Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6912/2007 et A-6914/2007
{T 0/2}

Arrêt du 30 mars 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, André Moser, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

1. **X.**_____ **SA**,
2. **Y.**_____,
tous les deux représentés par Maître Gaëtan Coutaz, avocat, Place du Midi 27, case postale 456, 1951 Sion,
recourants,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Direction générale des douanes, Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Droits de douane et TVA à l'importation, décision d'assujettissement et décision de constat; art. 12 al. 2 et 12 al. 3 DPA.

Faits :

A.
La société X._____ SA (ci-après: la société), sise à A._____, a pour but le commerce de graines, de plantons, d'oignons et de produits phytosanitaires, particulièrement l'exploitation de la société simple Z._____, laquelle fait le commerce de graines dans un magasin à A._____. Elle est inscrite au registre du Commerce de Fribourg depuis le 27 décembre 1978 et, jusqu'au 21 août 2006, ses administrateurs étaient W._____, V._____ et U._____. Y._____, commerçant à B._____, s'occupait de la succursale spécialisée dans le commerce d'oignons, sise à C._____. En tant que gérant, il était responsable des achats et des ventes d'oignons en provenance de Suisse et de l'étranger. Depuis le 22 août 2006, V._____, Y._____ et T._____ sont inscrits au registre du Commerce en tant qu'administrateurs de la société.

B.
Le 7 août 2006, la Direction du IIIème arrondissement des douanes (ci-après: la DIII), par son Service des enquêtes à Lausanne, dressa à la charge de Y._____ un procès-verbal final (dit PVF par l'autorité douanière), dans lequel il lui était reproché de s'être rendu coupable d'infractions au sens de la législation en matière de douanes ainsi qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en faisant importer irrégulièrement des oignons, aulx et échalotes du 12 janvier 2002 au 17 décembre 2003 en les achetant aux sociétés françaises S._____ Sàrl et R._____ SA, ainsi qu'à la société hollandaise Q._____. Le montant total des redevances éludées s'élevaient à Fr. 270'129.75 de droits de douane et à Fr. 6'454.05 de TVA.

Le même jour, par décisions d'assujettissement à la prestation, la DIII déclara la société et Y._____ solidairement assujettis au paiement d'un montant total de redevances d'entrée de Fr. 205'449.80 (soit Fr. 199'913.75 de droits de douane et Fr. 5'536.05 de TVA). Ce montant est inférieur à celui du procès-verbal final, puisque certains cas ne figurent pas dans la procédure administrative d'assujettissement, car ils ne nécessitent pas une telle procédure, mais sont uniquement constatés dans le tableau joint à l'acte d'inculpation, soit le procès-verbal final.

C.
Par envoi du 15 septembre 2006, Y._____, par l'intermédiaire de son représentant, Maître Gaëtan Coutaz, formula des observations relatives au procès-verbal final précité. Il conclut à ce que seules fassent l'objet dudit procès-verbal les quantités qu'il a lui-même reconnues lors de son interrogatoire et qui font l'objet des explications manuscrites qu'il a fournies à cette occasion, aux auditions complémentaires de lui-même et des personnes responsables de ses fournisseurs, à l'édition de tous les dossiers connexes à son dossier, à l'édition expresse des documents afférents au contrôle du 10 mars 2004 dont la douane a finalement reconnu qu'il avait été fait avec des appareils de mesure non adaptés, ainsi qu'au dépôt d'un bordereau de pièces complémentaires.

En date du 11 septembre 2006, la société et Y._____, par leur représentant, Maître Gaëtan Coutaz, firent recours contre la décision de perception subséquente du 7 août 2006. Ils conclurent à un défaut de motivation, à la constatation arbitraire des faits en tant que la décision administrative ne porte pas sur les mêmes éléments de faits que ceux objets du procès-verbal final et que seuls trois contrôles matériels ont été effectués, ainsi qu'à la contestation des dossiers 113 et 133, dans lesquels les recourants estiment être déchus de leur droit d'être entendu.

D.
Le 16 août 2007, la DGD rendit une décision en constatation pour la fixation des redevances d'entrée, objet de la procédure pénale ouverte à l'encontre de Y._____, s'élevant à Fr. 231'554.40 de droits de douane et à Fr. 6'015.95 de TVA pour 262'362 kg de quantités de marchandises non annoncées ou inexactement annoncées, étant précisé que les redevances acquittées sur les marchandises inexactement déclarées étaient portées en déduction de celles dues sur les marchandises réellement importées.

Le même jour, la DGD rendit également une décision par laquelle elle admettait partiellement les recours contre les décisions d'assujettissement à la prestation, en ce sens que n'étaient pas dus Fr. 284.35 de droits de douane ainsi que Fr. 286.30 de TVA, rejetant au surplus les recours et déclarant la société et Y._____ solidairement assujettis au paiement d'un montant total de

Fr. 204'879.15, soit Fr. 199'629.40 de droits de douane et Fr. 5'249.75 de TVA.

E.
Contre ces décisions, Y._____ (ci-après: le recourant) et la société (ci-après: la recourante) ont interjeté, le 11 octobre 2007 et toujours par l'intermédiaire de leur représentant, deux recours auprès du Tribunal administratif fédéral. Y._____ et la société (ci-après: les recourants) réitèrent les conclusions déjà formulées auparavant.

F.
Par réponses du 4 mars 2008, la DGD a conclu au rejet des recours, dans la mesure où ils sont recevables et sous suite de frais. L'autorité inférieure se réfère aux décisions attaquées en précisant néanmoins quelques points. Un bordereau des actes est joint en annexe, lequel fait état des pièces justificatives à l'appui des décisions attaquées (actes A), des autres actes en lien avec les importations litigieuses sans qu'ils aient eux-mêmes servi pour les procédures à l'égard des recourants (actes B), ainsi que du solde des actes conservé auprès de la DGD (actes C).

G.
Par ordonnances du 11 avril 2008, le Tribunal administratif fédéral a imparti un délai à l'autorité inférieure afin qu'elle produise les actes qui ne lui ont pas encore été transmis (actes C précités) et qu'elle indique dans quelle mesure elle s'oppose à la transmission aux recourants d'une partie des pièces figurant dans le dossier produit.

H.
Après réception des actes précités et la DGD ne s'opposant pas à leur transmission aux recourants, le Tribunal de céans a, par ordonnances du 29 mai 2008, imparti à l'autorité inférieure un délai, afin qu'elle produise encore certains actes des listes des pièces jointes à ses observations du 4 mars 2008 accompagnés d'un bordereau et numérotés, ce que la DGD fit par envois du 25 juin 2008.

I.
Le 15 août 2008, le Tribunal administratif fédéral a imparti un délai à l'autorité inférieure afin qu'elle indique si elle s'oppose à la transmission aux recourants d'une des pièces figurant parmi celles transmises au Tribunal et marquée d'un post-it "confidentiel". L'AFD a

répondu par courriers du 25 août 2008, par lesquels elle demande à ce que dite pièce ne soit pas remise aux recourants.

J.
Par ordonnances du 3 septembre 2008, le Tribunal de céans a imparti un délai aux recourants afin qu'ils indiquent s'ils acceptent que dite pièce confidentielle ne leur soit pas transmise. Les recourants répondirent le 9 septembre 2008 en n'émettant pas d'opposition à ce que les documents affichés comme confidentiels ne leur soient pas soumis pour consultation.

K.
Les recourants ont ensuite été invités à déposer une réplique par ordonnances du 25 septembre 2008. Après plusieurs prolongations de délais accordées par le Tribunal administratif fédéral, les recourants ont finalement, par courrier du 2 février 2009, renoncé à déposer une réplique et ont déclaré maintenir intégralement leurs écritures de recours.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

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 aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par la Direction générale des douanes (DGD) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'espèce, les deux décisions de l'autorité inférieure ont fait l'objet d'une première notification en date du 16 août 2007. Après que le représentant des recourants eut signifié à l'autorité douanière, par pli du 6 septembre 2007, que les décomptes auxquels se réfèrent les

décisions attaquées n'avaient pas été joints en annexe, l'autorité inférieure a procédé à une nouvelle notification des décisions par envoi du 10 septembre 2007 et celles-ci ont été notifiées le lendemain aux recourants. Les recours ont été adressé au Tribunal administratif fédéral le 11 octobre 2007. Ils sont ainsi intervenus dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, les recours satisfont aux exigences posées à l'art. 52 PA. Ils sont par conséquent recevables et il convient d'entrer en matière.

1.2 Les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur au 1er mai 2007 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), sont liquidées selon l'ancien droit (art. 132 al. 1 LD), soit la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD, RO 42 307 et les modifications ultérieures).

Concernant la TVA à l'importation, la loi sur la TVA du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Néanmoins, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dès lors, pour les opérations qui ont été traitées avant le 1er janvier 2010 mais après l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures), l'aLTVA reste applicable.

En l'occurrence, ce sont donc les art. 72ss aLTVA relatifs à l'impôt sur les importations qui s'appliquent et éventuellement l'aLD, dans la mesure où l'art. 72 aLTVA renvoie à la législation douanière.

1.3 D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 3.17), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt du Tribunal fédéral 2A.186/1998 et 2A.187/1998 du 29 juin 1999 consid. 1).

En l'espèce, deux décisions indépendantes ont été rendues par la DGD, datées du 16 août 2007. Deux recours, dirigés expressément contre ces deux prononcés, ont été interjetés en date du 11 octobre 2007 par les recourants auprès du Tribunal administratif fédéral. Le fait qu'ils concernent des questions distinctes, l'une réglant la question de la constatation des redevances d'entrée et la seconde l'assujettissement à la prestation des recourants quant aux redevances précitées, ne modifie en rien ce qui précède. Conformément à ce qui a été rappelé ci-dessus, le procédé utilisé est licite et, dès lors que les deux décisions de la DGD présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, il convient donc de rendre une seule et même décision en la matière, sans qu'il ne se justifie de rendre une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours (art. 46 al. 1 let. a PA a contrario), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable. Partant, il convient de réunir les causes A-6912/2007 et A-6914/2007 et de rendre un seul arrêt en la matière.

2.
Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss).

3.
La loi fédérale sur le droit pénal administratif distingue entre deux genres de décisions susceptibles d'être prises par l'administration; elle prévoit d'une part la procédure d'assujettissement à une prestation ou à une restitution (art. 63 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0]) et d'autre part la procédure pénale caractérisée par l'émission d'un mandat de répression (art. 62 DPA) et la possibilité de déférer la décision devant une juridiction pénale (art. 73ss DPA) (ATF 115 Ib 218 consid. 3a, 114 Ib 98 consid. 5b).

3.1 Aux termes de l'art. 12 al. 1er DPA, lorsque, 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 ou restitués, 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 (cf. art. 9 et 13 aLD). Toutefois, celui qui, intentionnellement, a commis l'infraction ou y a participé répond solidairement, avec les personnes assujetties au paiement selon le deuxième alinéa, du montant à percevoir ou à restituer (art. 12 al. 3 DPA).

Si, sur la base des deux premiers alinéas de l'art. 12 DPA, l'autorité administrative peut rendre des décisions d'assujettissement susceptibles de faire l'objet de mesures d'exécution (ATF 115 Ib 216 consid. 3a), la responsabilité solidaire au sens de l'art. 12 al. 3 DPA doit au contraire être établie par l'autorité pénale ou judiciaire (KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Berne 1998, p. 39s.). En effet, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution des deux premiers alinéas ne constitue pas une sanction de droit pénal. Il en découle que pour prononcer ce type d'assujettissement, une infraction objective à la législation administrative fédérale suffit et une faute, ou à plus forte raison une condamnation pénale, n'est pas nécessaire. Il en va autrement en ce qui concerne l'art. 12 al. 3 DPA. Dans la mesure où cette dernière disposition subordonne l'assujettissement solidaire à la prestation à la condition que le tiers ait commis intentionnellement l'infraction ou y ait participé, ces questions échappent à l'autorité administrative chargée de se prononcer sur l'assujettissement. Celle-ci doit dès lors se limiter à fixer les redevances objectivement éludées, sous réserve d'une décision ou d'un jugement pénal reconnaissant la responsabilité du tiers (ATF 115 Ib 216 consid. 3a, avec le renvoi à l'ATF 114 Ib 94 consid. 5c) et c'est justement ce à quoi servent les décisions du type de l'art. 124 al. 2 de l'ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (aOLD, RO 42 361 et les modifications ultérieures).

3.2 Conformément à l'art. 124 al. 2 aOLD, le fonctionnaire enquêteur rend d'office une décision de constat au sens du 1er alinéa lorsqu'une responsabilité de l'inculpé pour le paiement des droits au sens de l'art. 12 al. 3 DPA entre en ligne de compte ou qu'une telle décision

apparaît indiquée au vu des circonstances du cas. Il résulte du premier alinéa que la décision de constat porte sur les bases de calcul des redevances, ou en cas de trafic prohibé, sur le classement tarifaire tels qu'ils sont mentionnés dans le procès-verbal final dressé à l'égard de l'inculpé.

Comme il a été relevé ci-dessus, du moment que la question de l'assujettissement solidaire au sens de l'art. 12 al. 3 DPA échappe à l'autorité administrative, il en découle que plutôt que de se caractériser comme une décision d'assujettissement susceptible de faire l'objet d'une mesure d'exécution (cf. art. 12 al. 1 et 2 DPA), la décision de constat au sens de l'art. 124 al. 2 aOLD sert uniquement à déterminer les limites de la procédure pénale, en établissant les bases de calcul des redevances (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.2 et 2.3; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1739/2006 du 27 septembre 2007 consid. 4.2; voir enfin la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes CRD 1998-006 du 19 avril 1999, publiée dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.42 consid. 2c et les références citées). A ce titre, une telle décision doit indiquer les sortes de marchandises concernées, leur quantité ainsi que le montant des droits d'entrée éludés qui résulte de l'application du tarif ou d'autres dispositions légales (ATF 115 Ib 216 consid. 3a). Ce faisant, l'autorité administrative ne se prononce nullement sur l'aspect pénal de la question, lequel sera réglé dans le cadre d'une procédure pénale ultérieure (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2004 du 15 novembre 2004 consid. 4.2.2, qui confirme la décision de la Commission de recours CRD 2003-022-023-024 du 9 mars 2004). Elle se borne à fixer la quotité maximale des droits susceptibles d'être imputés à titre solidaire (ATF 115 Ib 216 consid. 3c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1746/2006 du 12 juin 2007 consid. 3.3).

Par ailleurs, il est loisible à l'autorité administrative de restreindre d'emblée le champ d'investigation du juge pénal en limitant la liste des marchandises pour lesquelles une éventuelle culpabilité du prévenu entre en considération. Ce procédé ne préjuge en rien de l'activité des autorités pénales, mais restreint simplement leur marge de manoeuvre aux éléments mentionnés dans la décision de constat. Dans ce sens, une décision ne mettant - sous réserve de condamnation pénale - qu'une part des droits éludés à la charge du prévenu constitue un avantage pour ce dernier, puisque l'autorité pénale n'aura pas à se

prononcer sur la culpabilité pour les autres redevances non comprises dans cette quote-part. En outre, la décision de constat limitée à une quote-part des droits éludés n'interdit pas aux autorités pénales de ramener à un niveau encore inférieur les montants définitifs imputables au contrevenant. En effet, la décision de constat établit le montant maximum que l'administration pourra éventuellement réclamer au tiers. L'autorité pénale pourra baisser cette somme suivant ses constatations relatives à la culpabilité. Selon l'issue de la procédure pénale, les chiffres arrêtés dans la décision de constat seront plus ou moins modifiés à la baisse et seuls les montants ainsi déterminés pourront faire l'objet d'une procédure d'exécution (ATF 115 Ib 216 consid. 3b; arrêt du Tribunal fédéral 2A.95/1999 du 14 juin 1999 consid. 3d).

4.
Les droits de douane applicables à l'entrée et à la sortie sont déterminés par le tarif des douanes (ou les dispositions légales spéciales qui y dérogent). Sauf disposition contraire du tarif, la perception des droits est régie par les taux et les bases de calcul en vigueur le jour où commence l'assujettissement aux droits de douane (art. 21a aLD). Quant la marchandise a été soustraite au contrôle douanier, le début de l'assujettissement est reporté au moment où elle a passé la frontière (art. 11 aLD). Les marchandises pour le dédouanement desquelles il n'est pas prévu d'autre unité de perception (ce qui est le cas des légumes) sont frappées de droits selon le poids brut (art. 2 al. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes [LTaD, RS 632.10]). Sauf disposition contraire de la loi ou sauf prescription spéciale, le droit se calcule d'après la nature, la quantité et la qualité de la marchandise au moment où elle est placée sous contrôle douanier (art. 23 aLD).

5.
En premier lieu, il convient d'examiner le bien fondé de la décision de constat prononcée à l'encontre du recourant Y._____.

5.1 En l'espèce, le recourant conteste les bases du calcul des redevances d'entrée en se référant au procès-verbal final rendu par la DIII. Il estime que seules soient prises en compte pour le procès-verbal final les quantités qu'il a lui-même reconnues lors de son interrogatoire et faisant l'objet des explications manuscrites qu'il a fournies, à l'exclusion des autres dossiers, tout en maintenant qu'il n'y

a pas eu de sa part de volonté délictuelle, ni de négligence coupable. L'autorité douanière a dès lors rendu, sur la base de l'art. 124 al. 2 aOLD, une décision de constat des droits éludés. Cette décision en constatation correspond au cadre qui est fixé par l'art. 124 al. 2 aOLD et par la jurisprudence, à savoir qu'une telle décision doit uniquement servir à fixer les limites de la procédure pénale, en établissant les bases de calcul des redevances, mais sans préjuger en aucune façon de la responsabilité pénale de la personne concernée par la procédure de constat.

Par conséquent, les griefs du recourant se rapportant à son éventuelle culpabilité lors des importations illégales en cause ne peuvent relever de la décision de constat et ne peuvent donc être examinés dans le cadre de la présente procédure, s'avérant clairement irrecevables. Ceux-ci ne pourront être examinés que dans le cadre de la procédure pénale qui doit être entreprise par la DGD et qui est expressément réservée dans la décision de constat.

Le fondement de la décision de constat ayant été démontré, il s'agit maintenant d'examiner le montant des droits de douane et de TVA à l'importation, tel que fixé dans la décision attaquée.

5.2 Dans une décision en constatation au sens de l'art. 124 al. 2 aOLD, ce sont seulement les divers éléments fiscaux constatés, c'est-à-dire la valeur, le poids, la quantité et le type de marchandises prises en considération, qui peuvent constituer l'objet du litige. En l'occurrence, le recourant ne remet pas en question en tant que tel les différents éléments constatés mais s'en prend au principe même de la décision de constatation appliquée à sa situation et à la complexité des documents de la douane, fragilisant ainsi son droit d'être entendu à propos des importations litigieuses (à ce sujet, voir le consid. 7 ci-dessous).

Il résulte des dispositions légales précitées (cf. consid. 4 ci-dessus) que les oignons, aulx et échalotes en cause sont passibles des droits de douane calculés en fonction de leur nature, de leur quantité, selon leur poids brut, et de leur qualité, au moment où ils ont franchi la frontière, soit entre le 12 janvier 2002 et le 17 décembre 2003.

En l'occurrence, le genre des marchandises non annoncées ou inexactement déclarées fait état principalement d'oignons comestibles de différents calibres, à savoir d'un diamètre inférieur à 70 mm de

variétés rouges ou blanches, d'un diamètre inférieur à 70 mm de variété autres ou encore de diamètre de 70 mm ou plus, dont les douanes ont constaté plus de kilogrammes bruts de marchandises que celles qui étaient déclarées de la même catégorie ou d'une autre. Sont également en cause des échalotes dont les kilogrammes étaient en réalité moindre, avec comme corollaire plus d'oignons constatés. De même, des aulx ont été injustement déclarés, alors que les douanes ont découvert des échalotes en moins grande quantité et des oignons qui n'était pas déclarés. De plus, certaines marchandises, principalement des oignons, n'ont tout simplement pas été déclarées. En parallèle, des erreurs quant au taux d'importation peuvent également être constatées. Les marchandises avaient été déclarées au taux de faveur de Fr. 2.90 le quintal au lieu du taux plein de Fr. 96.-, Fr. 100.- ou Fr. 126.- par 100 kg brut.

Les oignons relevant des positions tarifaires 0703.1061, 0703.1051, 0703.1071 et 0703.1013 pouvaient être importés par une personne titulaire d'une part de contingent tarifaire au taux contingent tarifaire (TCT) uniquement, lequel s'élevait à Fr. 2.90 par 100 kg brut, sauf pour les oignons à planter (n° du tarif 0703.1013) pour lequel le TCT se montait à Fr. 0.20 par 100 kg brut. De même, les échalotes (n° du tarif 0703.1080) et les aulx (n° du tarif 0703.2000) pouvaient être importés au taux de faveur de Fr. 2.90 les 100 kg brut, respectivement au taux nul pour les aulx, à savoir sans droits de douane. Hormis ces taux de faveur, le reste des importations d'oignons en question (soit les numéros de tarif 0703.1059, 0703.1069 et 0703.1079) devait être importé au taux plein (taux hors contingent [THCT]), à savoir, selon la période, Fr. 96.- par 100 kg brut, Fr. 100.- le quintal ou encore Fr. 126.- les 100 kg brut.

Au regard des bases de calcul énoncées ci-dessus, il convient de confirmer le montant des droits de douane éludés, tels qu'ils sont fixés dans la décision attaquée. Il n'y a en effet pas de raison de remettre en cause les bases de calcul retenues par l'autorité douanière, Y._____ ne contestant en soi pas les différentes quantités de marchandises constatées et les différents taux appliqués aux marchandises importées. Certes, il requiert une obligation de motivation pour les cas n° 5 et n° 131, reliés au cas d'importation n° 113 du 30 mai 2003. Toutefois, le Tribunal constate que les douanes ont motivé leur décision à ce sujet, expliquant notamment que seul le TCT était applicable à cette période (cf. p. 6s. de la décision attaquée

du 16 août 2007), mais que pour sa part, le recourant ne s'est pas prononcé sur les explications de l'autorité inférieure, un droit de réplique lui ayant par ailleurs été accordé.

5.3 Au surplus, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (MOOR, op. cit., p. 264 ; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4; voir enfin les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions CRC 2005-105 du 6 mars 2006 consid. 5c avec renvois et CRC 2005-031 du 12 juin 2006 consid. 3c/cc).

En l'occurrence, le recourant ne fait qu'alléguer que seules 82 tonnes ont fait l'objet d'arrangements tacites ou de négligence et que seules les quantités qu'il a reconnues lors de son interrogatoire doivent faire l'objet du procès-verbal final, sans toutefois apporter d'autres explications, ainsi que les preuves nécessaires pouvant justifier ses dires. Il convient donc d'adhérer à la vision de la DGD. En définitive, il importe que le recourant supporte l'impossibilité d'apporter la preuve du fait qu'il invoque (voir l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1597/2006 et A-1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1 et 4.3).

Les bases de calcul des redevances étant fixées, la quotité maximale des droits susceptibles d'être imputés à titre solidaire au sens de l'art. 12 al. 3 DPA est dès lors connue et doit être confirmée, le recours de Y._____ étant rejeté sur ce point.

6.

En second lieu, il convient maintenant d'examiner la question de l'assujettissement solidaire des deux recourants – Y._____ et la

société X._____ SA – aux redevances d'entrée au sens de l'art. 12 al. 2 DPA.

6.1

6.1.1 Conformément à l'art. 13 aLD, les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 9 aLD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues. Selon l'art. 9 al. 1 aLD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants.

Il s'agit dès lors de distinguer trois catégories d'assujettis au sens des art. 13 et 9 aLD. Est d'abord soumise à l'impôt la personne qui transporte elle-même la marchandise ou le bien à travers la frontière. Est ensuite assujettie la personne qui est mandante au sens de l'art. 9 aLD, c'est-à-dire celle qui cause ou provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») le transport d'une marchandise à travers la frontière (ATF 107 Ib 200 consid. 6b; ATF 89 I 546). Cette teneur extensive du terme "mandant" s'explique par le fait que le cercle des assujettis a été voulu large par le législateur, afin d'assurer la bonne perception de l'impôt (ATF 135 IV 217 consid. 2.1.2, 110 Ib 306 consid. 2b) et la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celle du droit civil (ATF 89 I 544 consid. 4). L'existence d'un contrat au sens des art. 394ss du Code des obligations (CO, RS 220) n'est en particulier pas requise, pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil (ATF 89 I 544 consid. 4). Le Tribunal fédéral a précisé que doit être considéré comme un mandant toute personne qui se doute que l'importation est illégale et qui devait présumer de la provenance étrangère de la marchandise importée et de même, au cas où une marchandise importée en Suisse sans aucune commande préalable, celui qui a manifesté sa prédisposition générale (« Bereitschaft ») à accepter de telles marchandises est un mandant, puisque précisément par sa prédisposition générale, il a causé l'importation (« tatsächlich veranlasst »). Il suffit donc d'être prêt à accepter la marchandise importée de l'étranger pour tomber sous le coup de mandant au sens de l'art. 9 aLD, le caractère légal ou non de l'importation n'étant pas forcément déterminant (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.603/2003 des 10 mai 2004 consid. 3.3.2, 2A.602/2003 du 10 mai 2004 consid. 4.3.4, 2A.458/2004 du 3

décembre 2004 consid. 3.1, 2A.242/2004 du 15 novembre 2004 consid. 3.1.2). Enfin, est également assujetti à l'impôt celui, pour le compte duquel la marchandise est importée. Dans une jurisprudence constante, la Commission de recours en matière de douanes et le Tribunal fédéral ont précisé que l'expression "pour le compte" vise notamment les cas où la marchandise est importée pour le compte de l'acquéreur, sans que ce dernier ait mandaté le transporteur, alors que seul le fournisseur étranger a chargé le transporteur de l'importation (arrêt du Tribunal fédéral du 28 août 1981 consid. 6, avec renvois; cf. également JAAC 63.73 consid. 6b/aa).

En matière de TVA à l'importation (art. 72ss aLTVA), est assujetti à l'impôt, au sens de l'art. 75 al. 1 aLTVA, quiconque est assujetti aux droits de douane.

6.1.2 Selon le droit civil, les organes obligent la personne morale par leurs actes juridiques et par tous autres faits (art. 55 al. 2 CC). La même chose vaut quand des employés agissent pour une personne morale (art. 55 et 101 CO). Ces principes sont aussi valables en droit fiscal et en droit douanier, précisément par l'application de l'art. 9 al. 1 aLD. Quand un organe agit pour une personne morale, ce n'est donc pas l'organe mais la personne morale elle-même qui est mandante au sens de l'art. 9 al. 1 aLD. La même conclusion est de mise pour un employé qui a procédé à une importation. Dans un tel cas, on considère que c'est la société qui provoque effectivement ("tatsächlich veranlasst") l'importation. Par conséquent, la qualification d'un organe, agissant pour une société en tant que donneur d'ordre et donc en tant qu'assujetti douanier, déroge à l'art. 9 aLD et représente une violation du principe de la légalité, selon lequel la qualité de contribuable doit être définie dans une loi formelle (art. 127 al. 1 Cst.; cf. l'arrêt de principe du Tribunal administratif fédéral A-1768/2006 du 21 octobre 2009 consid. 3.3, voir aussi contra et isolé : A-6021/2007 du 23 décembre 2009).

6.1.3 Une contravention douanière est commise par celui qui obtient l'admission en franchise ou une réduction de droits pour des marchandises qui ne remplissent pas les conditions prescrites (art. 74 ch. 9 aLD). A teneur de l'art. 80 al. 1 aLD, le titre deuxième de la DPA est applicable aux infractions douanières.

Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA et comme on l'a vu plus haut (consid. 3.1 ci-dessus), 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 (cf. art. 9 et 13 aLD développés au considérant 6.1 ci-dessus) ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside. Pour que l'art. 12 al. 2 DPA trouve application, il faut d'abord qu'il y ait eu la réalisation objective d'une infraction pénale (ATF 129 II 160 consid. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2.1; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 2.4; voir aussi JAAC 65.61 consid. 3d/bb et Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 439 ss consid. 2 ; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht (VStrR), Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berne 1998, p. 36 ch. 4a). Si tel n'est pas le cas, l'art. 12 al. 2 DPA ne peut pas entrer en ligne de compte. L'application de cette disposition ne dépend en revanche pas d'une responsabilité pénale, ni même d'une faute, ni encore de l'introduction d'une procédure pénale (ATF 129 II 160 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2006 du 2 février 2007 consid. 2.1 et les références citées; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.2, A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.4 et A-1728/2006 du 17 décembre 2007 consid. 2.2.2 et les références citées). L'avantage illicite de l'art. 12 al. 2 DPA consiste en un avantage patrimonial qui est engendré par le non-paiement des contributions dues. Il peut consister non seulement en une augmentation des actifs, mais aussi en une diminution du passif, ce qui est normalement le cas lorsqu'une contribution due n'est pas perçue (ATF 110 Ib 310 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral A.490/1984 du 20 décembre 1985 consid. 3c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1768/2006 du 21 octobre 2009 consid. 3.4).

6.2

6.2.1 En l'occurrence, le recourant Y._____ ne répond pas à la définition de mandant pour les importations litigieuses, au sens de l'art. 9 aLD, auquel renvoie l'art. 13 aLD. S'occupant de la succursale de la société en tant que gérant, Y._____ est certes responsable des achats et des ventes d'oignons en provenance de Suisse et de l'étranger, mais pour le compte de la société qui l'emploie, soit X._____ SA. Le recourant, agissant comme organe d'une personne morale, ne répond dès lors pas comme mandant au sens du droit douanier.

Par ailleurs, le Tribunal de céans se rallie à la DGD lorsqu'elle considère que le fait de ne pas annoncer correctement en douane toute marchandise passible de droits de douane et de TVA à l'importation est constitutif d'infraction au sens des art. 74 aLD et 85 aLTVA, et que les redevances indûment non perçues à la suite d'une infraction doivent l'être après coup. Par contre, le Tribunal de céans ne peut la suivre concernant l'assujettissement du recourant aux dites redevances d'entrée. En effet, est assujettie à la prestation la personne qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celle qui, selon la loi administrative spéciale, est tenue au paiement des contributions au sens de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA. Or, en l'occurrence, l'avantage illicite réside ici dans le non-paiement à tort de redevances d'entrée effectivement dues lors de l'importation et le recourant ne bénéficie pas de cet avantage, puisqu'il n'est pas débiteur desdites redevances désigné par la loi administrative spéciale, soit au sens des art. 13 al. 1 aLD et 75 aLTVA (voir le consid. 6.1 ci-dessus).

6.2.2 Par contre, la société recourante X._____ SA appartient au cercle des assujettis en tant que personne pour le compte de laquelle les marchandises ont été importées, au sens de l'art. 13 al. 1 aLD. Le principe de cet assujettissement n'est d'ailleurs en rien modifié par l'entrée en vigueur de la LD, précisément par son art. 70. Par conséquent, la société recourante appartient au cercle des assujettis défini à l'art. 12 al. 2 DPA, celle-ci bénéficiant d'un avantage illicite résultant du non-paiement des contributions dues.

En conclusion, le recours de Y._____ doit être admis dans la mesure où il n'est pas assujetti en sa qualité d'organe, mais le recours de la société X._____ SA doit être entièrement rejeté.

7.
Les recourants invoquent également une violation de leur droit d'être entendu et sollicitent, pour y remédier, des débats publics et des auditions complémentaires, ainsi que l'édition de l'intégralité du dossier et des dossiers connexes à la présente affaire, tout en relevant le manque de clarté des documents des autorités douanières.

7.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu – découlant de l'art. 29 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) – en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment,

celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision (ATF 125 V 332 consid. 3a), celui d'avoir accès au dossier (ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b, 126 I 15 consid. 2a/aa). S'agissant plus particulièrement de l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (ATF 128 V 272 consid. 5b/bb in fine, 112 Ia 202 consid. 2a). Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garanti par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (MOOR, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer (ATF 133 V 196 consid. 1.2; voir également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1744/2006 du 12 juin 2007 consid. 6 et A-1621/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.2.1). Restent réservées les exceptions selon l'art. 27 PA.

7.2 En l'occurrence, lors de la réponse rendue par l'autorité inférieure par-devant le Tribunal administratif fédéral, la DGD a produit l'entier du dossier, de même que les documents se rapportant aux dossiers traitant des assujettissements solidaires entre les différents transitaires des recourants, les copies des procès-verbaux d'audition résultant de l'entraide judiciaire internationale, certains actes relatifs à l'entraide judiciaire avec la France, de même que pour l'entraide judiciaire avec les Pays-Bas. De plus, les dossiers des maisons transitaires ont été produits. Toutes les pièces constituant le dossier ont été remises aux recourants afin qu'ils en prennent connaissance et qu'ils puissent se prononcer valablement. En ce qui concerne un document affiché comme confidentiel, les recourants n'émettaient pas d'opposition à ce qu'il ne leur soit pas soumis pour consultation. Il n'apparaît ainsi manifestement pas que les recourants se soient vu privés de la possibilité de consulter une pièce au dossier ni qu'ils n'aient pas été en mesure de se prononcer sur les éléments y figurant. Les recourants ont d'ailleurs été expressément invités à déposer une réplique, à laquelle ils ont renoncé. Par conséquent, à supposer qu'une violation du droit d'être entendu des recourants doive être admise, ce qui, comme il vient de l'être démontré, n'est pas le cas,

celle-ci devrait de toute manière être considérée comme guérie par-devant le Tribunal de céans (voir à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1621/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.2.2).

Les recourants requièrent également leur droit d'être entendu par oral en sollicitant des débats publics. Il convient de rappeler ici que les parties aux procès fiscaux n'ont pourtant pas droit à des auditions, la procédure étant essentiellement écrite (ATF 122 II 464 consid. 4c; arrêt du Tribunal fédéral 2A.136/2005 et 2P.86/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; voir également les décisions de la Commission de recours CRD 2001-001 du 18 juillet 2001 consid. 5b et 2000-001 du 29 septembre 2000 consid. 2a, confirmées par les arrêts du Tribunal fédéral 2A.403/2001 du 14 janvier 2002 respectivement 2A.507/2000 du 7 juin 2001; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n° 150, p. 53). Par conséquent, la demande d'auditions complémentaires des recourants doit aussi être écartée.

Quant à la complexité des documents douaniers relevée par les recourants, le Tribunal de céans relève que la DGD a pourtant modifié le procès-verbal final et a pris en compte les différentes pièces versées au dossier, en établissant un nouveau décompte, plus compréhensible, tenant ainsi compte des rectificatifs concernant les cas d'importations litigieuses. Par ailleurs, la décision attaquée ainsi que la réponse au recours expliquent clairement les motifs sur lesquels se fonde le refus de ne pas accéder aux requêtes des recourants. Ce grief est par conséquent dénué de pertinence.

Les griefs des recourants tendant à une violation de leur droit d'être entendu sont dès lors infondés.

8.

8.1 Les considérations qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours de Y._____ au sens du considérant 6.2.1 ci-dessus, pour autant qu'il soit recevable (cf. consid. 5.1 ci-dessus). En revanche, il doit être rejeté dans la mesure où il a trait à la constatation des droits au sens de l'art. 12 al. 3 DPA. Quant à lui, le recours de la société X._____ SA doit être entièrement rejeté.

8.2 Les frais de procédure, par Fr. 11'000.-, sont mis à la charge des recourants dans la mesure où ils succombent. L'autorité de recours

impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et 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]). Le recourant ayant eu partiellement gain de cause, Fr. 4'000.- lui seront dès lors remboursé dès l'entrée en force du présent prononcé.

8.3 En outre, aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (voir également l'art. 7 FITAF). En l'occurrence, une indemnité à titre de dépens de Fr. 1'500.- est allouée au recourant pour la même raison qu'au considérant 8.2 ci-dessus (voir également l'art. 14 al. 2 2ème phrase FITAF). Par contre, la recourante succombant entièrement, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les causes A-6912/2007 et A-6914/2007 sont jointes et réunies sous un seul numéro de dossier, soit le A-6912/2007.

2.
Le recours de Y._____, pour autant que recevable, est admis partiellement au sens du considérant 6.2.1 et la décision de la DGD du 16 août 2007 est réformée en son chiffre 2., en ce sens que la société X._____ SA est seule déclarée assujettie au paiement de Fr. 199'629.40 de droits de douane et de Fr. 5'249.75 de TVA. Par contre, le recours de Y._____ est rejeté pour le surplus.

3.
Le recours de la société X._____ SA est rejeté.

4.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 11'000.-, sont mis à la charge des recourants. Ce montant est compensé par les deux

avances de frais déjà versées de Fr. 7'500.- chacune, Fr. 4'000.- étant remboursé au recourant dès l'entrée force du présent prononcé.

5.
L'autorité inférieure doit s'acquitter d'une indemnité à titre de dépens de Fr. 1'500.- pour le recourant.

6.
Il n'est pas alloué de dépens à la recourante.

7.
Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. _____ ; Acte judiciaire)

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Chantal Schiesser-Degottex

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 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 de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :