Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 912/2015

{T 0/2}

Arrêt du 20 septembre 2016

IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mmes les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Christen, Juge suppléante.
Greffier : M. Chatton.

Participants à la procédure
A.X._____,
représentée par Me Georges Reymond, avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes (AFD),
Direction générale des douanes (DGD).

Objet
Droits de douane; perception subséquente,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 7 septembre 2015.

Faits :

A.
La société E._____ SA (ci-après: la Société), avec siège à Lausanne, a pour but l'exploitation d'un café-restaurant, service traiteur, vente à l'emporter, sandwicherie-snack, remise de commerce et import-export de produits divers. C._____ en est l'administrateur unique. La Société exploite, à Lausanne, le restaurant marocain «D._____». A.X._____ y est employée.

B.
Le 26 juin 2012, le corps des gardes-frontières suisses a contrôlé A.X._____ et son époux, B.X._____, alors qu'ils étaient en train de décharger, devant le restaurant «D._____», des denrées alimentaires de provenance étrangère d'une voiture appartenant à la Société. Les époux n'ont pas été en mesure de fournir les justificatifs relatifs aux formalités douanières à observer lors de l'acheminement de telles marchandises à travers la frontière suisse. Au terme de l'enquête qui s'en est suivie, la Direction d'arrondissement des douanes de Genève, Section antifraude douanière de Lausanne (ci-après: la Section antifraude), a constaté que A.X._____ avait, entre les mois de juin 2008 et juin 2012, commandé et acheté, pour le compte du restaurant «D._____», des denrées alimentaires auprès d'un commerçant établi en France sans jamais s'être acquittée de la redevance douanière ni de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: la TVA) sur l'importation.
Par décision du 15 août 2013, la Section antifraude a déclaré A.X._____ et la société E._____ SA solidairement assujetties au paiement d'un montant total de 110'114 fr. 35 de droits de douane et de 4745 fr. 10

d'impôt sur les importations.
A l'encontre de ce prononcé, A.X._____ a recouru à la Direction générale des douanes (ci-après: la Direction générale). Par décision du 26 février 2014, cette autorité a partiellement admis le recours, en ce sens que les droits de douanes ont été réduits à 109'600 fr. et la TVA à l'importation à 4'724 fr. 25.
A.X._____ a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral. Par arrêt du 7 septembre 2015, cette autorité a rejeté le recours.

C.
A l'encontre de cet arrêt, A.X._____ a déposé, le 9 octobre 2015, un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation ainsi que, principalement, au constat qu'elle n'est pas assujettie au paiement des droits de douane et de TVA sur les importations et, subsidiairement, au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à se déterminer sur le recours, alors que la Direction générale a conclu à son rejet. Dans sa réplique du 9 décembre 2015, la recourante a maintenu les termes et conclusions de son mémoire de recours.

Considérant en droit :

1.
Le présent recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. LTF) en une matière où aucune des clauses d'exception de l'art. 83 LTF, en particulier la let. l relative aux décisions en matière de perception de droits de douane fondée sur le classement tarifaire ou le poids des marchandises, ne s'applique. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) ainsi que dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire du jugement attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation (art. 89 al. 1 LTF), il est recevable comme recours en matière de droit public.

2.
La recourante se plaint de l'établissement inexact des faits.

2.1. Le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a LTF) et applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). A moins que la décision attaquée ne contienne des vices juridiques manifestes, il s'en tient aux arguments juridiques soulevés dans le recours (cf. art. 42 al. 1 et 2 LTF; ATF 135 II 384 consid. 2.2.1 p. 389; 134 III 102 consid. 1.1 p. 105). Toutefois, le Tribunal fédéral n'est en principe pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (cf. ATF 135 III 397 consid. 1.4 p. 400; arrêt 2C 956/2015 du 23 novembre 2015 consid. 2.1).

2.2. Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. L'art. 97 al. 1 LTF prévoit que le recours ne peut critiquer les constatations de faits que si ceux-ci ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit, au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté devant le Tribunal fédéral à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

2.3. Pour démontrer le caractère manifestement inexact, conformément aux exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF en matière d'interdiction de l'arbitraire, la partie recourante doit désigner avec précision le ou les faits pertinents qui auraient été établis de manière manifestement inexacte, en citant les termes de l'arrêt attaqué, ou qui auraient été écartés à tort, en se référant expressément aux pièces du dossier de la procédure précédente. A cet effet, la partie recourante doit établir qu'elle a dûment et correctement, en application du

droit de procédure cantonale ou, comme en l'espèce, fédérale applicable devant l'instance précédente, allégué le ou les faits litigieux ainsi que les preuves à leur appui. Puis elle doit exposer concrètement en quoi l'autorité a admis, nié ou ignoré ce fait en se mettant en contradiction évidente avec ce qui résulte de ses allégations en procédure précédente. Le cas échéant, elle doit exposer concrètement en quoi, dans l'appréciation, anticipée ou non, des preuves, le juge du fait n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, a omis sans motifs objectifs de tenir compte de preuves pertinentes ou a opéré, sur la base des éléments recueillis, des
déductions insoutenables (arrêts 2C 649/2015 du 1er avril 2016 consid. 2.1; 2C 694/2015 du 15 février 2016 consid. 2.3 et les références citées).

2.4. En l'espèce, la recourante explique que, contrairement à ce que l'instance précédente a retenu, elle n'aurait pas personnellement commandé la marchandise étrangère au fournisseur français. Elle en déduit que son rôle au sein du restaurant, limité à la cuisine, ne permettrait pas son assujettissement aux droits de douane et à l'impôt sur l'importation. La recourante se contente ainsi de substituer ses vision et appréciation des faits à celles de l'instance précédente sans exposer en quoi les conditions qui viennent d'être rappelées seraient remplies. Il n'est par conséquent pas possible de s'écarter des faits tels qu'ils ont été établis dans l'arrêt attaqué.

3.
La recourante ne conteste pas qu'une infraction, constituée par l'importation illégale de denrées alimentaires sur le territoire suisse, a été commise. Elle ne nie pas non plus le principe et les montants arrêtés par l'instance précédente au titre de droits de douane et d'impôt à l'importation. Pour l'essentiel, sa motivation consiste à soutenir qu'elle n'a agi ni en qualité de mandante au sens du droit douanier ni comme organe de fait de la Société. En l'absence d'une telle implication, elle ne pourrait être astreinte au paiement des redevances douanières réclamées, ce d'autant moins qu'elle n'aurait bénéficié d'aucun avantage économique à titre personnel.

4.
Les faits reprochés à la recourante se sont déroulés entre le mois de juin 2008 et celui de juin 2012. Il convient, partant, d'examiner quelles sont les lois applicables au cas d'espèce.

4.1. La loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) est en vigueur depuis le 1er janvier 1975; son art. 160 réserve l'application de l'ancien droit à certaines procédures dans lesquelles le prononcé de l'administration aura été rendu avant l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles, ainsi qu'à la punissabilité et coresponsabilité de certains acteurs en raison d'infractions commises avant l'entrée en vigueur de la DPA.
Quant à la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01), elles sont entrées en vigueur le 1er mai 2007; d'après l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur de la loi précitée sont liquidées selon l'ancien droit dans le délai imparti par celui-ci.
Pour ce qui est, enfin, de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) et de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201), leur entrée en vigueur date du 1er janvier 2010. Sous réserve de l'art. 113 al. 3 LTVA, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (cf. art. 112 al. 1 LTVA). D'après l'art. 112 al. 2 LTVA, les importations de biens pour lesquelles la dette au titre de l'impôt est née après le 1er janvier 2010 inclus sont soumises à la LTVA.

4.2. En l'occurrence, tant la DPA que la LD, qui sont entrées en vigueur avant les événements et la procédure litigieux, s'appliquent à l'ensemble de l'état de fait. En revanche, la LTVA actuelle trouve uniquement à s'appliquer aux importations qui sont postérieures au 1er janvier 2010, tandis que l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300) s'applique aux importations survenues durant les périodes de 2008 et 2009. En vertu de l'art. 113 al. 3 LTVA, la procédure prévue par la LTVA gouverne en revanche l'ensemble de la procédure douanière, introduite le 26 juin 2012.

5.

Dans son arrêt du 7 septembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a considéré que la recourante était solidairement responsable avec la Société, au motif qu'elle devait être assimilée à un organe de fait de cette dernière. Rediscutant les éléments retenus par les précédents juges, la recourante conteste la qualification d'organe de fait de la Société. Comme il sera vu, nul n'est toutefois besoin de trancher cette question, dès lors que le recours peut être, de toute manière, résolu en examinant la qualité de "mandante" de l'intéressée, au sens de la législation en matière douanière et de taxe sur la valeur ajoutée (cf. infra). A cet égard, il sera d'emblée précisé que ce procédé ne saurait être assimilé au cas exceptionnel où le juge s'apprêterait à fonder sa décision sur une norme ou un principe juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune des parties en présence ne s'est prévalue et ne pouvait supputer la pertinence in casu, de sorte à justifier l'interpellation préalable des parties à ce sujet (ATF 130 III 35 consid. 5 p. 39 s.; arrêt 2C 537/2013 du 22 août 2013 consid. 3.3.1). En effet, la notion de "mandant" selon le droit douanier a été présentée en détail par le Tribunal administratif fédéral, notamment aux considérants 8.2 et 8.3 de l'arrêt entrepris, si bien que la substitution des motifs que la Cour de céans s'apprête à opérer ne saurait être considérée comme imprévisible. Du reste, dans sa réponse devant le Tribunal fédéral, l'Administration fédérale des douanes a calculé ce point et la recourante a aussi pris position à ce sujet dans sa réplique.

5.1. Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. L'art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution. Il n'est pas nécessaire que la personne assujettie ait commis une faute ou qu'une poursuite pénale ait été introduite contre elle pour que celle-ci se voie opposer l'art. 12 DPA. Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. arrêt 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (ATF 115 Ib 358 consid. 3a p. 360 et les références citées; arrêts 2C 415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4; 2A.452/2002 du 6 décembre 2002 consid. 4.1; 2A.215/1998 du 4 août 1999 consid. 2, in Archives 68 p. 438). Peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction (arrêts 2C 420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2, résumé in RF
69/2014 p. 705; 2C 415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.2; cf. aussi arrêt 2C 243/2014 du 9 décembre 2014 consid. 5.2.3).

5.2. Selon l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (let. a), la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (let. b), et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (let. c). A ses art. 9 al. 1 et 13 al. 1, l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD; RO 42 307, et les modifications ultérieures) connaissait une réglementation similaire, tout en précisant que sont assujettis au contrôle douanier non seulement les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, mais aussi leurs mandants (cf. art. 9 al. 1 aLD). L'art. 51 al. 1 LTVA dispose que quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70, al. 2 et 3, LD est assujetti à l'impôt sur les importations; l'art. 75 al. 1 aLTVA prévoyait une règle analogue. Les personnes susmentionnées répondent solidairement de la contribution non perçue; elles demeurent débitrices de la dette douanière même lorsqu'elles n'ont pas profité personnellement de l'infraction (arrêts 2C 420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.3, résumé in RF 69/2014 p. 705; 2C 415/2013 du 2 février 2014
consid. 3.3; 2C 456/2010 du 7 mars 2011 consid. 5.3.2, in RtiD 2011 II 200; 2A.580/2003 du 10 mai 2004 consid. 3.3.1; tous avec les références citées).
Comme il a été vu ci-avant, l'art. 70 al. 2 LD ne recourt certes plus formellement à la notion de "mandant", expressément consacrée à l'art. 9 al. 1 aLD. Il n'en demeure pas moins que la nouvelle formulation, qui fait référence à la personne qui "fait introduire des marchandises dans le territoire douanier" (art. 21 al. 1 LD, en relation avec les art. 26 let. a et 70 al. 2 let. a LD), correspond matériellement à la définition large qui en a été donnée sous l'empire de l'aLD (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1 p. 218 s.), ce que corrobore du reste l'art. 75 let. f de l'ordonnance fédérale du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01). La jurisprudence développée relativement à la notion de mandant du droit douanier lui est ainsi applicable (arrêts 2C 420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.4, résumé in RF 69/2014 p. 705; 2C 415/2013 du 2 février 2014 consid. 3.4; 2C

201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 6.7.2, non publié in ATF 140 II 194, mais, par extraits, in Archives 83 p. 175; arrêts 2C 363/2010; 2C 405/2010 et 2C 406/2010 du 6 octobre 2010 consid. 5.2, in RDAF 2011 II 91; 2C 747/2009 du 8 avril 2010 consid. 4 et 5, résumé in RF 65/2010 p. 599).

5.3. Initialement, le Tribunal fédéral avait calqué la notion de "mandant" du droit douanier sur celle du droit civil (ATF 62 I 28 consid. 3 p. 30). Ultérieurement, il a affirmé que ce terme devait être compris de manière large, de sorte qu'il serait erroné de s'en tenir au sens qui lui est attribué par le droit civil pour interpréter la portée de l'art. 9 aLD (ATF 89 I 542 consid. 4 p. 544 ss). La volonté d'assurer la perception des redevances douanières est un des éléments pris en compte par la jurisprudence pour se distancier du concept de "mandant" du droit civil (ATF 135 IV 217 consid. 2.1.2 p. 219 s.; 107 Ib 198 consid. 6a p. 199). Différents arrêts (cf. p. ex. arrêts 2C 363/2010 du 6 octobre 2010 consid. 5.1, in RDAF 2011 II 91; 2A.417/1999 du 27 octobre 1999 consid. 3a) ont confirmé que les art. 9 et 13 aLD s'appliquent aux personnes physiques et qu'ils demeurent opposables à ces personnes même lorsqu'elles agissent en qualité d'organes d'une personne morale. Ces deux dispositions doivent en outre être interprétées de manière large, afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation ou à l'exportation des marchandises en cause répondent desdits droits (cf. arrêts 2C 363/2010 du 6 octobre 2010 consid.
5.1, in RDAF 2011 II 91; 2C.586/1998 du 7 juillet 1999 consid. 6c).
La question s'est également posée de savoir si des personnes morales pouvaient se voir opposer l'art. 9 al. 1 aLD à titre de transporteurs. Le Tribunal fédéral a d'abord nié cette possibilité (arrêt 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1), en relevant cependant que la qualité de mandant devait être interprétée largement et que l'employeur - qui peut être une personne morale - répond de toute manière en vertu de l'art. 9 al. 2 aLD (arrêt 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1.2). La Cour de céans a par la suite considéré qu'il n'y avait pas lieu de limiter le cercle des mandants aux seules personnes physiques, des personnes morales pouvant également revêtir cette qualité (arrêt 2C 747/2009 du 8 avril 2010 consid. 5.3, résumé in RF 65/2010 p. 599). Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral a confirmé son interprétation large de la notion de "mandant", en considérant que celle-ci désigne toute personne qui recourt à un tiers pour faire passer la frontière à une marchandise. Il ne s'agit pas seulement de la personne qui conclut avec ce tiers un contrat de transport au sens du droit civil, mais plus généralement de celle qui est en fait à l'origine de l'importation, qui l'a provoquée ("veranlasst"; arrêt 2C 747/2009 précité, consid.
4.2, et la jurisprudence mentionnée; cf. également arrêts 2C 201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 6.7.2, non publié in ATF 140 II 194, mais, par extraits, in Archives 83 p. 175; 2C 363/2010, 2C 405/2010 et 2C 406/2010 du 6 octobre 2010 consid. 5.1, in RDAF 2011 II 91; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1.2; tous avec les références citées). En conséquence, lorsqu'une marchandise est importée en Suisse sans commande préalable, a qualité de mandant celui qui a manifesté sa prédisposition à accepter une telle marchandise puisque, par cette prédisposition précisément, il provoque l'importation (arrêt 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1).

5.4. A teneur de l'arrêt entrepris - dont les constatations de fait lient la Cour de céans -, la recourante ne figure pas au registre du commerce de la Société et n'a aucun contact avec son administrateur unique. Elle était, au moment des faits, non seulement employée de cette dernière en qualité de responsable de service mais également seule titulaire de la patente indispensable à l'exploitation du restaurant «D._____». Ses tâches consistaient dans la cuisine, la gestion des stocks ainsi que les commandes. Après avoir établi de premiers contacts, la recourante s'est rendue chez un fournisseur en France pour examiner la qualité des denrées alimentaires qu'il proposait. Elle lui a ensuite commandé et acheté des denrées alimentaires, notamment de la viande halal. En outre, elle a aidé son époux à décharger les marchandises que ce dernier avait acheminées jusqu'au restaurant après que le fournisseur en France, respectivement l'un de ses employés, les lui eut remises. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre, compte tenu de la jurisprudence susmentionnée (cf., en particulier, arrêts 2C 415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.2; 2C 420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 4.2, résumé in RF 69/2014 p. 705), que la recourante est à
l'origine des importations litigieuses et partant débitrice des droits de douane et de la TVA sur l'importation. En ne s'en acquittant pas, alors qu'elle y était tenue, elle a obtenu un avantage illicite.

5.5. Il s'ensuit que la recourante appartient au cercle des personnes assujetties au sens de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, ce indépendamment de la question de savoir si elle revêt la qualité d'organe de fait de la Société, qui peut

dès lors souffrir de demeurer indécise. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

6.
Au vu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 5000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des douanes (AFD), Direction générale des douanes (DGD), ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 20 septembre 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Chatton