

# **BVGer A-5865/2017 vom 11. Juli 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-07-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5865\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5865_2017)

FR: TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019

IT: TAF A-5865/2017 del 11 luglio 2019

## **Regeste**

Douanes

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

La décision attaquée a été rendue par la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD ou l'autorité inférieure ; cf. art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est l'autorité de recours compétente (cf. art. 31, 32 a contrario et 33 let. d de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.110]). La procédure est régie par la PA, pour autant que cette loi n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 1.1 et A-1941/2015 du 25 août 2015 consid. 1.1).

### **E. 1.2**

La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Elle est directement atteinte par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 29 janvier 2018. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Reçu par le Tribunal de céans le 1er mars 2018, le recours a manifestement été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA) et la recourante a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 23 PA a contrario). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

#### **E. 1.3.1**

Conformément à l'art. 49 PA, la recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b) ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (let. c ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundes-verwaltungsgericht, 2e éd., 2013, n° marg. 2.149).

#### **E. 1.3.2**

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.). Néanmoins, il 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 (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi,

Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2013, ch. 1135 s. ; ATF 135 I 91 consid. 2.1 et 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; en matière douanière, cf. arrêt du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 1.3.2). Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 133 II 384 consid. 4.2.3 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144).

#### **E. 1.4**

En l'occurrence sont litigieuses des créances de droits de douanes (consid. 2 à 6 ci-après), de TVA à l'importation (consid. 7 ci-après) et une créance d'intérêts moratoires (consid. 8 ci-après). Droits de douane

#### **E. 2**

Les trois importations effectuées par la recourante entre le 16 février 2016 et le 10 mai 2016 en tant que telles ne sont pas litigieuses, la recourante ne contestant pas l'introduction sur le territoire douanier des quantités de viandes de porc, mentionnées ci-dessus. Ce qui l'est en revanche, c'est le tarif douanier applicable à chacune de ces importations. Chacune étant intervenue dans des circonstances partiellement différente, elles seront examinées séparément (consid. 6.1 à 6.3 ci-après). S'agissant cependant dans les trois cas d'une perception subséquente de droits de douane, il y a lieu d'exposer en premier lieu les règles applicables à la déclaration en douane et aux tarifs (consid. 3 ci-après), à la perception subséquente de droits de douane (consid. 4 ci-après) et à la répartition du fardeau de la preuve dans ce cadre (consid. 5 ci-après).

#### **E. 3**

Selon l'art. 7 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) 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 (cf. ATF 142 II 433 traduit in RDAF 2018 II 673). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Il convient à cet égard de préciser que depuis le 1er janvier 2005, seul le tarif douanier électronique subsiste (voir la note concernant les Annexes 1 et 2 du Tarif des douanes suisses de la LTaD qui renvoie au tarif douanier électronique publié à l'adresse Internet [www.tares.ch](http://www.tares.ch)). Cette dernière contient toutes les modifications approuvées par le Conseil de coopération douanière du Système harmonisé ainsi que les modifications et nouveautés des Notes explicatives suisses (au sujet du tarif général, voir les arrêts du TAF A-1718/2006 du 7 décembre 2007 consid. 2, A-1704/2006 du 25 octobre 2007 consid. 2 et A-1692/2006 du 25 avril 2007 consid. 2).

#### **E. 3.1**

Selon l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (let. a), la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (let. b), et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (let. c). La base du placement sous régime

douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. art. 47 al. 1 LD ainsi que les art. 33 LD et 60 OD et l'art. 16 de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013] ; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 et A-6930/2009 du 1er septembre 2011 consid. 2.2). La déclaration lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. Barbara Schmid, in Kocher/ Clavadetscher [édit.], Zollgesetz, 2009 [ci-après : Auteur, Zollgesetz], art. 18 n° 2 ; Patrick Raedersdorf, Zollgesetz, art. 33 n° 1 s. [Grundsatz der Verbindlichkeit oder der Unabänderlichkeit] dans le contexte de l'acceptation de la déclaration), mais elle peut être rectifiée par le bureau de douane (cf. art. 18 al. 2 LD).

### **E. 3.2**

Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 LD ; arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-4157/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.5, A-3935/2014 du 27 avril 2015 consid. 4.8 et A-6930/2009 du 1er septembre 2011 consid. 2.6 ; Raedersdorf, Zollgesetz, art. 34 n° 2). Aussi, le contribuable doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2 et A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1). Le droit douanier exige un haut degré de diligence de la part des assujettis ; il leur demande de procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise (cf. FF 2004 517, 551 ; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.3, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1 et A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1 et les références citées ; Barbara Henzen, Zollgesetz, art. 25 n° 3). La responsabilité pour une déclaration en bonne et due forme, c'est-à-dire complète et exacte, incombe à la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.3, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1, A-2177/2016 du 19 juillet 2016 consid. 2.1 et A-6362/2014 du 13 mars 2015 consid. 2.4). La législation douanière oblige ainsi les assujettis à prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées ou exportées à travers la frontière soient correctement déclarées à l'autorité douanière (cf. arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2, A-8109/2015 du 18 octobre 2016 consid. 2.4 et A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 3.1).

### **E. 3.3**

Pour ce qui est des tarifs douaniers susceptibles d'être appliqués en l'espèce, étant rappelé que tant l'autorité inférieure que la recourante sont d'accord sur le fait que la viande importée était de la viande porcine (soit « Viandes des animaux de l'espèce porcine, fraîches, réfrigérées ou congelées », sous n° 0203) on rappellera que la législation tarifaire distingue, notamment, entre : 0203.2199 : « en carcasses ou demi-carcasses » : 355.00 CHF par 100 kg brut 0203.2299 : « jambons, épaules et leurs morceaux, non désossés » : 474.00 CHF par 100 kg brut 0203.2991 : « carrés et leurs parties » : 2'304.00 CHF par 100 kg brut 0203.2999 : « autres » (catégorie résiduelle) : 329.00 CHF par 100 kg brut Il résulte notamment de cette structure tarifaire que la catégorie résiduelle par défaut de la viande

porcine, à savoir celle qui n'est ni en carcasse ni du jambon non désossé, ni encore pris dans le carré se voit appliquer un droit de douane de 329 CHF par kg, alors que la qualification en tant que « carrés et leurs parties » d'une viande porcine aboutit à une taxation notablement supérieure à raison de 2'304 CHF par kg.

#### **E. 4**

Lors des trois importations litigieuses, la marchandise a fait l'objet d'une taxation lors de son passage en douane, de telle sorte que la procédure ici en cause est une procédure de rappel d'impôt en matière de droit de douane, soit de perception subséquente. C'est le lieu de rappeler qu'à teneur de l'art. 118 LD, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite. Le coupable encourt une peine d'amende pouvant atteindre le quintuple du montant des droits de douane. Selon l'art. 128 al. 1 LD, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable aux infractions douanières.

#### **E. 4.1**

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 non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Il n'est donc 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 ; le premier alinéa de cette disposition 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 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. 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 (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 et 115 Ib 358 consid. 3a et les références citées ; arrêts du TF 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4, 2A.452/2002 du 6 décembre 2002 consid. 4.1 et 2A.215/1998 du 4 août 1999 in Archives 68 p. 438 consid. 2 ; cf. aussi arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 4.2). Peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction (cf. arrêts du TF 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 résumé in RF 69/2014 p. 705 consid. 3.2 et 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.2 ; cf. aussi arrêt du TF 2C\_243/2014 du 9 décembre 2014 consid. 5.2.3). Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside (art. 12 al. 2 DPA). Dans ce cas, chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que l'impôt sur les importations, peut être considérée comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 et 2A\_82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.2 et A-6362/2014 du 13 mars 2015 consid. 2.6.2 avec les réf.

citées).

#### **E. 4.2**

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 qui vient s'ajouter à la contribution déjà perçue en raison de l'infraction commise (cf. arrêt du TF 2C\_723/2013 du 1er décembre 2014 consid. 2.5, avec renvoi à Remo Arpagaus, Zollrecht, 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 (révision) en défaveur du contribuable (cf. arrêts du TF 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3). Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier et notamment pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (cf. art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20] ; arrêt du TF du 4 août 1999 publié in Archives 68 p. 438 consid. 2b et les références citées ; arrêts du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.1, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.1, A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 5.1 et A-4084/2007 du 5 novembre 2008 consid. 7.2 ; 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 une procédure pénale administrative (cf. arrêt du TF 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêt du TAF A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1 s. 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. arrêt du TF 2C\_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s.).

#### **E. 4.3**

Cette forme de révision peut découler d'un contrôle a posteriori des preuves de l'origine ou de la marchandise qui peut être effectué chaque fois que les autorités douanières ont des doutes fondés en ce qui concerne l'authenticité de documents, le caractère originaire des produits concernés ou de manière plus générale quant à l'accomplissement des obligations douanières sur le territoire douanier (cf. art. 30 al. 1 LD). En outre, elle peut procéder sans préavis à des contrôles à domicile chez les personnes qui sont ou étaient assujetties à l'obligation de déclarer ou débitrices de la dette douanière dans une procédure de taxation ou qui ont l'obligation de tenir une comptabilité en vertu de la LD (cf. art. 31 al. 1 LD). L'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt en matière de droit douanier n'est ainsi - comme l'indique clairement le texte légal - pas conditionnée à l'existence d'un élément de fait nouveau, mais uniquement - et objectivement - à l'absence de perception d'une contribution fédérale. Il n'est ainsi pas déterminant que le bureau de douane ait pu se rendre compte que le tarif douanier requis par l'assujetti n'était pas correct, mais uniquement que l'application d'un tarif erroné ait pour conséquence la perception d'un droit d'entrée incorrectement bas en faveur de l'assujetti.

#### **E. 5**

La question de la répartition du fardeau de la preuve se pose également dans le cadre de cette procédure particulière de rappel d'impôt fondée sur l'art. 12 DPA.

##### **E. 5.1**

D'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.8 et 140 II 248 consid. 3.5) sous l'appellation de « théorie des normes » (Normentheorie). Le droit douanier connaît cependant - à la différence des impôts directs sur le revenu et la fortune, le bénéfice et le capital - une procédure d'auto-déclaration. Dite procédure ne modifie toutefois pas fondamentalement l'application de la règle précitée : le fardeau de la preuve des faits qui justifient une obligation tarifaire ou l'augmentent incombe à l'autorité, alors que l'assujetti doit apporter la preuve des faits qui annulent ou réduisent l'impôt (cf. arrêts TAF A-7503/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3 et A-1753/2006 du 23 juin 2008 consid. 2.7.3). Ainsi, dans le cadre de la fixation de la créance fiscale initiale, quand bien-même la procédure d'importation ne requiert pas nécessairement une intervention de la part de l'autorité fiscale, il revient à l'assujetti de prouver, moyennant la production d'une documentation adéquate, que le tarif douanier - ou l'exonération de droits - est correct. Il en découle pour la personne assujettie aux droits de douane que lors de la conduite des marchandises au bureau de douane (cf. art. 21 al. 1 LD) et de leur déclaration (cf. art. 25 LD), qu'elle est liée par sa déclaration acceptée par le bureau de douane (cf. art. 33 al. 1 LD). Cette acceptation équivaut à une taxation des droits de douanes. Cela étant, comme on l'a vu, dite taxation est susceptible d'être révisée en défaveur de l'assujetti s'il s'avère que, comme en l'espèce, un tarif douanier incorrect a été requis puis accepté par le bureau de douane. Dans ce sens, la personne assujettie ne peut rien déduire du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué - plus tôt - le caractère inexacte de ses déclarations (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 3.2). Les autorités douanières n'ont en effet aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration douanière est correcte ou complète (cf. art. 32 LD).

## **E. 5.2**

Dans une telle hypothèse, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ont pour conséquence qu'il revient à l'autorité fiscale - ici douanière - de prouver le fait que le tarif requis, puis accepté dans un premier temps par le bureau de douane, n'était pas correct et que son acceptation erronée a eu pour conséquence qu'une contribution n'a pas été perçue. En ce qui concerne le degré de la preuve à apporter, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte quant aux preuves exigées ; les moyens de preuve présentés par l'autorité fiscale doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment sûre, une vraisemblance prépondérante ne suffisant pas à cet égard (cf. ATF 109 Ib 190 consid. 1d ; arrêts du TAF A-7503/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3 et A-1757/2006 du 21 juin 2007 consid. 2.6 ; décision CRD du 15 novembre 2005 in VPB 70.55 consid. 3b). Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 138 II 57 consid. 7.1 traduit in RDAF 2012 II 299 et ATF 133 II 153 consid. 4.3 traduit in RDAF 2007 II 374 ; arrêts du TF 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.3, 2C\_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1 et 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 1.4.2 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 1.4.2). De façon générale, la difficulté d'accéder aux moyens de preuve peut justifier un allègement de la preuve à charge de l'autorité, ainsi qu'une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêt du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF

A-1668/2015 du 18 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3 et A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3 ; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. marg. 149, 168, 185 ss et 801 ; cf. aussi les ATF 133 III 81 consid. 4.2.2, 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2, ainsi que les arrêts du TF 4A\_186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A\_193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1). L'autorité peut ainsi être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. arrêt du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1668/2015 du 18 mai 2016 consid. 2.4.2, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3 et A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 s. ; Grisel, op. cit., n. marg. 199 et les références citées ; cf. aussi l'ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et l'arrêt du TF 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2). De plus, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de l'appréciation des preuves, voire mener à un renversement du fardeau de la preuve lorsqu'elle conduit à des incertitudes d'établissement des faits pour l'autorité fiscale (Beweisnot ; cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.2, 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.5, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 4.3.2 et A-1668/2015 du 18 mai 2016 consid. 2.4.2). On notera enfin que si l'administré ne doit en règle générale subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir de collaborer lorsque sa collaboration n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il lui est impossible de fournir les renseignements requis, tel n'est en revanche pas le cas lorsqu'il lui incombe une obligation d'auto-déclaration. Le degré de preuve requis se limitera toutefois à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. arrêt du TF 2C\_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1668/2015 du 18 mai 2016 consid. 2.4.2 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3 ; GRISEL, op. cit. n. marg. 195, 200 et 348 ss ; cf. aussi l'ATF 133 III 81 consid. 4.2.2 et l'arrêt du TF 4A\_297/2015 du 7 octobre 2015 consid. 4.2).

## **E. 6**

Les trois importations litigieuses (cf. let. A ci-avant) sont intervenues ensuite de trois commandes effectuées par la recourante. Il s'est agi à chaque fois de l'importation de viande de porc sous l'appellation « Tiras de entrecostos Emb. Cong. \*\*E\*\* » commandée auprès de l'entreprise portugaise B.\_\_\_\_\_. Le poids brut de cette marchandise s'est élevé à 2'311.50 kg (16 février 2016), 2'909.50 kg (7/8 mars 2016) et 3'131.40 kg (10 mai 2016).

### **E. 6.1**

Pour ce qui est de la deuxième importation intervenue le 7/8 mars 2016, la marchandise a fait l'objet d'un contrôle a posteriori qui a abouti à la constatation - non contestée par la recourante - qu'il s'agissait sans doute possible de viande porcine prise dans le carré de l'animal. La recourante objecte pour ce qui est de cette importation qu'elle avait déjà fait l'objet d'un contrôle par le bureau de douane lors de l'importation et que le tarif requis par la mandante de la recourante (l'entreprise transitaire) avait été corrigé par ce bureau qui avait fixé lui-même le tarif dans la catégorie résiduelle de la viande de porc. Elle ne saurait ainsi procéder encore ultérieurement à un nouveau contrôle et ce qui reviendrait ainsi - d'une certaine manière - à se déjuger elle-même, au mépris de la sécurité juridique. Eu égard au caractère objectif de l'art. 12 DPA (cf. consid. 4 ci-avant) et à la répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 5 ci-avant), force est ici de constater que l'autorité inférieure a établi que la viande faisant l'objet de l'importation était issue du carré du porc. La taxation initiale,

sous n° tarifaire 0203.2999, à 329 CHF par kg était donc erronée et a eu pour conséquence que les droits de douane n'ont, à tort, pas été perçus, à raison de la différence entre le tarif précité et le tarif qui eut été correct, à savoir le n° 0203.2991 à 2'304.00 CHF par 100 kg brut. Dans la mesure où la recourante ne conteste pas le résultat du contrôle opéré, elle ne peut pas être suivie dans sa contestation de la décision entreprise. Si la déclaration en douane lie la personne assujettie selon l'art. 33 LD, le contrôle documentaire effectué par le bureau de douane ne la prémunit pas contre une perception subséquente de droit de douane (cf. consid. 5.1 ci-avant). Tel est en effet le corolaire du principe de l'auto-déclaration et de l'absence de devoir de contrôle par l'Administration douanière d'une manière générale, ainsi que du caractère objectif des conditions posées par l'art. 12 DPA. En outre, comme la jurisprudence l'a précisé (cf. consid. 4.1 ci-avant), chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD est considérée comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite. Tel est bien le cas en l'espèce dès lors que la recourante, qui tombe sans contestation possible dans le champ d'application de l'art. 70 LD, est débitrice des droits de douanes qui auraient dû être acquittés lors du passage en douane des 7/8 mars 2016 et qui ont été indument soustraits au sens de l'art. 118 LD et ce indépendamment d'une faute de sa part. Il y a donc lieu de confirmer la décision attaquée en tant qu'elle porte sur la perception subséquente des droits de douanes relatifs à l'importation des 7/8 mars 2016 de 2'909.50 kg de viande porcine.

## **E. 6.2**

Pour ce qui est de l'importation intervenue le 16 février 2016, il a été procédé au dédouanement par la procédure e-dec sous la position tarifaire 0203.2199, correspondant à de la viande porcine « en carcasses ou demi-carcasses », au tarif de 355 CHF par kg. Aucune vérification matérielle n'a pu être effectuée sur cette marchandise. L'instance inférieure a retenu dans les circonstances du cas d'espèce que dès lors que cette importation provenait du même producteur, concernait une viande porcine étiquetée de la même manière et à quelques mois d'intervalle avec l'importation ayant donné lieu au contrôle matériel (cf. consid. 6.1 ci-avant), il devait être considéré comme établi que cette importation également concernait une viande prise dans le carré du porc, ce qui justifiait par conséquent une perception subséquente à hauteur, cette fois encore, de la différence entre le tarif requis lors du dédouanement et celui qui eût été correct, à savoir le n° 0203.2991 à 2'304.00 CHF par 100 kg brut. On peut admettre, avec l'autorité inférieure, que l'importation auprès du même producteur de la même viande, sous la même appellation, à prix unitaire constant, à quelques mois d'intervalle constituée, avec le contrôle matériel effectué sur l'importation des 7/8 mars 2016, un faisceau d'indices assez sérieux permettant de dépasser le seuil de la vraisemblance prépondérante et sont suffisants pour prouver l'existence d'éléments imposables, dans le cadre de la répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 5.2 ci-avant). Il n'en reste pas moins que la recourante peut renverser ce fardeau en montrant que le tarif appliqué est correct. Or, c'est précisément à cette conclusion que la Cour parvient en prenant en considération la déclaration de la Direction d'arrondissement des douanes \*\*\*, datée du 12 décembre 2017 (cf. let. E ci-avant ; dossier de l'autorité inférieure, pièce 6), selon laquelle durant la période comprise entre le 22 décembre 2016 et le 12 décembre 2017, douze importations de viande porcine sous code 0203.2999 ont été effectuées en provenance de l'entreprise portugaise B.\_\_\_\_\_. Sur ces douze importations, deux ont été vérifiées matériellement avec prise d'échantillon, ces contrôles ont abouti à la conclusion que le n° tarifaire 0203.2999 était correct. Il résulte de ces investigations que sur

les deux contrôles matériels effectués sur des importations de viande semblable à celle intervenue le 16 février 2016 par le même producteur, il a été les deux fois constaté, en substance, qu'il ne s'agissait pas d'une pièce prise dans le carré de l'animal et qu'ainsi, la catégorie résiduelle de la viande porcine était correcte. La conformité du tarif n° 0203.2999 dans la totalité des contrôles effectués après le dépôt du recours par l'AFD fait donc échec à la causalité invoquée par l'autorité inférieure entre le contrôle qu'elle a effectué sur l'importation du 7/8 mars et sur la perception subséquente pour l'importation du 16 février 2016. Il y a lieu de retenir que la recourante est parvenue à renverser le fardeau de la preuve concernant précisément cet épisode. La décision de l'autorité inférieure doit donc être réformée en ce sens qu'aucun droit de douanes supplémentaires n'est dû en lien avec l'importation du 16 février 2016. La reprise d'un montant de 45'051.10 CHF correspondant à la perception subséquente de droits de douane pour cette importation doit être annulée. En effet, le tarif appliqué - n° 0203.2199, correspondant à de la viande porcine « en carcasses ou demi-carcasses », au tarif de 355 CHF par kg - apparaît d'ailleurs moins favorable pour la recourante que le tarif n° tarifaire 0203.2999, à 329 CHF par kg, de telle sorte qu'aucune contribution ne peut être considérée comme n'ayant pas été perçue au sens de l'art. 12 DPA.

### **E. 6.3**

Pour ce qui est de l'importation du 10 mai 2016, qui est, elle, intervenue sous n° tarifaire 0203.2999, à 329 CHF par kg, il y a lieu de considérer que la perception subséquente d'un droit n'est pas due pour les mêmes motifs que celle du 16 février 2016 (cf. consid. 6.2 ci-avant). En effet, il y a lieu de considérer que l'autorité inférieure n'est pas parvenue à prouver que cette importation concernait une viande prise dans le carré. La décision de l'autorité inférieure doit donc être réformée en ce sens qu'aucun droit de douanes supplémentaires n'est dû en lien avec l'importation du 10 mai 2016. La reprise de 61'845.15 CHF doit par conséquent être annulée. TVA à l'importation

### **E. 7.1**

La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, pour autant que les dispositions spéciales de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.1 et A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.1.1 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2012, § 16 n° 376). L'importation de biens est soumise à l'impôt ; la notion d'importation englobe en principe toute introduction de biens dans le territoire douanier, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA ; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.1, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.2, A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.1.3 et A-2675/2016 du 25 octobre 2016 consid. 2.3.3).

### **E. 7.2**

L'art. 51 al. 1 LTVA dispose que quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à l'impôt sur les importations. Les personnes susmentionnées répondent solidairement de la contribution non perçue ; elles demeurent débitrices de la dette douanière même lorsqu'elles n'ont pas profité personnellement de l'infraction (cf. arrêts du TF 2C\_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2, 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 résumé in RF 69/2014 p. 705 consid. 3.3, 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.3, 2C\_456/2010 du 7 mars 2011 in RtiD 2011 II 200 consid. 5.3.2 et 2A.580/2003 du 10 mai 2004 consid. 3.3.1). Est débiteur de la dette douanière notamment la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (art. 70 al. 2 let. c

LD ; cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1, A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 6.3, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.3, A-7466/2016 du 25 septembre 2017 consid. 2.3.1 et A-5971/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.3 ; sur le caractère large de cette notion, voir Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018 p. 30 ss). C'est le lieu de rappeler qu'à teneur de l'art. 96 al. 4 let. a LTVA, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement 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. Selon l'art. 103 LTVA, la DPA est applicable aux infractions en matière d'impôt sur les importations. Comme cela vaut en matière de droits de douane, chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite et peut être tenue au paiement ou à la restitution de la TVA à l'importation soustraite (cf. consid. 4.1 ci-avant ; voir aussi consid. 6.1 i.f. ci-avant).

### **E. 7.3**

En l'espèce, la recourante ne conteste pas - à juste titre - être redevable d'un droit de TVA à l'importation, la perception subséquente d'un droit de douane entraînant également pour l'assujettie d'être débitrice d'un montant complémentaire correspondant d'impôt de TVA à l'importation. Toutefois, dans la mesure où, conformément aux consid. 6.2 et 6.3 ci-dessus, la décision de l'autorité inférieure est réformée en ce sens qu'une partie de la perception subséquente des droits de douane est annulée, la créance de TVA doit également être partiellement réduite. Il en résulte que le complément de TVA à l'importation est annulée à hauteur de 1'126.30 CHF (16 février 2016) et de 1'546.10 CHF (10 mai 2016). Intérêts moratoires

### **E. 8**

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. b et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RS 641.207.1]). Il en va de même s'agissant de la perception subséquente de la TVA à l'importation (cf. art. 57 al. 1 LTVA et art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF précitée). Toutefois, pour ce qui est de ce dernier cas, l'art. 1 al. 4 de l'ordonnance exonère d'intérêts moratoires l'importateur inscrit au registre des assujettis sur territoire suisse au moment de l'importation s'il aurait pu déduire à titre d'impôt préalable l'impôt dû à l'Administration fédérale des douanes. Les considérants qui précèdent ont pour conséquence que la décision de l'autorité inférieure est réformée en ce sens que seuls sont dus les montants de 57'462.65 CHF (droits de douane) et de 1'436.55 CHF (TVA à l'importation) : Date NT Droits acquittés NT modifié Perception subséquente TVA en sus Total 7/8.03.2016 203.2999 9'572.25 203.2991 57'462.65 1'436.55 58'899.20 Il y a donc lieu également de réduire la créance d'intérêts moratoires, dont le principe n'est pas contesté. Compte tenu de l'absence d'indications détaillée dans la décision de l'autorité inférieure quant au calcul effectué, il y a lieu de lui renvoyer le dossier sur ce point pour nouveau calcul des intérêts moratoires.

### **E. 9**

Les considérants qui précèdent ont pour conséquence que le recours doit être partiellement admis. Compte tenu de cette issue, et par appréciation anticipée des preuves (cf. consid.

1.3.2 ci-avant), dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du Tribunal de céans acquise, il est renoncé à l'audition de témoins tel que sollicité par la recourante (Recours, p. 4).

#### **E. 10.1**

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, dans la mesure où il concerne le montant de droits de douanes et de TVA effectivement dû à titre de perception subséquente pour certaines importations litigieuses (cf. consid. 6.2, 6.3 et 7) ainsi que le montant des intérêts moratoires (cf. consid. 8 ci-avant), tout en le rejetant pour le surplus.

#### **E. 10.2**

Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

#### **E. 10.3**

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (voir aussi art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Il faut entendre par-là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité (cf. André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, 1984, p. 848; Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire* du 16 décembre 1943, vol. V, 1992, ch. 1 ad art. 159). Conformément à l'art. 14 al. 1 FITAF, les parties qui ont droit à des dépens doivent faire parvenir au tribunal, avant le prononcé, un décompte des prestations de leur représentant. Selon la pratique du Tribunal administratif fédéral, un tel document n'est pas collecté d'office (cf. arrêts du TF 2C\_730/2017 du 4 avril 2018 consid. 3.4 et 2C\_422/2011 du 9 janvier 2012 consid. 2 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 5.2 ; voir aussi Moser/Beusch/ Kneubühler, op. cit., n. marg. 4.84). Aussi, à défaut de décompte, le Tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (cf. art. 14 al. 2 FITAF).

#### **E. 10.4**

Pour déterminer dans quelle mesure la recourante a eu gain de cause, respectivement a succombé, il s'agit principalement d'apprécier le succès de ses conclusions à l'aune de leurs effets sur la décision entreprise (cf. ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V 159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1, A-2572/2017 du 12 juin 2017 consid. 5 et A-5586/2012 du 19 novembre 2012).

#### **E. 10.5**

En l'espèce, la recourante ayant partiellement obtenu gain de cause, à hauteur de 2/3 environ, les frais de procédure, de 6'000 CHF, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de 2'000 CHF, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss FITAF, le solde étant laissé à la charge de l'Etat (cf. art. 63 al. 2 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, le solde de 4'000 CHF lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. En raison du gain partiel du procès, la recourante a également droit à des dépens réduits (cf. art. 7 al. 2 FITAF), lesquels sont arrêtés à 6'000 CHF sur la base du dossier. Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

#### **E. 10.6**

Pour ce qui est des frais et dépens de la procédure devant l'autorité inférieure, le dossier est renvoyé à cette dernière pour nouvelle décision en fonction des considérants qui précèdent. (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.