.75 (sans intérêts).

E. 6.3

Cela étant exposé, la Cour peut à présent examiner la base de calcul retenue dans la décision attaquée. L'autorité inférieure a, en l'occurrence, procédé par voie d'estimation, respectivement estimé la quantité de marchandises livrées au recourant par Monsieur E. _____ sur la base des éléments du dossier. Etant donné l'absence de déclarations d'importation, de factures ou d'une comptabilité, les conditions d'application de la taxation par estimation sont manifestement réalisées (cf. art. 54 al. 4 LTVA). Le recours à ce procédé étant ainsi licite, le Tribunal peut se prêter à la seconde étape de l'analyse, soit examiner si l'estimation revêt un caractère correct et raisonnable - étant rappelé qu'il lui incombe de s'imposer une certaine retenue dans son contrôle (cf. consid. 4.4.2 supra). A cet égard, il ressort du dossier de l'autorité inférieure que celle-ci s'est fondée sur le contenu des messages sms échangés entre le recourant et son fournisseur, dont elle a extrait les quantités de marchandises commandées. Elle a ensuite admis, pour certaines commandes, les explications du recourant, en sorte qu'elle a réduit dans cette mesure la base de calcul de l'impôt (cf. consid. 6.2.3 ci-dessus). Ce faisant, l'autorité inférieure a tenu compte des éléments de preuve matériels du dossier, en sorte que la méthode d'estimation qu'elle a employée ne prête pas le flanc à la critique. Le résultat de l'estimation ne consacre au demeurant pas d'excès de son pouvoir d'appréciation par l'OFDF, dès lors qu'il se situe au-dessus de la quantité minimale possible (résultant des déclarations du recourant ; cf. consid. 6.2.2 supra) et en deçà de la quantité maximale possible (résultant des messages ; cf. consid. 6.2.1 supra). La quantité de marchandises importées retenue dans la décision attaquée revêt ainsi un caractère correct et raisonnable, respectivement conforme au droit.

E. 6.4

Etant donné ce qui précède, il reste à déterminer si le recourant - dont le pourvoi tend à une réduction de moitié des droits et impôt calculés dans la décision - a pu démontrer, comme il le soutient, que l'estimation présentait un caractère manifestement inexact. Or, force est de constater qu'il n'offre que ses déclarations à titre de preuve ; aucun élément matériel ne vient soutenir sa version des faits, sauf à considérer comme tel son interprétation des sms envoyés à son fournisseur, toutefois dépourvue de toute substance. Le Tribunal relève en outre que la plausibilité-même de ses allégations est douteuse, tant sa description des modalités de commande à Monsieur E. _____ est éloignée du contenu des messages ; sous quelques rares réserves, aucun desdits sms ne contient une quelconque référence à une précédente commande ou formulation qui pourrait laisser entendre qu'il s'agit d'une seule et même commande, ou encore que les quantités commandées ne correspondent pas au souhait véritable de leur acheteur. L'autorité inférieure a d'ailleurs elle-même relevé, tout en accordant des « concessions » au recourant (cf. not. act. 01.03 / 0046 du dossier de l'autorité inférieure), que les déclarations de ce dernier n'étaient que peu crédibles. Le recourant, qui ne s'est pas distingué par sa bonne collaboration durant l'enquête, se contredit au demeurant lui-même dans son recours, dès lors qu'il ne reconnaît que dix commandes tout en estimant, plus loin dans son mémoire, à douze ou treize le nombre de livraisons. A l'évidence, les éléments de preuve matériels et les aveux du fournisseur, également assujetti, l'emportent

sur la seule parole du recourant, dont la crédibilité est faible. Il supportera donc l'échec de la preuve de ses allégations ; son moyen, et partant un allègement des redevances mises à sa charge, sont rejetés.

E. 7.1

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 3'300.- (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

E. 7.2

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 et 2 FITAF a contrario). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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