



Cour I

A-4862/2022

Arrêt du 18 octobre 2023

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Iris Widmer, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____ SA,
recourante,

contre

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

Objet

Remise de l'impôt à l'importation pour cause d'insolvabilité
de l'importateur assujetti.

Faits :**A.**

A.a A._____ SA est une société anonyme, sise [...] et inscrite au Registre du commerce du canton [...] depuis le [...] 1992. Cette société a notamment pour but l'accomplissement pour autrui des formalités de douane concernant l'importation, l'exportation ou le transit de tous produits, marchandises ou matières.

A.b B._____ Sàrl (ci-après également : la société importatrice) était une société à responsabilité limitée sise à [...] et inscrite au Registre du commerce du canton [...] depuis le [...] 2015. Cette société avait, entre autres, pour but la production, la commercialisation, l'achat et vente de composants horlogers, de bijoux, de montres et d'accessoires. La société fut déclarée en faillite avec effet à partir du [...] 2019. La procédure de faillite fut clôturée le [...] 2021 et la société fut radiée d'office le [...] 2021.

B.

B.a Entre le 30 août 2018 et le 6 mars 2019, l'Administration fédérale des douanes (ci-après : AFD ; le 1^{er} janvier 2022, l'AFD est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]) émit différentes décisions de taxation TVA (importateur : société importatrice ; transitaire : A._____ SA) :

	Référence	Date	TVA en CHF
1	[...]	30.08.2018	467.10
2	[...]	06.09.2018	757.90
3	[...]	11.09.2018	48.45
4	[...]	13.09.2018	983.30
5	[...]	20.09.2018	372.45
6	[...]	26.09.2018	396.25
7	[...]	03.10.2018	281.05
8	[...]	10.10.2018	113.65
9	[...]	19.12.2018	241.00
10	[...]	28.12.2018	180.10
11	[...]	17.01.2019	165.80
12	[...]	23.01.2019	86.10
13	[...]	31.01.2019	56.65
14	[...]	06.02.2019	91.00
15	[...]	27.02.2019	64.70
16	[...]	06.03.2019	8.55

B.b Par demande du 2 septembre 2019, A._____ SA requit la remise des montants de TVA susmentionnés (cf. consid. B.a ci-avant) au motif que sa cliente, la société importatrice, avait été mise en faillite le 5 août 2019 et que cette dernière ne se serait pas acquittée envers elle des factures relatives aux marchandises importées pour son compte.

B.c Par écriture du 9 septembre 2019, la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD) de l'AFD accusa réception de la demande de remise du 2 septembre 2019. L'autorité précisa, dans ce même courrier, que les preuves de l'irrecouvrabilité de la créance devraient lui être présentées dès que la procédure de faillite serait close et accorda un délai de 3 ans à A._____ SA pour fournir les preuves requises ou pour demander une prolongation de délai avant l'expiration de celui-ci.

B.d La société A._____ SA ne donna aucune suite à l'écriture de la DGD du 9 septembre 2019.

B.e Par décision du 18 octobre 2022, l'OFDF rejeta la demande de remise de l'impôt sur les importations, sans percevoir de frais ni allouer de dépens.

C.

C.a Par acte du 25 octobre 2022 (accompagné de ses annexes), la société A._____ SA (ci-après : la recourante) a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de cette décision. Elle demande implicitement l'annulation de la décision entreprise dans la mesure où elle conclut au remboursement de la TVA faisant l'objet des décisions de taxation mentionnées au consid. B.a ci-avant.

C.b Par réponse du 3 janvier 2023 (accompagnée de ses annexes), l'OFDF (ci-après : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais, au rejet du recours.

C.c Par ordonnance du 5 janvier 2023, le Tribunal administratif fédéral a transmis à la recourante un exemplaire de cette réponse (accompagné de son bordereau de pièces).

D.

Les autres faits et arguments des parties seront repris en tant que besoin dans les considérants en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

La législation douanière – en particulier la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) – s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les art. 51-64 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; ATAF 2015/35 consid. 3.1).

1.1.1 L'exception de l'art. 3 let. e PA, selon laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA, est dès lors applicable en matière d'impôt sur les importations (cf. ATAF 2015/35 consid. 3.1-3.2.1 ; arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3.3.1 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après : MWSTG-Kommentar 2015], n° 15 ad art. 81 MWSTG). Elle ne concerne toutefois que la procédure de taxation douanière initiale (cf. MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Zollkommentar], n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêt du TAF A-1552/2021 du 22 décembre 2021 consid. 1.2 ; MARTIN KOCHER, Zollkommentar, n° 10 ad art. 116 ZG ; NADINE MAYHALL-MANNHART, in : Waldmann/Krauskopf [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3^e éd., 2023 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2 VwVG), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 [in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss] consid. 1.2 et réf. cit.). Cela signifie que, dans la mesure où une demande de remise de l'impôt grevant l'importation de biens au sens de l'art. 64 al. 1 let. d LTVA (cf. consid. 3.1 ci-après) intervient nécessairement postérieurement à une décision de taxation, l'art. 3 let. e PA ne s'applique ni à la procédure en matière de remise d'impôt devant l'autorité inférieure, ni à la procédure de recours devant le TAF.

1.1.2 Quant à l'art. 81 al. 1 LTVA, qui prévoit que « [l]a PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2, al. 1 [PA] », il ne concerne que la procédure en matière d'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (cf. art. 10-44 LTVA) et en matière d'impôt sur les acquisitions (cf. art. 45-49 LTVA). La procédure en matière d'impôt sur les importations (cf. art. 50-

64 LTVA) est dès lors soumise à l'exception de l'art. 2 al. 1 PA, selon laquelle les art. 12-19 et 30-33 PA ne sont pas applicables à la procédure en matière fiscale (cf. arrêts du TAF A-4217/2021 du 1^{er} mars 2023 consid. 1.1 ; A-6217/2020 du 21 décembre 2022 consid. 1.6 et A-5047/2021 du 25 août 2022 consid. 1.2).

L'art. 2 al. 1 PA n'écarte toutefois pas fondamentalement la maxime inquisitoire (cf. consid. 2.2.1 ci-après), qui est appelée à être relativisée par l'obligation de collaborer des parties instaurée par les lois spéciales (cf. PIERRE TSCHANNEN, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2^e éd. 2019 [ci-après : VwVG, Kommentar 2019], n° 8 ad art. 2 PA ; NADINE MAYHALL-MANNHART, in : Praxiskommentar VwVG, n° 9-10 ad art. 2 VwVG). L'exception prévue par l'art. 2 al. 1 PA est en effet conçue comme une réserve en faveur de la procédure fiscale « dans la mesure où la procédure administrative normale n'est pas appropriée aux affaires fiscales et où le droit fiscal a instauré une procédure dérogatoire, mieux adaptée aux besoins » (Message du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la procédure administrative du 24 septembre 1965, FF 1965 II 1383 ss, p. 1397). En l'absence de règles spéciales, ce sont donc les règles générales, notamment les art. 12-13 PA, qui sont applicables (cf. PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, 1979, n° 9.311).

La demande de remise au sens de l'art. 64 al. 1 let. d LTVA (cf. consid. 3.1 ci-après) reste ainsi soumise aux règles générales des art. 12-13 PA (cf. consid. 2.2.1 et 2.2.2 ci-après) dans la mesure où la législation douanière applicable en vertu de l'art. 50 LTVA et les art. 51-64 LTVA ne prévoient pas de règles spéciales touchant la maxime inquisitoire et l'obligation de collaborer.

1.2 En vertu de l'art. 31 LTAF et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'autorité inférieure étant une autorité au sens de la let. d de cette disposition et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant en l'occurrence réalisée, le tribunal de céans est compétent pour connaître du présent litige (cf. également : art. 116 al. 2 et 4 LD).

1.3 La recourante, qui est spécialement touchée par la décision attaquée, dont elle est la destinataire, et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée, datée du 18 octobre 2022, a été notifiée au plus tôt le lendemain à la recourante, de sorte que le délai de recours (art. 50 al. 1

PA) est arrivé à échéance le 18 novembre 2022 au plus tôt. Le recours, remis à un bureau de poste suisse le 25 octobre 2022, est ainsi intervenu en temps utile. Suite à sa régularisation par la recourante le 14 novembre 2022, il répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA).

Le recours est ainsi recevable.

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et/ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/ MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

2.2

2.2.1 La procédure en matière fiscale est en principe régie par la maxime inquisitoire (cf. art. 12 PA ; cf. également : consid. 1.1.2 ci-avant), ce qui signifie que l'autorité constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 2.3 [arrêt attaqué devant le TF] et A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (cf. art. 13 PA ; arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2 ; A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2 et A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1).

L'autorité ne saurait néanmoins attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est au contraire à elle qu'incombe la charge de définir les faits considérés comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à l'établissement de ceux-ci. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité doit en principe indiquer à l'intéressé les faits qu'elle considère pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend et lui fixer un délai pour qu'il s'exécute (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A_43/2019 du 16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1 et A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 ; CHRISTOPH AUER/ANJA

MARTINA BINDER, VwVG, Kommentar 2019, n° 15 ad art. 13 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3^e éd., 2011, p. 295 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour – Le juge administratif à la croisée des chemins, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 492 s. [ci-après : RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour] ; PATRICK. L. KRAUSKOPF/MARKUS WYSSLING, Praxiskommentar VwVG, n° 51 ad art. 13 VwVG), en l'avertissant des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA). L'autorité ne saurait ainsi faire supporter à l'administré l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4 ; arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 2.4 [arrêt attaqué devant le TF] ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 493).

2.2.2 En outre, la procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 2.3 [arrêt attaqué devant le TF] et A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2). S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (art. 61 al. 1 PA ; cf. arrêts du TAF A-5259/2019 du 12 août 2020 consid. 2.2 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.1.1 ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 494).

2.3

2.3.1 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. En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, elle 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 (cf. RENÉ RHINOW *et al.*, Öffentliches Prozessrecht, 4^e éd., 2021, n° 96 ss ; THIERRY

TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd., 2018, n° 1563 ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 505 s.). Cette règle ne s'applique 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 qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.3 et A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 506).

2.3.2 Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont en principe aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.4 et A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.8). Il existe toutefois en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions. Ainsi, dans la mesure où, pour établir l'état de faits déterminant, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un « état de nécessité en matière de preuve » (« *Beweisnot* »), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaboration peut non seulement être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves, mais aussi conduire à un allègement de la preuve à charge de l'autorité, voire à un renversement du fardeau de la preuve, ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.5 ; voir aussi ATF 139 II 451 consid. 2.3.2 et 132 III 715 consid. 3.1 ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 508).

En outre, 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 est lui impossible de fournir les renseignements requis, tel n'est en revanche pas le cas lorsqu'il lui incombe une obligation spéciale de collaboration ; toutefois, le degré de preuve exigé se limitera en principe à la vraisemblance prépondérante s'agissant des faits pour lesquels il ne peut être apporté de preuve absolue (cf. arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 ; RAPHAËL BAGNOUD, Carrefour, p. 496 et 509 ; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n° 200).

3.

3.1 Conformément à l'art. 52 al. 1 let. a LTVA, l'importation de biens est soumise à la TVA. Le passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation (cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.2 et A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.3).

Cela dit, selon l'art. 64 al. 1 let. d LTVA, l'impôt grevant l'importation de biens peut être remis en tout ou en partie – sur présentation d'une demande écrite accompagnée des pièces justificatives (art. 64 al. 2 LTVA ; cf. consid. 3.3 *in fine* ci-après) – lorsque le mandataire chargé de la déclaration en douane (p. ex. le transitaire) ne peut transférer l'impôt en raison de l'insolvabilité de l'importateur et ce dernier, au moment de l'acceptation de la déclaration en douane, était inscrit au registre des assujettis sur le territoire suisse ; l'insolvabilité de l'importateur est admise si la créance du mandataire semble sérieusement mise en péril (cf. arrêts du TAF A-1780/2019 du 6 février 2020 consid. 3.2.3 et A-657/2016 du 21 décembre 2016 consid. 4.2.3 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2^e éd., 2019 [ci-après: MWSTG-Kommentar 2019], n° 17 ad art. 64 ; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, p. 220 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, n° 394 ss, p. 122 et n° 408 ss, p. 125 s.). Le sens et le but de l'art. 64 al. 1 let. d LTVA consistent en une certaine atténuation du risque entrepreneurial associé au paiement de l'impôt à l'importation au nom d'un importateur (cf. à ce sujet arrêts du TAF A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.2.2 ; A-6900/2014 du 1^{er} octobre 2015 consid. 2.3.1 et A-3705/2007 du 29 septembre 2009 consid. 3.2.1).

3.2 Afin de respecter l'égalité de traitement des contribuables, une remise ne peut être octroyée que dans des cas exceptionnels, lorsque les conditions légales sont réunies (cf. en matière de remise de TVA : ATAF 2015/50 consid. 2.5 ; arrêt du TAF A-361/2017 du 30 octobre 2018 consid. 4.2.4). Une remise gracieuse, à bien plaisir, allant au-delà des cas prévus par la loi est exclue (cf. arrêts du TAF A-1780/2019 du 6 février 2020 consid. 2.2 ; A-1131/2017 du 11 janvier 2018 consid. 5.3 ; A-7798/2015 du 19 juillet 2016 consid. 3.6 ; BEAT KÖNIG/CHRISTIAN MADUZ, Einführung in das Zollrecht, 2021, n° 237, p. 95 ; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, p. 188).

Cela dit, et malgré la formulation de l'art. 64 al. 1 LTVA, selon lequel l'impôt « peut être remis en tout ou en partie » (« *Kann-Vorschrift* »), il existe un véritable droit à la remise lorsque les conditions sont remplies (cf. arrêts du

TAF A-6900/2014 du 1^{er} octobre 2015 consid. 2.3.3 ; A-3705/2007 du 29 septembre 2009 consid. 3.2.3 et A-1714/2006 du 11 août 2008 consid. 2.2 ; REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 7 ad art. 64 ; JÉRÔME PIGUET/KALOYAN STOYANOV, La créance fiscale, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^e éd., 2021, p. 950 s. ; ALOIS CAMENZIND *et al.*, in : Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd., 2012, n° 2594 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, n° 394 ss, p. 122 et n° 408 ss, p. 125 s, n° 418, p. 128).

3.3 Il revient au mandataire chargé de la déclaration en douane d'établir que sa créance à l'égard de l'importateur semble sérieusement mise en péril au sens de l'art. 64 al. 1 let. d LTVA. Les exigences en matière de moyens de preuve dépendent des circonstances du cas concret. Il n'est pas indispensable de produire un acte de défaut de biens. À l'inverse, l'envoi d'un rappel ou le fait qu'une procédure de faillite soit ouverte ne sont pas suffisants, car ils n'excluent pas le paiement de la créance. Il n'est néanmoins pas indispensable que la créance soit produite dans la faillite ; il suffit en effet de prouver qu'un autre créancier en 3^e classe a subi une perte (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 18 ad art. 64).

Vu l'art. 64 al. 2 *in fine* LTVA, les moyens de preuve doivent en principe accompagner la demande de remise (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 26 ad art. 64). Si la demande de remise est incomplète, la Direction générale des douanes fixe un délai pour permettre au demandeur de lui faire parvenir les pièces justificatives manquantes (REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar 2019, n° 28 ad art. 64).

4.

En l'espèce, la recourante a présenté le 2 septembre 2019 une demande de remise de l'impôt à l'importation pour des importations effectuées entre les mois d'août 2018 et mars 2019. Durant cette période, la recourante procéda au dédouanement de marchandises pour le compte de l'importatrice et elle avança la TVA pour le compte de l'importateur.

La question litigieuse porte sur le bien-fondé de la décision attaquée par laquelle l'autorité inférieure a rejeté la demande de remise d'impôt après avoir constaté que le délai de 3 ans qu'elle avait accordé à la recourante pour fournir les preuves de l'irrecouvrabilité de sa créance envers l'importatrice ou pour demander une prolongation de délai s'était écoulé sans qu'elle n'ait reçu les justificatifs nécessaires ou une demande de prolongation. Il n'est en revanche pas contesté que la recourante est assujettie à l'impôt (cf. art. 51 al. 1 LTVA ; art. 70 al. 2 et 3 LD) et que les dettes fiscales

sont *a priori* dues conformément aux décisions en cause (cf. consid. B.a ci-avant).

4.1 A titre liminaire, le Tribunal constate que, dans la décision attaquée, l'autorité inférieure n'a pas pris en compte, sans en expliquer les raisons, la demande de remise d'impôt pour la décision de taxation [...] du 30 août 2018 (ci-après, entre autres : décision de taxation du 30 août 2018 ; cf. consid. B.a ci-avant).

C'est à l'évidence à tort que l'autorité inférieure ne traite pas la demande de remise relative à dite décision de taxation. Cela dit, l'art. 64 al. 3 let. a LTVA prévoit que, pour les taxations assorties d'une dette inconditionnelle, le délai de production de la demande de remise d'impôt est d'un an à compter de l'établissement du document d'importation sur la base duquel l'impôt sur les importations a été déterminé. Il apparaît dès lors clairement que, en lien avec la décision de taxation [...] du 30 août 2018, la demande de remise du 2 septembre 2019 était tardive. Il faut en outre relever que la recourante ne soulève aucun grief spécifique à cette décision de taxation devant le Tribunal administratif fédéral. Elle se contente en effet de joindre à son recours l'ensemble des décisions de taxation qu'elle avait déjà annexées à sa demande de remise du 2 septembre 2019 (y compris la décision de taxation du 30 août 2018).

Dans ces conditions, s'il convient certes d'annuler partiellement la décision attaquée, il ne se justifie pas de renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle statue sur la demande de remise relative à la décision de taxation du 30 août 2018. Le Tribunal administratif fédéral est en effet en mesure de statuer lui-même sur l'affaire (cf. art. 61 al. 1 PA) et d'admettre partiellement le présent recours afin que la décision attaquée soit modifiée en ce sens qu'elle déclare au surplus irrecevable, en raison de sa tardiveté, la demande de remise relative à la décision de taxation du 30 août 2018.

4.2 Concernant ensuite le bien-fondé de la décision querellée en ce qui concerne les autres décisions de taxation en cause, il est le lieu d'exposer ce qui suit.

4.2.1 Si le fait que la recourante supporte le fardeau de la preuve de l'irrécouvrabilité de la créance (cf. consid. 2.3.1 et 3.3 ci-avant) ne libérerait certes pas l'autorité inférieure de son devoir d'instruction (cf. consid. 2.2.1 ci-avant), le Tribunal relève, s'agissant des faits se rapportant à dite irrécouvrabilité – soit de faits que la recourante est sans conteste la mieux à même de connaître et à l'établissement desquels elle était donc tenue de participer – que l'autorité inférieure a requis la collaboration de celle-ci. En

effet, dans son courrier du 9 septembre 2019 (cf. consid. B.c ci-avant), l'autorité inférieure a exposé, entre autres, que l'ouverture d'une procédure de faillite n'excluait pas que la créance soit payée en partie ou en totalité et a indiqué à la recourante que les preuves de l'irrecouvrabilité de la créance (à savoir un acte de défaut de biens et un extrait de compte reprenant les facturations et les paiements comptabilisés pour l'importateur entre le 1^{er} septembre 2018 et la date de clôture de la procédure de faillite) devraient lui être présentées dès que la procédure de faillite serait close. Elle a également informé la recourante que le changement de pratique suivant était à prendre en considération :

« La demande de remise est gardée en suspens au maximum 3 ans à partir de la date de l'accusé de réception. L'AFD ne vous enverra ni demande de présenter les documents manquants ni rappel. Vous êtes responsable de remettre à temps les justificatifs nécessaires. A l'échéance du délai, nous prendrons une décision sur la base des pièces en notre possession. Si la procédure de faillite nécessite plus de temps, vous avez la possibilité de demander avant l'expiration du délai, une prolongation de 3 ans ».

Au vu de ce courrier, la recourante ne pouvait ignorer qu'il lui incombait de démontrer l'irrecouvrabilité de sa créance envers l'importatrice afin d'obtenir une remise de la TVA. Il ressort également de ce document que, conformément aux exigences de la maxime inquisitoire (cf. consid. 2.2.1 ci-avant), l'autorité inférieure a clairement indiqué les démarches à entreprendre et les moyens de preuve attendus et a fixé un délai de 3 ans pour la production de ces moyens. En d'autres termes, il ressort des pièces du dossier que l'autorité inférieure a clairement rappelé à la recourante son devoir de collaborer et l'a précisément informée sur l'étendue de dit devoir.

La recourante n'a toutefois produit, par devant l'autorité inférieure, aucun document susceptible de démontrer le caractère irrécouvrable de sa créance envers l'importatrice (cf. consid. 3.3 ci-avant) avant l'échéance du délai de 3 ans qui lui avait été octroyé. En effet, elle se contente d'exposer que sa cliente (à savoir l'importatrice) est en liquidation depuis le 5 août 2019, ce qui serait attesté par un document de l'Office des poursuites [...] qu'elle joint à son recours. Elle poursuit en expliquant que les marchandises importées ont été consommées sur le territoire Suisse, raison pour laquelle elle requiert le remboursement de la TVA à l'importation. En outre, la recourante ne fournit pas non plus de pièces pertinentes dans le cadre de la présente procédure de recours. Le Tribunal observe enfin que, dans son recours du 25 octobre 2022, la recourante n'expose pas les raisons pour lesquelles le délai de 3 ans est arrivé à échéance sans intervention de sa part. La recourante ne soutient pas non plus qu'elle aurait demandé une prolongation du délai de 3 ans.

En l'absence des documents requis, l'état de fait (à savoir le caractère irrécouvrable de la créance) demeurerait incertain. L'on ne saurait par conséquent reprocher à l'autorité inférieure de ne pas avoir instruit plus avant ces faits. Il convient en effet de rappeler ici que d'une manière générale, la difficulté d'accéder aux moyens de preuve peut justifier une diminution de l'obligation d'établir l'état de fait pertinent à charge de l'autorité et que cela vaut en particulier en cas de violation, par l'administré, de son devoir de collaborer (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). L'administré ne doit, en effet et en principe, pas tirer avantage de son défaut de collaboration, à tout le moins lorsque celui-ci apparaît fautif. En particulier, il ne doit pas être traité plus favorablement que celui qui a coopéré à satisfaction (cf. ATAF 2020 VI/6 consid. 2.4 ; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, n° 94 ss, 301 ss et 798 ss). En revanche, il ne doit, en règle générale, subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir de collaborer lorsque sa collaboration n'est pas raisonnablement exigible (cf. consid. 2.3.2 ci-avant), ce qui n'est manifestement pas le cas ici.

En conclusion, la recourante n'a pas respecté son devoir de collaboration à l'établissement des faits pertinents de la cause. Il lui appartient dès lors d'en assumer les conséquences.

4.2.2 En outre, il sied de rappeler qu'en vertu de l'art. 23 PA, l'autorité qui impartit un délai doit signaler en même temps les conséquences de son inobservation (cf. consid. 2.2.1 ci-avant) ; si le délai n'est pas respecté, seules ces conséquences entrent en ligne de compte. Cette règle est l'expression du principe de la bonne foi entre l'administration et l'administré ancré à l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), qui invite l'une et l'autre à se comporter de manière loyale (cf. arrêt du TF 1C_534/2009 du 2 juin 2010 consid. 2.2).

En l'occurrence, et comme déjà considéré (cf. consid. 4.2.1 ci-avant), dans son courrier du 9 septembre 2019, l'autorité inférieure a informé la recourante sur les conséquences de l'inobservation du délai. Ainsi, si comme en l'espèce, l'administré ne donne pas suite à l'invitation qui lui est faite de déposer les moyens de preuve requis, l'autorité administrative doit statuer sur la base des éléments existants au dossier (cf. arrêt du TF 1C_534/2009 du 2 juin 2010 consid. 2.2). Dès lors, il s'agit de constater que dans ces conditions et en l'absence d'éléments probants au dossier, l'autorité inférieure pouvait, sans tomber dans l'arbitraire, mettre fin à l'instruction en considérant que les faits en cause n'étaient pas établis (cf. à ce propos ATF 140 I 285 consid. 6.3.1) et faire supporter à la recourante le fardeau de la preuve et l'échec de celle-ci sur ce point.

4.3 Dans ces circonstances, force est d'admettre, que la décision entreprise n'est en rien critiquable en lien avec les décisions de taxation qu'elle a traitées. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la demande de remise de l'impôt sur les importations devait être rejetée en lien avec ces décisions de taxation.

C'est en revanche à tort que l'autorité inférieure n'a pas traité la demande de remise relative à la décision de taxation [...] du 30 août 2018 (cf. consid. 4.1 ci-avant). Il convient dès lors de retenir que le présent recours est très partiellement admis, afin que la décision attaquée soit modifiée en ce sens qu'elle déclare au surplus irrecevable la demande de remise relative à la décision de taxation [...] du 30 août 2018.

5.

Vu que la recourante succombe pour l'essentiel, les frais de procédure, d'un montant de 850 (huit cent cinquante) francs, sont entièrement mis à sa charge, 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). Ces frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant équivalent versée par la recourante le 14 novembre 2022. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

6.

Le présent arrêt est définitif et ne peut pas faire l'objet d'un recours de droit public devant le Tribunal fédéral (art. 83 let. m de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] ; JERÔME PIGUET/KALOYAN STOYANOV, La créance fiscale, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, p. 950).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis.

2.

La décision attaquée est modifiée en ce sens qu'elle doit déclarer au surplus irrecevable la demande de remise relative à la décision de taxation [...] du 30 août 2018.

3.

Les frais de procédure de 850 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

Le président du collège :

La greffière :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Alice Fadda

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (courrier recommandé)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; courrier recommandé)