Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6174/2013

Arrêt du 18 juin 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représentée par Maître Henri-Joseph Theubet
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Direction générale des douanes,
Division principale droit et redevances,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Droits de douane et taxe sur la valeur ajoutée (TVA); trafic rural frontalier; perception subséquente.

Faits :

A.
X._____ est agricultrice en Suisse. Elle a revendiqué dès 2011 l'allégement douanier pour le trafic rural frontalier résultant de l'exploitation de ses parcelles A._____ et B._____ situées en France. Le 1er août 2011, elle a déclaré l'importation de 5'100 kg de pois protéagineux puis, le 28 juillet 2012, l'importation de 7'500 kg de blé issu des parcelles sus-mentionnées.

B.
A la suite de la constatation d'irrégularités lors de l'importation en Suisse des pois protéagineux et du blé, la Direction d'arrondissement de Bâle de l'Administration fédérale des douanes, Section antifraude douanière, Office de Porrentruy (ci-après DA) a ouvert une procédure pénale administrative à l'encontre de l'intéressée. Dans son procès-verbal final du 25 mars 2013, la DA a retenu que les pois protéagineux et le blé importés avaient été en partie cultivés sur deux parcelles non annoncées, portant les numéros C._____ et D._____.

Dans ce même procès-verbal, la recourante a reconnu avoir échangé sa parcelle A._____ contre les parcelles portant les numéros C._____ et D._____ avec un autre agriculteur suisse bénéficiant aussi de l'allégement douanier. Au cours de l'enquête, la recourante a concédé n'avoir pas annoncé au préalable cet échange de biens-fonds, qui n'avait d'ailleurs pas été mentionné dans les annonces préalables d'importation du 1er août 2011 et du 28 juillet 2012. Il a été en revanche établi que les marchandises importées de la parcelle B._____ avaient été correctement déclarées.

C.
Par décision d'assujettissement à la prestation du 25 mars 2013, la DA a fixé le montant des redevances d'entrées dues par la recourante à CHF 6'383.35.-, soit CHF 6'026.90.- relatif au droit de douane, CHF 192.- relatif à la TVA et CHF 164.45.- d'intérêts moratoires.

D.
Par courrier du 16 avril 2013, le représentant de la recourante a demandé à la DA des compléments d'enquête, afin de clarifier les circonstances de l'espèce tout en concluant au classement de la procédure du fait de l'absence de volonté délictuelle de la recourante.

E.
Par décision du 24 avril 2013, la DA a rejetté la demande d'audition demandée par la recourante dans la mesure où les infractions à la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) et à la loi sur la TVA du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) étaient notoires et déjà suffisamment prouvées et ne nécessitaient pas de compléments d'enquête particuliers quant à la volonté délictuelle de la recourante.

F.
Par mémoire du 24 avril 2013, la recourante a interjeté un recours auprès de la Direction générale des douanes (ci-après DGD) contre la décision d'assujettissement du 25 mars 2013. La recourante a demandé l'annulation de cette dernière en faisant pour l'essentiel valoir que les biens-fonds concernés avaient été échangés avec un agriculteur bénéficiant de l'allègement douanier qui les avait aussi fait figurer dans ses pièces justificatives. En définitive, tous les biens-fonds auraient donc été annoncés à la DA.

G.
Par décision du 27 septembre 2013, la DGD a rejetté le recours de la recourante du fait que celle-ci ne remplissait pas les conditions relatives à la franchise dans le trafic rural frontalier lui permettant d'obtenir une exonération douanière. La recourante ne disposait pas d'une pièce justificative réglementaire et ne pouvait donc bénéficier de l'exonération douanière.

H.
Par mémoire du 31 octobre 2013, la recourante a formé recours contre la décision du 27 septembre 2013 en demandant, sous suite de frais, l'annulation de la décision d'assujettissement du 25 mars 2013.

I.
Par réponse du 20 décembre 2013, la DGD a conclu au rejet du recours, avec suite de frais et sans octroi de dépens.

Les autres faits seront repris, en tant que besoins, dans la partie en droit du présent arrêt.

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), 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. En particulier, les décisions sur recours rendues par les directions d'arrondissement peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Dans les procédures devant le TAF, l'administration des douanes est représentée par la DGD (art. 116 LD). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).
En l'occurrence, la décision d'assujettissement à la prestation a été rendue le 25 mars 2013 et a été notifiée au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 24 avril 2013 et est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

1.2

1.2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid.1.2).

1.2.2 Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b et 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2007/27

consid. 3.3), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 120 V 357 consid. 1a). Le recourant doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA).

1.2.3 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, 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. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., n. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

2.

Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans de développer les règles relatives à la franchise de douane pour le trafic rural frontalier (cf. consid. 2.2) ainsi que celles de l'impôt sur les importations au sens de la LTVA (cf. consid. 2.3). Enfin, il s'agira de mentionner la délimitation entre le droit pénal administratif et le droit douanier ainsi que la LTVA dans la contestation d'une décision d'assujettissement (cf. consid. 2.4).

2.1 Chaque introduction de marchandises sur le territoire douanier et sortie de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de la LD. Une exception au droit de douane général doit se baser soit sur une base légale explicite soit sur un accord international (cf. arrêts du TAF A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 5.1; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.1).

2.2

2.2.1 En général, aux termes de l'art. 8 LD, certaines marchandises sont admises en franchise et ne sont pas soumises aux droits de douane.

D'après l'art. 8 al. 2 let. j LD, les marchandises du trafic de la zone frontière et les animaux extraits des eaux frontières peuvent être admis par le Conseil fédéral en franchise. Par trafic dans la zone frontière est compris l'importation ou l'exportation à l'intérieur de la zone frontière des marchandises du trafic rural de frontière et des marchandises du trafic de marché dans une bande de 10 km de chaque côté de la frontière douanière (art. 43 LD).

2.2.2 En particulier, les conditions suivantes doivent être remplies cumulativement, afin de qualifier une activité de trafic rural frontalier et d'admettre cette activité en franchise (art. 23 de l'ordonnance sur les douanes du 1er novembre 2006 [OD, RS 631.01]; cf. ATF 138 II 524 consid. 2, arrêt du TF 2C_53/2011 du 2 mai 2011 consid. 2.3; arrêts du TAF A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.5; A-1134/2011 du 2 décembre 2011 consid. 2.2; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.3):

- La personne qui demande une franchise pour un tel trafic doit être domiciliée dans la zone frontière,

- Elle doit être propriétaire, usufruitière ou fermière du bien-fonds concerné,

- Elle doit gérer elle-même ce bien-fonds,

- Les marchandises importées doivent être des produits bruts du sol,

- Le bien-fonds duquel les marchandises importées sont originaires doit être situé dans la zone frontière qui se trouve en dehors du territoire douanier,

- Les conditions formelles, soit les règles et procédures fixées par la législation douanière telles que par exemple l'obligation de déclarer, doivent être respectées.

Le but de cette franchise de douane pour le trafic rural frontalier était d'éviter que les agriculteurs exploitant des biens-fonds des deux côtés de la zone frontière subissent un désavantage particulier. Afin d'éviter des abus, ce privilège fut, dès la révision de la loi de 1924/1925, lié à la condition que les biens-fonds situés à l'étranger devaient être exploités par leur propriétaire, usufruitier ou fermier situé en Suisse. Ainsi, dans le

cadre du trafic rural frontalier, la franchise de douane doit être comprise de manière restrictive et ne s'adresser qu'aux propriétaires, usufruitiers et fermiers qui exploitent eux-mêmes leurs biens-fonds (cf. arrêts du TAF A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.5.1; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.3.1). L'art 8 al. 2 let. j LD a repris pour l'essentiel les règles de l'art. 14 ch. 23 de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RS 6 469 et modifications ultérieures). Ainsi, la jurisprudence développée sous le régime de l'aLD est également valable pour le nouveau droit (cf. arrêts du TAF A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.4; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.2).

S'agissant des produits bruts du sol, il reste à préciser leur définition. Les produits des champs, des prés, des cultures potagères en pleine terre et des vergers ainsi que le bois et la tourbe sont réputés produits bruts du sol (Art. 23 al. 2 let. a OD). Afin de garantir l'octroi de la franchise, les produits bruts du sol ne doivent avoir subi aucune autre manipulation que celle nécessaire à la récolte et au transport (art. 23 al. 4 OD). Le terme "transport" couvre la distance entre le champs de la récolte et la ferme (cf. arrêts du TAF A-5477/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.5.2; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.5.2).

2.2.3 Les exceptions au principe général de l'obligation douanière doivent être acceptées de manière restrictive. En conséquence, certaines conditions formelles doivent être respectés. Tout d'abord, la personne assujettie aux droits de douane doit notamment apporter la preuve qu'elle remplit les conditions pour une importation en franchise de douane (cf. arrêts du TAF A-1673/2011 du 20. Septembre 2007 consid. 2.3; A-5477/2023 du 24 mars 2014 consid. 2.5.3). En plus, aux termes de l'art. 118 OD, l'exploitant qui demande l'exonération ou la réduction des droits de douane pour des produits bruts du sol doit présenter une attestation de propriété, d'usufruit ou de fermage pour le bien-fonds concerné et une pièce justificative comportant la déclaration de la récolte présumée des diverses cultures. Il doit indiquer dans cette dernière le lieu de franchissement de la frontière par lequel auront lieu les importations.

En outre, la procédure douanière contient une obligation de déclarer à charge des assujettis (art. 21, 25 et 26 LD). Le principe de l'auto-déclaration est ainsi valable dans tout le droit douanier. Dans ce cadre, les assujettis sont notamment soumis à un devoir spécifique de collaborer (cf. arrêt du TAF A-2293/2008 du 18 mai 2010 consid. 2.1.1). Par conséquent, leur devoir de diligence est soumis à de hautes exigences (art. 25 LD; cf. ATF 112 IV 53 consid. 1a; arrêts du TF 2A.539/2005 du 12

avril 2006 consid. 4.5; 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2.1; arrêts du TAF A-5612/2007 du 1er mars 2010 consid. 2.1.2; A-2293/2008 du 18 mai 2010 consid. 2.1.1; BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [éd.], Stämpflis Handkommentar zum Zollgesetz, Berne 2009, Art. 18 n. 2 ss. [Zollkommentar]). Ainsi, les assujettis sont tenus de déclarer la marchandise de façon complète et correcte. De plus, on exige des assujettis qu'ils s'informent préalablement au sujet de l'assujettissement aux droits de douane et des procédures de dédouanement applicables. S'ils omettent de le faire, ils doivent en assumer eux-mêmes la responsabilité (cf. arrêt du TF 2A.566/2003 du 9 juin 2004, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 p. 246 ss. consid. 3.3; arrêts du TAF A-1134/2011 du 2 décembre 2011 consid. 2.3.1; A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 2.4; A-2293/2008 du 18 mai 2010 consid. 2.1.1).

Le Tribunal fédéral considère que l'obligation selon l'art. 28 al. 5 de l'aOD n'est pas respectée par une déclaration ultérieure communiquant que les marchandises annoncées ont été produites sur un autre bien-fonds que celui qui avait été annoncé. L'art. 118 al. 1 OD recouvre cette obligation de l'aOD qui n'est pas seulement une prescription d'ordre. Ainsi, seule une déclaration conforme à l'art. 118 al. 1 OD donne droit à l'assujettie d'importer les marchandises en cause en franchise douanière (cf. arrêt du TF 2A.403/2001 du 14 janvier 2002 consid. 2b).

2.2.4 Enfin, il s'agit de préciser qui est le débiteur de la dette douanière. Aux termes de l'art. 70 al. 2 LD est débiteur la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière ou encore la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire. Il s'agit aussi des personnes qui soit juridiquement, soit effectivement sont à l'origine de ce transport, par exemple le mandant. Selon la pratique valable sous l'aLD, la notion de mandant doit être comprise dans un sens large, en référence au droit civil (cf. arrêt du TF 2C.414/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4). Aux termes de l'art. 70 al. 2 LD, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire ainsi que la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées sont aussi débiteurs de la dette douanière. Le législateur a défini un cercle large des assujettis et des débiteurs de la dette douanière afin d'assurer le recouvrement de cette dernière (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6a; 89 I 542 consid. 4; arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4; 2C_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 4.2).

La fixation, la perception, le remboursement et la prescription des redevances ainsi que la restitution de montants perçus en vertu de lois

fédérales autres que douanières (par exemple la loi sur la taxe à valeur ajoutée) sont régis par les dispositions de la LD si l'exécution de ces lois incombent à l'administration des douanes (art. 90 LD; cf. arrêts du TAF A-2326/2010 du 5 février 2013 consid. 2.2.3; A-5115/2011 du 5 juillet 2012 consid. 2.1.3).

2.3

2.3.1 L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 let. a LTVA). Tous les transferts de bien dans la zone douanière tombent dans le champ d'application de cet impôt (cf. arrêt du TF 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 2; arrêt du TAF A-1716/2013 du 15 janvier 2014 consid. 2.2.2). Le simple fait que l'objet soit déplacé à travers la frontière douanière déclenche l'imposition (cf. arrêts du TAF A-1716/2013 du 15 janvier 2014 consid. 2.2.2; A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 2.2.1; A-826/2011 du 7 février 2012 consid. 2.2.1; A-8136/2010 du 1er novembre 2011 consid. 3.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 4).

2.3.2 Les biens qui sont admis en franchise de droits de douane en vertu de l'art. 8 al. 2 let. b à d, g et i à l LD et qui sont importés dans le cadre du trafic rural frontalier sont francs de l'impôt sur l'importation de biens (art. 53 al. 1 let. d LTVA). Aux termes de l'art. 51 LTVA, quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujetti à l'impôt sur les importations. La responsabilité solidaire selon l'art. 70 al. 3 LD est aussi applicable à l'impôt sur les importations (cf. art. 50 et art. 51 al. 2 LTVA).

2.4

2.4.1 Selon l'art. 118 al. 1 LD, celui qui soustrait intentionnellement ou par négligence 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 et se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite commet une soustraction douanière. Aux termes de l'art. 96 al. 4 LTVA, quiconque 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, intentionnellement ou par négligence lors de leur importation est puni d'une amende.

2.4.2 La loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable à la soustraction douanière ainsi qu'à la

soustraction de l'impôt selon la LTVA (art. 128 al. 1 LD et art. 101 al. 1 LTVA). En vertu de l'art. 12 al. 1 DPA, une contribution soustraite peut être perçue après coup ou restituée 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 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 dans la mesure où cette personne est considérée ipso facto comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; 2C_185/2013 du 16 juillet 2013 consid. 8.2; 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.1; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1; arrêts du TAF A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11; A-7148/2010 du 19 décembre 2012 consid. 2.3; MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, p. 556 ch. 477; ANDREAS EICKER ET AL., Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Berne 2012, p. 92 s.; MICHAEL BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 n. 12).

Par conséquent, la personne assujettie, plus précisément le débiteur de l'impôt, est sans autre tenue de livrer la prestation. L'obligation de fournir la prestation due ne dépend pas de la procédure pénale, ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale (cf. arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; arrêt du TAF A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2). Ainsi, la personne assujettie est tenue à la restitution même si elle ne savait rien de sa fausse déclaration de douane et n'a tiré aucun avantage personnel des infractions commises (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6c/d; arrêt du TF 2A.242/2006 du 2 février 2007 consid. 2.1; arrêt du TAF A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3.2; voir BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 n. 12). A ce titre, il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2; 115 Ib 358 consid. 3a; arrêt du TF 2C_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 3.2).

2.4.3 Aux termes de l'art. 103 al. 1 LTVA, la DPA est applicable à la poursuite pénale à l'exception de l'art. 63 al. 1 et al. 2, de l'art. 69 al. 2, de l'art. 73 al. 1 dernière phrase et de l'art. 77 al. 4 DPA. L'un des buts de

l'art. 103 al. 1 LTVA est de régler la question de la relation entre une procédure administrative fondée sur la LTVA et une procédure pénale menée sur la base de la DPA (cf. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 11 n. 123; CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Berne 2012, n. 2703; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts – Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, ST 2009, p. 497; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Schluckebier/Geiger [éd.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012, Art. 103 n. 2 ss.). Il importe de mentionner que la mise en œuvre de l'art. 103 al. 1 LTVA présuppose l'introduction d'une procédure pénale. De ce fait, cet article n'est pas applicable à une créance fiscale fondée sur l'art. 12 al. 1 DPA, dans la mesure où cette dernière est complètement indépendante de toute procédure pénale (cf. arrêt du TF du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5; arrêts du TAF A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11). En effet, cette créance est autonome du fait qu'elle se base sur une infraction objective à la LTVA. Il ne s'agit pas d'une nouvelle créance mais bien d'une créance supplémentaire qui naît après la découverte d'infractions concernant des contributions soustraites (cf. arrêt du TF du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5). L'art. 12 al. 1 DPA représente ainsi une base légale indépendante permettant une révision ultérieure de la taxation, au détriment de l'assujetti (cf. arrêt du TF du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5). Cela n'empêche toutefois pas l'utilisation des procès-verbaux pénaux à disposition dans la procédure administrative (cf. arrêt du TF du 3 mai 2007 2A.701/2006 consid. 5.1; arrêts du TAF A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 3.3).

3.

En l'espèce, il appert que l'objet du litige est l'admission ou non des marchandises importées par la recourante en franchise de droit. Compte tenu de cet objet et de l'exposé en droit, il s'agira, en premier lieu, de rechercher si la recourante remplit les conditions pour l'obtention d'une franchise des droits de douane (cf. consid. 3.1) puis, en second lieu, d'analyser si elle a respecté le devoir de diligence qui lui incombe (cf. consid. 3.2). Enfin, il s'agira d'examiner les arguments de la recourante relatifs à sa demande de suspension de la décision d'assujettissement (cf. consid. 3.3).

3.1 S'agissant des conditions à remplir pour obtenir la franchise des droits de douane, il importe de traiter les conditions matérielles puis les conditions formelles.

3.1.1 Tout d'abord, une telle franchise peut être demandée par une personne assujettie si cette dernière remplit des conditions matérielles strictes (cf. consid. 2.2.2). En effet, afin d'obtenir une telle franchise, la recourante devrait être domiciliée dans la zone frontière, être propriétaire, usufruitière ou fermière du bien-fonds. Elle devrait, en outre, le gérer elle-même. Or si elle est bien domiciliée dans la zone frontière, elle n'a pas, selon le dossier, géré elle-même la parcelle A._____ indiquée sur les pièces justificatives. En effet, cette parcelle était gérée par l'agriculteur avec lequel la recourante a procédé à un échange de parcelles. De plus, concernant les parcelles C._____ et D._____ effectivement gérées par la recourante, aucun élément du dossier ne permet d'établir que cette dernière en était juridiquement la propriétaire, l'usufruitière ou la fermière. En effet, la personne assujettie doit apporter la preuve qu'elle remplit cette condition. Or, aucune pièce du dossier ne fait une quelconque référence à une attestation de propriété, d'usufruit ou de fermage. Ainsi, la recourante ne remplit pas les conditions matérielles pour obtenir la franchise de droits de douane pour les produits bruts du sol importés des parcelles C._____ et D._____.

3.1.2 De plus, la recourante n'a pas respecté les conditions formelles, soit les règles et procédures fixées par la législation douanière. En effet, les pièces justificatives transmises le 1er août 2011 et le 28 juillet 2012 ne font aucune mention des parcelles C._____ et D._____ effectivement exploitées. De plus, la parcelle A._____, annoncée sur les pièces justificatives, n'a pas été exploitée personnellement par la recourante et n'est pas le bien-fonds duquel sont issus les marchandises importées. Enfin, elle n'a apporté aucune preuve en cours de la procédure démontrant qu'elle remplissait les conditions pour une importation en franchise de douane. Au contraire, ses allégations sont contredites par les pièces justificatives jointes au dossier. Ainsi, il apparaît clairement que les pièces justificatives ne mentionnent pas les biens-fonds C._____ et D._____ exploités par la recourante et situés dans la zone frontière, bien que cette dernière importe des produits bruts du sol de ces parcelles. A l'inverse, la parcelle A._____ avait été indiquée bien qu'aucune marchandise n'avait été importée à partir de ce bien-fonds.

L'analyse des pièces justificatives amène deux conclusions. D'une part, les pièces justificatives présentées ne sont pas exactes dans la mesure où les biens importés par la recourante en franchise de droit ne sont pas issus des parcelles inscrites sur les pièces justificatives autorisant cette importation en franchise de droit. D'autre part, les pièces justificatives ne sont pas complètes, dans la mesure où les parcelles C._____ et D._____ exploitées par la recourante ne sont pas mentionnées.

Partant, les conditions matérielles et formelles permettant l'importation en franchise de droit ne sont pas remplies et l'exonération des droits de douane sur les produits importés ne peut pas être justifiée.

3.2 Quant au devoir de diligence qui est lié aux conditions formelles mentionnées ci-dessus, il convient de procéder à l'analyse particulière suivante.

3.2.1 Tout d'abord, la recourante ne s'est pas informée préalablement au sujet de l'assujettissement aux droits de douane et des procédures de dédouanement applicable. En effet, elle mentionne dans le procès-verbal d'interrogatoire du 27 septembre 2012 qu'elle n'avait pas jugé utile de mentionner l'échange de parcelles aux autorités douanières du fait de leur proximité. Elle ne s'est ainsi pas informée des éventuelles conséquences d'un tel échange, notamment pour les pièces justificatives. De plus, aucun élément du dossier ne permet de considérer que la recourante a entrepris la moindre démarche, afin de s'informer de la procédure applicable lors d'un échange de parcelles. En outre, la recourante ne saurait tirer aucun argument du fait que l'autorité douanière compétente ne l'a pas informée en 2011 du problème en cause. En effet, le devoir d'information incombe à la recourante. Enfin, du fait que le régime douanier repose sur l'auto-déclaration, la recourante ne saurait dès lors rien déduire du silence des autorités douanières. Ainsi, il ne fait aucun doute que la recourante a omis de s'informer préalablement et n'a pas respecté le devoir de diligence qui lui incombe. Partant, elle doit assumer elle-même la responsabilité de cette omission.

3.2.2 Au surplus, le fait que la recourante ne serait pas à l'origine de l'échange de parcelle ne change rien à la conclusion à laquelle le Tribunal de céans parvient. Tout d'abord, ce fait est une allégation qu'aucun élément du dossier ne prouve. De plus, celle-ci contredit le procès-verbal final, où la recourante admet son consentement relatif à l'échange de parcelles. Enfin, même si cet échange lui avait été imposé, la recourante avait la possibilité de s'informer des éventuelles conséquences auprès

des autorités douanières compétentes. L'argument décisif est que ces allégations ne sauraient en aucun cas diminuer les hautes exigences du devoir de diligence qui incombent à la recourante.

Quant au grief soulevé contre le refus par l'autorité inférieure de procéder à des auditions, il y a lieu de rappeler que la recourante était soumise au principe de l'auto-déclaration dans la mesure où elle transportait elle-même des marchandises à travers la frontière. L'incertitude quant aux parcelles cultivées et aux récoltes résulte précisément d'un non-respect de cette obligation d'auto-déclaration. Partant, elle ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir à cet égard pas établi de façon certaine les faits permettant de fonder la perception litigieuse. Au contraire, cette dernière pouvait se fonder sur des indices sérieux tels que les pièces justificatives ainsi que les déclarations faites par la recourante lui permettant de déterminer que cette dernière a procédé à l'échange de parcelles. A cet égard, on peut mentionner que l'état de fait est clair grâce aux pièces versées au dossier dans la mesure où aucun doute n'existe quant à la violation par la recourante de son devoir de diligence. Ainsi, la conviction de l'autorité inférieure pouvait être acquise grâce aux pièces versées au dossier. Par conséquent, l'autorité inférieure pouvait refuser les mesures d'instruction sollicitées par la recourante, soit l'audition de M. Y._____, et procéder à une appréciation anticipée des preuves.

Par ailleurs, le fait que l'échange a eu lieu entre agriculteurs suisses qui ont, de ce fait, annoncé sur les pièces justificatives toutes les parcelles concernées par le présente litige ne change rien au résultat de l'analyse. Chaque assujetti doit remplir individuellement l'ensemble des conditions matérielles et formelles afin de pouvoir bénéficier de la franchise de droit. Or, en l'occurrence, la recourante ne remplit ni les conditions matérielles, ni les conditions formelles (cf. consid. 3.1).

Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFD a considéré que les conditions pour la franchise de douane n'avaient pas été respectées par la recourante. Cette dernière reste ainsi assujettie aux droits de douane sur les importations de pois protéagineux du 1er août 2011 et de blé du 28 juillet 2012. Dans la mesure où il est admis que la franchise de l'impôt à l'importation n'est possible que si la franchise de droit de douane est acquise, il est permis de conclure que la recourante reste de même assujettie à l’impôt sur les acquisitions selon la LTVA.

3.3 Demeure encore à examiner l'argument de la recourante concluant à la suspension de la procédure d'assujettissement à la prestation jusqu'à droit connu dans la procédure pénale administrative ouverte à son encontre.

3.3.1 Tout d'abord, il ressort du dossier que la recourante a conduit ou, au moins, fait conduire les marchandises à travers la frontière. En effet, la recourante admet la récolte de pois protéagineux en 2011 et de blé en 2012 sur les parcelles situées dans la zone frontière et une livraison au centre collecteur sis en Suisse. En outre, la recourante est la personne assujettie à l'obligation de déclarer dans la mesure où elle importe des produits bruts du sol de parcelles situées dans la zone frontière qu'elle exploite. Ainsi, il ne fait aucun doute que la recourante était la débitrice tant des droits de douane que de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 70 LD.

3.3.2 De plus, en ne déclarant pas ou pas exactement les marchandises litigieuses, la recourante, qui a ainsi obtenu leur admission en franchise alors que ces marchandises n'en remplissaient pas les conditions, a retiré un avantage fiscal illicite, tant sur le plan douanier que sur celui de la TVA à l'importation. En effet, comme il a été démontré, les marchandises litigeuses ne pouvaient être admises en franchise de droit. Ainsi, les dispositions de la DPA sont applicables à l'occurrence (cf. consid. 2.4.1). Par conséquent, une partie des droits de douane et de la TVA à l'importation correspondante n'ayant à tort pas été perçue, l'autorité inférieure était en outre fondée à percevoir après-coup les montants et intérêts dus à ce titre et ce, sans qu'il soit au surplus besoin de déterminer si c'est intentionnellement ou par négligence que le recourante a éludé ces redevances.

Par ailleurs, même si la recourante n'avait aucune volonté délictuelle, il ne conviendrait pas de se distancer de la solution choisie. Comme cela a déjà été mentionné (cf. consid. 2.4.2), l'obligation de fournir la prestation due ne dépend ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale pour autant que l'avantage illicite trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. En l'occurrence, il ressort clairement de l'analyse ci-dessus que la recourante n'a pas respecté les conditions permettant d'importer des biens de la zone frontière en franchise de droits.

Enfin, il convient de traiter une question supplémentaire relative à la créance TVA et à l'application de l'art. 103 al. 1 LTVA. A cet égard, la

question de la relation entre la procédure pénale et administrative selon l'art. 103 al. 1 LTVA peut rester ouverte. En effet, la créance fiscale issue de la décision d'assujettissement du 25 mars 2013 se fonde sur l'art. 12 al. 1 DPA. Or, une telle créance fondée sur cet article reste complètement indépendante de toute procédure pénale (cf. consid. 2.4.2). De plus, elle est autonome, dans la mesure où elle se base sur une violation objective de l'art. 96 al. 4 LTVA. Elle ne tombe ainsi pas dans le champ d'application de l'art. 103 al. 1 LTVA qui est mis en oeuvre seulement lorsqu'il existe un lien avec une poursuite pénale. Par conséquent, l'AFD pouvait sans autre, après la découverte d'infractions concernant les contributions soustraites, opérer une révision de la taxation au détriment de l'assujettie.

4.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 1'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 1'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

La présidente du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :