



Cour I
A-3587/2023

Arrêt du 4 avril 2025

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
MROK LEGAL BUSINESS Sàrl,
Avenue Recordon 4, 1004 Lausanne,
recourant,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières (OFDF),**
Domaine de direction Poursuite pénale,
autorité inférieure.

Objet

Droits de douane ; perception subséquente.

Faits :**A.**

En 2020, A. _____ (ci-après : l'assujetti) a ouvert un restaurant sous la raison sociale B. _____, à ***, dont il était également le gérant. Dès le 15 janvier 2020, il a engagé C. _____ comme cuisinier. La raison individuelle de l'assujetti n'était pas inscrite au registre du commerce.

B.

B.a Le 4 octobre 2021, à 21h20, D. _____ a été interpellé par des agents de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (ci-après : OFDF) lors de la livraison de marchandises commerciales, soit 100 kg de produits carnés, 150 kg de frites et 50 litres d'huile de tournesol, auprès du restaurant E. _____, à ***. Au préalable, le même jour, à 19h26, lesdites marchandises avaient été importées sans annonce par D. _____ par le passage-frontière de Veigy, route interdite au trafic des marchandises et signalée comme tel par un panneau ad hoc, au moyen d'un véhicule immatriculé en France et dépourvu d'un dispositif de réfrigération adéquat.

A la suite de cette interpellation, une enquête a été ouverte par l'OFDF. Dans ce cadre, F. _____ a été interpellé à Lausanne le 12 octobre 2021 et entendu en tant qu'inculpé par des inspecteurs de la Division Principale Antifraude douanière, Enquêtes Ouest (ci-après : AD-Ouest).

B.b Cette interception a entraîné l'ouverture d'une enquête pénale administrative par l'AD-Ouest. Selon ses premières investigations, l'importation du 4 octobre 2021 ne constituait pas un acte isolé, mais s'inscrivait dans un schéma de fraude plus complexe lié à une organisation criminelle. L'AD-Ouest a également établi un lien entre cette organisation et plusieurs cas antérieurs d'importations sans annonce, principalement de produits carnés, mais également d'autres denrées alimentaires destinées à de nombreux établissements de restauration de type tacos/kebab.

C.

Les actes d'enquête menés par l'AD-Ouest ont permis d'établir que l'assujetti avait commandé et reçu des marchandises importées en fraude par le biais de cette même organisation. Le 13 octobre 2021, l'OFDF a informé l'assujetti de l'ouverture à son encontre d'une enquête relevant du droit pénal administratif. Dans ce cadre, l'OFDF a procédé le même jour à une perquisition des locaux de l'enseigne B. _____ gérée par l'assujetti.

D.

Le 15 février 2022, l'assujetti a été entendu par des inspecteurs de l'AD-Ouest, à titre de renseignement.

E.

Le 15 juillet 2022, l'OFDF a invité l'assujetti à se déterminer. Son courrier relevait en particulier ce qui suit :

« L'enquête conclut ainsi que les marchandises livrées par F. _____ ont été importées en Suisse sans annonce par divers livreurs non identifiés entre le 01.10.2020 et le 13.10.2021 et livrées auprès de votre enseigne B. _____, sise à ***, au moyen d'un véhicule de livraison.

Le décompte des marchandises reçues a pu être établi à partir de la tenue manuscrite dans le cahier rouge des quantités reçues pour les années 2020 et 2021. Le total des marchandises ainsi commandées et livrées se monte à 5'476.4 kilos de marchandises acquises auprès de F. _____.

Au vu de ce qui précède, il s'avère que les redevances d'entrée (droits de douane et TVA) mentionnées ci-après n'ont pas été perçues. Pour les détails du calcul, dont notamment les tarifs appliqués, il est renvoyé au tableau annexé au présent courrier (Annexe 19) :

| | | |
|----------------------------------|------------|-------------------------|
| Droits de douane | CHF | 45'841.00 |
| Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | CHF | 1'670.15 |
| Total | CHF | <u>47'511.15</u> |

Selon l'article 12 DPA, les éléments de l'enquête nous amènent à vous considérer comme mandant. Nous avons donc l'intention de vous réclamer le montant présenté ci-dessus.

Nous vous informons également qu'en vertu de l'article 74 LD, un intérêt moratoire est dû. Ce dernier s'élève aujourd'hui à **CHF 1'441.15**.

[...] ».

F.

Le 12 août 2022, l'assujetti a pris position, en contestant être redevable des redevances réclamées par l'OFDF.

G.

Le 18 août 2022, l'OFDF a complété son précédent courrier, en rendant l'assujetti attentif à différentes bases légales. Il l'a par ailleurs informé que les redevances qui lui sont réclamées sont indépendantes d'une éventuelle responsabilité pénale qui n'a, à ce stade, pas été retenue à son encontre dans le présent dossier.

H.

Le 31 mai 2023, l'OFDF a notifié à l'assujetti une décision de perception subséquente, à teneur de laquelle il lui réclamait un montant total de CHF 35'780.70 à titre de redevances non perçues, comprenant une créance de droits de douane de CHF 33'015.-, une créance de TVA de CHF 1'349.15 et des intérêts moratoires de CHF 1'416.55. La différence des montants retenus dans la décision par rapport à ceux qui avaient été annoncés dans le courrier pour le droit d'être entendu expédié auparavant (cf. Faits, let. E *supra*) s'explique par l'application de taux de droits de douane inférieurs s'agissant de deux produits en particulier (la crème et les röstis).

Ladite décision était notamment accompagnée d'un tableau des redevances éludées.

Elle précisait que, outre l'assujetti, F. _____ et G. _____ étaient solidairement assujettis au paiement des redevances, le premier pour un montant de CHF 35'780.70, le second pour un montant de CHF 3'908.25.

I.

Par acte du 22 juin 2023, l'assujetti (ci-après : le recourant), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou encore la Cour de céans) contre la décision de l'OFDF du 31 mai 2023, en concluant pour l'essentiel à son annulation.

J.

Par réponse du 10 août 2023, l'OFDF a conclu au rejet du recours, sous suite de frais et de dépens. A l'appui de sa réponse, il a joint un bordereau des pièces de l'ensemble du dossier de la cause.

K.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

Droit :**1.**

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 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, notamment l'OFDF. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'OFDF est représentée par la Direction générale des douanes (ci-après : DGD) dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

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). L'art. 2 al. 1 PA exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression (cf. arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1 ; A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2). La 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 LD ; 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]).

1.3 Le recourant, qui est directement touché par la décision attaquée, dont il est le 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 31 mai 2023, a été notifiée au recourant le 1^{er} juin 2023. Le recours, déposé le 22 juin 2023, 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.

2.

2.1 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 et l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149).

2.2 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, 3^e éd., 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 ; 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

2.3 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, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, *La théorie du carrefour*, in : OREF [édit.], *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, p. 504 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

2.4 En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité

consid. 1.5.2 ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 2.3 *supra* ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1).

3.

En l'espèce, le litige porte sur l'assujettissement subséquent du recourant aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, ainsi que sur l'intérêt moratoire relatif à ces créances, arrêtés dans la décision attaquée. Selon l'enquête douanière, le recourant a, du 1^{er} octobre 2020 au 13 octobre 2021, par l'intermédiaire de son employé, C._____, commandé auprès de la société H._____, respectivement auprès de F._____, 5'476.60 kg de marchandises de provenance étrangère. Ces marchandises ont été livrées à l'établissement B._____ principalement par F._____, mais également par d'autres livreurs. A l'appui de son recours, le recourant ne conteste ni les commandes qu'il a effectuées, qui sont étayées par des pièces au dossier, ni la provenance étrangère de la viande.

Dans ce contexte, le Tribunal présentera d'abord les règles régissant la matière (cf. consid. 4 *infra*), puis examinera les griefs de fond invoqués par le recourant (cf. consid. 5, 6 et 7 *infra*).

4.

4.1

4.1.1 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 précité consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 précité] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

4.1.2 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1^{er} 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, 5^e 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 précité consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 précité] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2).

4.1.3 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, in : 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. Est donc concernée toute personne qui, de fait ou de droit, est à l'origine de l'importation (cf. arrêts du TF 2C_372/2021 du 23 décembre 2021 consid. 3.3 ; 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_177/2018 précité consid. 5.4 ; 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.4 ; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4). Selon la jurisprudence, les personnes physiques sont débitrices des droits de douane même si elles ont agi en tant qu'organe d'une personne morale (cf. arrêts du TF 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.3 ; 2C_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 4.2) ; cela peut avoir pour conséquence qu'une personne physique ayant agi en tant qu'organe d'une personne morale s'engage à la fois elle-même et la personne morale en vertu du droit douanier (cf. arrêts du TF 2C_535/2019 précité consid. 5 ; 2C_420/2013 précité consid. 3.4 et 3.5). Le mandant n'est pas seulement la personne (physique ou morale) qui conclut un contrat avec le transporteur ou l'importateur au sens du droit civil, mais également toute personne qui provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises (cf. arrêt du TF 2C_420/2013 précité consid. 3.4 et les arrêts cités). L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 70 LD sont réunies ou ne le sont pas. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du TAF A-2053/2019 et A-1835/2019 les deux du 14 janvier 2021 consid. 3.3 ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1 ; HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 4^e éd., 2024, ch. 2359 ss ; 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).

4.2

4.2.1 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, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, 313.0) est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

4.2.2 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 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 (art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 51 LTVA respectivement 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. ci-dessus, consid. 4.1.3), 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).

4.2.3 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 ; 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-3783/2021 du 17 mai 2023 consid. 3.5.2 ; A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 ; A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; cf. déjà, 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 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 précité consid. 3.2 [résumé in : Revue fiscale

[RF] 69/2014 p. 705]; 2C_415/2013 précité consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 précité consid. 5.2 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.6.3).

4.2.4 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 1^{er} décembre 2014 consid. 2.6 ; REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in : Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2^e 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).

4.2.5 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 de droit fiscal suisse [Archives] 68 p. 438 et les réf. cit. ; arrêts du TAF A-1835/2019 précité consid. 4.2.4 ; A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; A-1107/2018 précité 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 précité consid. 4.2).

5.

Dans un grief qui sera examiné en premier, le recourant indique pour l'essentiel qu'il n'a « rien à se reprocher » dans le cadre des différents achats qu'il a effectués.

5.1

5.1.1 Plus précisément, le recourant explique qu'il était propriétaire de la raison individuelle B. _____ au moment des faits et qu'il n'a rien à se reprocher dans le cadre des différents achats qu'il a effectués auprès des personnes mises en cause dans cette affaire. Selon lui, tous les achats « ont été réalisés valablement » et les factures « ont été réglées pour le compte de ou des fournisseurs ». Il souligne enfin que les factures réglées contenaient des taux de TVA dont les montants ont également été versés (recours, ch. 1, p. 3).

5.1.2 De son côté, l'OFDF considère que les commandes de marchandises au sein de l'enseigne B. _____ ont été passées d'entente avec le recourant, qui s'occupait également de régler les factures d'achat et de les transmettre à sa fiduciaire. Selon l'autorité, le recourant avait connaissance de la provenance étrangère des marchandises commandées et, en manifestant sa prédisposition générale à les accepter, a, en tant que mandant, contribué à provoquer leur importation en suisse par F. _____ et ses complices. En commandant des marchandises importées sans annonce pour lesquelles les redevances dues n'ont pas été perçues et en les achetant à un prix inférieur à celui du marché suisse, le recourant a bénéficié d'un avantage illicite (réponse de l'OFDF, n. 17, p. 5). Par ailleurs, en ce qui concerne les taux de TVA indiqués sur les factures, l'OFDF relève que ceux-ci servaient, tout comme les libellés aux noms de sociétés suisses sans réelle activité utilisés par F. _____, à dissimuler l'importation frauduleuse des marchandises. Il ajoute à cet égard que le montant prétendument dévolu aux paiements des redevances ne fut nullement réglé auprès de lui (réponse de l'OFDF, n. 18, p. 5).

5.2

5.2.1 En l'espèce, les arguments avancés par le recourant ne sauraient être suivis. Celui-ci semble en effet penser qu'il lui suffisait de régler les factures que F. _____ lui a transmises pour respecter ses obligations découlant du droit douanier. Ce n'est pas le cas, en particulier lorsque le fournisseur, comme en l'espèce, a importé en Suisse des marchandises de provenance étrangère sans annonce au passage frontière. Il convient de rappeler à cet égard ce qui suit. Le recourant a clairement indiqué lors de son audition qu'il savait que les produits achetés à F. _____ provenaient de l'étranger, d'autant plus qu'il avait constaté que les étiquettes mentionnaient qu'il s'agissait de produits hallal, ajoutant même qu'il savait que ces derniers ne pouvaient pas provenir de Suisse (procès-verbal d'interrogatoire du 15 février 2022). Il a également affirmé que les prix pratiqués par F. _____ « n'étaient pas très haut par rapport aux autres fournisseurs » (question 11). Dans ces conditions, on pouvait attendre du recourant qu'il

prenne des précautions et demande à F._____ la preuve des dédouanements, ce qu'il n'a pas fait, se bornant à indiquer qu'il était tout à fait normal qu'il achète les marchandises auprès des fournisseurs proposant le prix le plus bas (recours, ch. 2, p. 3).

Enfin, il est évident que l'éventuelle mention des taux de TVA sur les factures remises au recourant par F._____ ne permettait pas d'en déduire que ce dernier avait respecté ses obligations découlant du droit douanier. Il faut en effet bien distinguer les deux actes suivants : l'achat des marchandises par le recourant à F._____, d'une part, et le franchissement de la frontière par F._____ ou ses livreurs avec les marchandises commandées par le recourant, d'autre part. C'est bien le second acte précité qui génère des droits de douane et un impôt sur les importations, objet du présent litige. Ainsi, l'éventuelle mention des taux de TVA sur les factures remises au recourant par F._____ n'a aucune incidence sur la présente procédure.

5.2.2 Il s'ensuit que le premier grief invoqué par le recourant est mal fondé.

6.

Dans un grief qui sera examiné en second, le recourant soutient en substance qu'il ne revêt pas la qualité de mandant au sens du droit douanier.

6.1

6.1.1 Le recourant indique qu'il n'a jamais, « directement ou indirectement demandé ou assisté un fournisseur ou tout[e] autre personne de lui livrer frauduleusement une marchandise la faisant rentrer en Suisse sans qu'elle soit déclarée à la douane ou sans que ne soit payée toute taxe légale relative à celle-ci ». Il ajoute que considérer le recourant comme un mandant selon les dispositions légales et comme un débiteur de la dette douanière lui semble « exagéré » (recours, ch. 2, p. 3).

6.1.2 L'OFDF estime pour sa part que le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il soutient qu'il ne revêt pas la qualité de mandant au sens du droit douanier, dans la mesure où il ignorait, de bonne foi, les agissements illégaux de F._____. Il rappelle que de jurisprudence constante, pour être assujéti aux redevances, il n'est pas nécessaire qu'une faute ait été commise ni a fortiori qu'une action pénale soit intentée (il se réfère à l'ATF 129 II 385 consid. 3.4.3). Au vu de ce qui précède, il est d'avis que le recourant revêt bien la qualité de mandant au sens du droit douanier et tombe par conséquent dans le champ d'application de l'art. 70 al. 2 LD.

6.2

6.2.1 En l'espèce, les arguments avancés par le recourant ne sauraient être suivis pour plusieurs raisons.

D'une part, comme on l'a vu plus haut, le recourant ne conteste pas avoir commandé à F._____ des marchandises dont il connaissait l'origine étrangère ; au contraire, il l'admet expressément (cf. consid. 5.2.1 *supra*). Le fait qu'il n'ait pas, comme il le soutient à l'appui de son recours, expressément demandé à F._____ de lui livrer « frauduleusement » des marchandises est sans incidence sous l'angle du droit douanier. Il a en effet été rappelé plus haut qu'il suffit, selon la jurisprudence, que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative ; en d'autres termes, il n'est pas déterminant que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. consid. 4.2.3 *supra*). A cet égard, le recourant ne conteste pas avoir bénéficié d'un prix de la marchandise inférieur à celui du marché. Il a donc bien été économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause, ce qui constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA.

D'autre part, à la lumière de la jurisprudence présentée plus haut (cf. consid. 4.1.3 *supra*), le recourant ne saurait légitimement prétendre qu'il n'a pas effectivement provoqué (« tatsächlich veranlasst ») l'importation des marchandises en question, alors qu'il reconnaît avoir commandé celles-ci à F._____ et qu'il connaissait également leur origine étrangère. Par conséquent, le recourant doit être considéré comme une personne ayant effectivement provoqué l'importation des marchandises. Cette solution est conforme à la volonté du législateur d'interpréter le cercle des assujettis de manière large (cf. consid. 4.1.3 *supra*). Il s'ensuit que l'autorité inférieure a correctement appliqué les dispositions relatives à l'assujettissement au paiement de la dette douanière, en retenant que le recourant devait être qualifié de mandant au sens du droit douanier. C'est dès lors également à bon droit que l'autorité inférieure a qualifié le recourant de débiteur de l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA) au sens de l'art. 70 al. 2 let. a LD et l'a donc poursuivi en tant que personne tenue de fournir des prestations subséquentes (art. 12 al. 2 DPA).

En résumé, contrairement à ce que semble penser le recourant, la loi ne conditionne pas l'assujettissement aux droits de douane et à l'impôt sur les importations à la connaissance d'une fraude par l'assujetti, à une faute qui serait commise par ce dernier, à sa participation directe au transport des marchandises, ou encore à l'ouverture d'une action pénale contre lui. Il

suffit qu'il ait provoqué l'importation des marchandises, cette condition étant réalisée en l'occurrence.

6.2.2 Au vu de ce qui précède, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

7.

Dans un grief qui sera examiné en dernier, le recourant fait valoir qu'il n'était pas assujéti à la TVA, puisque la raison individuelle B. _____ ne réalisait pas un chiffre d'affaires atteignant CHF 100'000.-.

7.1 En l'espèce, le recourant ne peut rien tirer du fait qu'il n'aurait pas réalisé un chiffre d'affaires atteignant CHF 100'000.-. On rappellera d'abord que le litige porte sur l'assujéttissement subséquent du recourant aux droits de douane et à l'impôt sur les importations (cf. consid. 3 *supra*). L'art. 1 al. 2 let. c LTVA dispose que la Confédération perçoit, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, un impôt sur l'importation de biens (impôt sur les importations ; cf. art. 50 ss LTVA faisant l'objet du titre 4 de la loi précitée). A cet égard, 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 (art. 51 al. 1 LTVA).

Comme cela a été relevé plus haut (cf. consid. 4.1.2 *supra*), 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. Au vu de ce qui précède, c'est bien le titre 4 de la LTVA (Impôt sur les importations) qui s'applique au cas d'espèce et le recourant ne saurait échapper à l'impôt en question au motif qu'il ne réaliserait pas un chiffre d'affaires atteignant CHF 100'000.- au sens de l'art. 10 al. 2 let. a LTVA. La disposition précitée fait en effet partie du titre 2 de la LTVA (Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) qui, comme son titre l'indique, ne concerne pas l'objet du présent litige (cf. consid. 4 *supra*).

7.2 Il s'ensuit que le grief invoqué par le recourant ne peut être que rejeté.

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 CHF 3'600.- sont mis à la charge du recourant 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 d'un montant identique. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (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).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 3'600 francs sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)