



CRD 2004-128

Président : Pascal Mollard
Juges : Erica Kobel-Itten ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 20 mars 2006

en la cause

X, recourante, représentée par Me A, Avocat et notaire, ...

contre

La Direction générale des douanes, Division principale Droit et redevances, Monbijoustrasse 40, 3003 Berne (réf. ...),

concernant

l'admission temporaire ; véhicules immatriculés en Russie

I. En fait :

A.– X, dont le siège est à B, est une société qui a pour but l'exécution de transactions d'expédition et d'entrepôt en Suisse et à l'étranger.

Selon une enquête douanière instruite par le Service des enquêtes de Lausanne, X utilise dix tracteurs à sellette immatriculés en Russie, qui tractent depuis 2002 des semi-remorques immatriculées en Suisse lors de transports transfrontaliers entre la Suisse et des Etats membres de l'Union européenne. Selon les déclarations de X durant l'enquête, les tracteurs à sellette sont mis à sa disposition par la société C, à E, qui les loue elle-même à la société D de E, qui en est propriétaire.

Le Service des enquêtes mit en doute le fait que les camions immatriculés en Russie étaient effectivement mis en activité par la société C et demanda à X, représentée par Me A, de lui fournir diverses pièces et éléments d'explication.

B.– En date du 19 mai 2004, le Service des enquêtes de Lausanne notifia à X une décision de perception subséquente, estimant que c'était elle qui exploitait les véhicules tracteurs russes et non la société russe C. Aucune formalité de dédouanement n'avait été effectuée lors de l'entrée en Suisse de ces véhicules, alors même qu'ils étaient mis en activité par une société sise sur territoire suisse. Les redevances d'entrée étaient dès lors dues et se montaient à Fr. 31'187.70.

C.– Par recours du 21 juin 2006, X contesta la décision du Service des enquêtes auprès de la Direction générale des douanes (DGD). Elle alléguait qu'elle agissait uniquement en qualité d'intermédiaire de C, qui lui versait des commissions pour son démarchage auprès des clients européens, que les tracteurs à sellette n'avaient jamais été importés pour le compte de X et qu'ils demeuraient la propriété des deux sociétés russes C et D.

D.– La DGD rejeta le recours de X par décision du 11 novembre 2004. Elle considéra qu'il ressortait des pièces du dossier que c'était X et non la société russe qui avait effectivement le pouvoir de disposer des tracteurs à sellette ; il était sans importance que X soit propriétaire ou non des dits tracteurs. Dans ces circonstances, c'était une entreprise établie en Suisse qui mettait en circulation ces véhicules, qui ne pouvait donc bénéficier de la franchise de l'art. 15 ch. 1 de la loi fédérale du 1^{er} octobre 1925 sur les douanes (LD ; RS 631.0). Elle ne remplissait pas non plus les conditions de l'art. 15 ch. 2 LD, ni de l'art. 9 de l'annexe C de la Convention relative à l'admission temporaire conclue à Istanbul le 26 juin 1990, approuvée par l'Assemblée fédérale le 21 septembre 1994, entrée en vigueur pour la Suisse le 11 août 1995 (Convention d'Istanbul ; RS 0.631.24). Dès lors qu'elle avait organisé et facturé les transports transfrontaliers, X avait mandaté, au sens de l'art. 9 et 13 LD et 75 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20), les chauffeurs pour effectuer lesdits transports. Elle faisait donc partie du cercle des assujettis au contrôle douanier et au paiement des droits de douane et de la TVA ; elle bénéficiait ainsi ipso facto de l'avantage illicite, prévu par l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA ; RS 313.0), consistant dans le non-paiement des redevances dues à l'importation. La DGD relevait enfin que même si X avait fait la démarche de revendiquer le dédouanement sous passavant pour une importation temporaire, cette demande aurait dû être rejetée.

E.– Contre cette décision, X (ci-après : la recourante) a interjeté, le 14 décembre 2004, un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après : la Commission de recours ou la Commission de céans), concluant à l'admission du recours et à l'annulation de la décision de la DGD du 11 novembre 2004. Elle soulève les mêmes griefs qu'en première instance, à savoir :

- constatation inexacte et incomplète des faits pertinents : c'est à tort que la DGD a considéré que c'était X et non la société russe qui avait le pouvoir effectif de disposer des camions ;

- violation des articles 1 LD, 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD ; RS 632.10), 72 et 73 LTVA : en l'absence d'importation de marchandises, il ne saurait y avoir d'assujettissement aux droits de douane et à la TVA ; même en admettant qu'il y ait eu importation, les véhicules immatriculés en Russie ne peuvent pas être considérés comme des marchandises soumises aux redevances ;

- violation des articles 1 lit. a et 2 de la Convention d'Istanbul ainsi que de l'art. 3 de l'ordonnance du 19 juillet 1960 concernant le dédouanement intérimaire de véhicules routiers (OVR ; RS 631.251.4) : les véhicules en cause devraient pouvoir bénéficier du régime de l'admission temporaire ;

- violation des art. 9 et 13 LD et 75 LTVA : la recourante estime que ces articles lui sont inapplicables ;

- violation de l'art. 12 DPA : la recourante ne se considère pas économiquement avantagée par le non-versement de redevances.

F.– Par réponse du 1^{er} mars 2005, la DGD a confirmé sa décision du 11 novembre 2004, se référant pour l'essentiel à la motivation de ladite décision. Elle réfute en particulier le grief de constatation inexacte et incomplète des faits, en expliquant en détail sur quelles pièces elle a fondé son analyse.

Les autres faits de la cause seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Aux termes de l'art. 109 al. 1 let. c LD, la Commission fédérale de recours en matière de douanes est notamment compétente pour connaître des recours formés à l'encontre des décisions sur recours de la DGD concernant la détermination des droits de douane, y compris l'assujettissement au paiement des droits. En vertu de l'art. 109 al. 3 LD, la procédure de recours est régie par les art. 44 et suivants de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021).

b) En l'espèce, le litige concerne l'assujettissement au paiement de droits de douanes pour des tracteurs à sellette, ce qui fonde la compétence de la Commission de céans. Le recours, formé le 14 décembre 2004 contre une décision du 11 novembre 2004, respecte en outre le délai légal de 30 jours prévu à l'art. 50 PA. Enfin, il satisfait aux exigences posées par l'art. 52 PA quant à sa forme et à son contenu. En conséquence, le recours est recevable et emporte effet suspensif de par la loi (art. 55 al. 1 et 2 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.– a) Selon l'art. 1 LTaD, « toutes les marchandises importées ou exportées à travers la ligne suisse des douanes doivent être dédouanées conformément au tarif général figurant dans les Annexes 1 et 2 ». L'al. 2 réserve « les exceptions prévues par des traités, par des dispositions spéciales de lois ou par des ordonnances du Conseil fédéral édictées en vertu de la présente loi ».

b) L'une de ces exceptions est constituée par l'art. 15 ch. 1 et ch. 2 LD, selon lequel, sous réserve de l'art. 19 et des mesures de contrôle prévues pour les passavants et moyennant observation des conditions prescrites, la franchise des droits d'entrée et des droits de monopole est accordée pour :

1. les animaux de bât et de selle venant de l'étranger, les véhicules de tout genre, y compris l'attelage, les agents de locomotion, les pièces du mécanisme et les pièces de rechange nécessaires, qui amènent en Suisse des personnes ou des marchandises et qui retournent ensuite à l'étranger ;

2. les animaux de bât et de selle sortis de la circulation intérieure libre, les véhicules de tout genre, y compris l'attelage, les agents de locomotion, les pièces du mécanisme et les pièces de rechange nécessaires, qui ont transporté des personnes ou des marchandises de l'autre côté de la frontière et rentrent en Suisse.

En matière de dédouanement, les marchandises peuvent en effet être admises en franchise de droits de douane moyennant un passavant conformément aux articles 15 let. b LD et 47 LD. Selon l'art. 47 al. 2 et al. 3 LD, un dédouanement avec passavant peut aussi être accordé par le bureau de douane pour permettre de réimporter en franchise des marchandises indigènes qui sont exportées temporairement (cf. aussi les articles 31 à 36 de l'ordonnance relative à la loi sur les douanes du 10 juillet 1926 [OLD ; RS 631.01]). Le dédouanement sous passavant constitue une exception au devoir général de dédouanement et tient compte du fait que, d'un point de vue économique, les objets en cause ne sont pas intégrés durablement dans la vie économique du pays, raison pour laquelle il ne se justifie pas de prélever des droits (décisions de la Commission de recours du 14 novembre 2001, en la cause M. [CRD 2001-009], consid. 2b/cc, confirmée par l'ATF non publié du 14 mai 2002 [2A.552/2002], et du 18 mai 1999 [CRD 1998-016], consid. 3a, confirmée par l'ATF non publié du 10 décembre 1999 [2A.313/1999], consid. 2). Par conséquent, le passavant doit revêtir la forme d'un document douanier, attestant l'origine des biens admis temporairement dans le pays concerné. Un strict respect des formalités s'impose afin que les contrôles douaniers gardent leur raison d'être.

c) aa) L'admission temporaire au sens de la Convention d'Istanbul constitue une autre de ces exceptions. Ce traité international prévoit à son art. 2 que « chaque Partie contractante s'engage à accorder l'admission temporaire, dans les conditions prévues par la présente Convention, aux marchandises (y compris les moyens de transport) faisant l'objet des Annexes de la présente Convention ». Selon la let. a de l'art. 1 de la Convention, on entend par admission temporaire « le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé,

sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait ».

L'annexe C de la Convention d'Istanbul est consacrée aux moyens de transport (RO 1995 4769). L'art. 1 let. a de ladite annexe précise que l'on entend comme moyen de transport notamment « tout véhicule routier à moteur [y compris les cycles à moteur, les remorques, les semi-remorques et les combinaisons de véhicules] ». Bénéficiaire de l'admission temporaire les moyens de transport à usage commercial ou à usage privé (l'art. 2 de l'annexe C). L'art. 5 let. a de l'annexe prévoit que, pour pouvoir bénéficier des facilités accordées par la dite annexe, les moyens de transport à usage commercial doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant hors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes exerçant leur activité à partir d'un tel territoire. Nonobstant les dispositions de l'art. 5 les moyens de transport à usage commercial peuvent être utilisés par des tiers, qui sont dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire, et qui exercent leur activité pour le compte de celui-ci, même s'ils sont établis ou résident dans le territoire d'admission temporaire (art. 7 let. a de l'annexe). Selon l'art. 6 de l'annexe, l'admission temporaire des moyens de transport est accordée sans qu'il soit exigé de documents douanier et sans constitution de garantie.

Chaque partie contractante a le droit de refuser ou de retirer le bénéfice de l'admission temporaire : aux moyens de transport à usage commercial qui seraient utilisés en trafic interne (art. 8 let. a de l'annexe C) ainsi qu'aux moyens de transport qui seraient donnés en location après leur importation, ou, s'ils étaient en location au moment de leur importation, à ceux qui seraient reloués ou sous-loués dans un but autre que la réexportation immédiate (art. 8 let. c de l'annexe C). L'art. 9 ch. 1 de l'annexe C prévoit que la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés.

Disposition d'exécution de droit interne, l'art. 3 de l'OVR prévoit que les véhicules destinés au transport commercial de personnes et de marchandises utilisés par des entreprises exerçant leur activité à partir de l'étranger bénéficiant du régime de l'admission temporaire s'ils exécutent des transports transfrontières.

bb) Le principe de l'applicabilité immédiate des traités internationaux est clairement reconnu en droit suisse (Jörg Paul Müller / Luzius Wildhaber, *Praxis des Völkerrechts*, 3^e éd., Berne 2001, p. 166, avec les références ; Georges J. Perrin, *Droit international public, Sources, sujets, caractéristiques*, Zurich 1999, p. 826 ss). Il en découle que les particuliers peuvent déduire leurs prétentions directement de traités internationaux pour autant que ceux-ci contiennent des règles de droit correspondantes en leur faveur ou défaveur (pour un cas d'application en matière douanière, cf. décision non publiée du 29 août 2001 de la Commission de céans, en la cause S. [ZRK 2000-020], consid. 5a/bb et les références). En l'occurrence, c'est à bon droit que la recourante se réfère directement à des dispositions de droit international. L'art. 2 de la

Convention d'Isanbul est en effet directement applicable et confère un droit à l'admission temporaire, sous certaines conditions, aux administrés.

d) On peut constater certaines analogies entre le régime douanier du passavant (art. 47 LD ; Remo Arpagaus, Das schweizerische Zollrecht, in Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, édité par Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 101 ss) et celui de l'admission temporaire. Tous deux permettent l'importation temporaire en franchise d'impôt – à la différence notamment que le régime de l'admission temporaire est accordé sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie. Ces deux régimes, prévoyant une franchise de douane, tiennent compte du fait que, d'un point de vue économique, les objets en cause ne sont pas intégrés durablement dans l'économie du pays, raison pour laquelle il ne se justifie pas de prélever des droits.

Dans une affaire concernant le régime du passavant (décision non publiée du 5 mai 1997, en la cause Z. [CRD 01/96], consid. 4c/cc), la Commission de céans a constaté que la loi ne donnait pas de réponse, pas plus que le Tribunal fédéral n'avait développé de principes d'application générale permettant d'interpréter la notion d'« utilisation temporaire ». Cela étant, elle a considéré que l'utilisation temporaire impliquait nécessairement une réexportation des marchandises concernées. La jurisprudence a également précisé que le caractère temporaire de l'importation de véhicules n'était pas reconnu si les importations se répétaient fréquemment, et ceci même si le véhicule était stationné à l'étranger et regagnait l'étranger après chaque course ; dans ce cas, l'admission sous passavant n'était pas admise (décision de la Commission de céans du 26 octobre 2001, in MWST-Journal 2001 p. 176 consid. 4, confirmée par ATF non publié du 29 juillet 2002 [2A.514/2001]) ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 7 p. 408 ; décision non publiées de la Commission de recours du 3 octobre 1980 [CRD 164/79] et du 13 mars 1959 [CRD 36/58]).

3.– a) Conformément à l'art. 13 LD, les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 9 LD, 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 LD, 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. 9 et 13 LD :

- 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 LD, 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, 89 I 546 ; voir aussi la décision non publiée de la Commission de céans du 9 février 1981, en la cause H. [ZRK 1979-261], consid. 2 et 3). 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 110 Ib 310) et la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (ATF 89 I 544 consid. 4 ; voir également la décision non publiée de la Commission de céans du 8 octobre 1998, en la cause R. [ZRK 1998-002], consid. 6a/aa). L'existence d'un contrat au sens des art. 394 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (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 LD, le caractère légal ou non de l'importation n'étant pas forcément déterminant (cf. les arrêts récents non publiés du Tribunal fédéral des 8 février 2005, en la cause T. [2A.608/2004], consid. 4.2, 10 mai 2004, en la cause V. [2A.603/2003], consid. 3.3.2., 10 mai 2004, en la cause W. [2A.602/2003], consid. 4.3.4., 3 décembre 2004, en la cause L. [2A.458/2004], consid. 3.1., 15 novembre 2004, en la cause M. [2A.242/2004], consid. 3.1.2., et également ceux des 2 décembre 1999, en la cause B. [2A.233/1999], consid. 4a, 27 octobre 1999, en la cause L. [2A.417/1999], consid. 3a, 7 juillet 1999, en la cause L. et V.SA [2A.585/1998 et 2A.600/1998], consid. 7d et en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 6c ; cf. aussi la décision non publiée de la Commission de céans du 6 décembre 1999, en la cause H. [CRD 1998-015], consid. 3a).

- Enfin, est également assujetti à l'impôt celui, pour le compte duquel, la marchandise est importée. Dans une jurisprudence constante, la Commission de céans 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 non publié du Tribunal fédéral du 28 août 1981, en la cause O. AG, consid. 6, avec renvois ; voir aussi, pour exemple, la décision non publiée de la Commission de céans du 9 juin 1978, en la cause F. M. [ZRK 72-75, 78/1976], consid. 6b, avec renvois ; cf. également la décision de la Commission de céans du 8 octobre 1998, publiée dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.73 consid. 6b/aa).

b) Conformément à l'art. 75 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane.

4.- a) Aux termes de l'art. 12 al. 1^{er} 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. 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 (voir entre autres, JAAC 65.61 consid. 3d/bb ; Archives vol. 68 p. 439 ss consid. 2 ; ATF 115 Ib 360 consid. 3a, 106 Ib 221 consid. 2c ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 30 septembre 1988, en la cause B. AG, consid. 3a ; 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 pas d'une responsabilité pénale, ni même d'une faute (ATF 106 Ib 221 consid. 2c), ni même encore de l'introduction d'une procédure pénale (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 31 octobre 1985, en la cause W. AG [A.341/1984], consid. 4c). 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 ne s'agit pas forcément d'une augmentation des actifs, mais aussi d'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 non publié du Tribunal fédéral du 20 décembre 1985, en la cause P. S. [A.490/1984], consid. 3c ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 26 octobre 1987, en la cause P. I. [CRD 1987-639], consid. 4).

b) L'art. 12 al. 2 DPA permet d'assujettir à la prestation les personnes qui sont soumises aux droits douaniers au sens des art. 13 et 9 LD. L'assujetti objectif au sens des art. 13 et 9 LD est ipso facto considéré comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (ATF 110 Ib 310 s. consid. 2c, 106 Ib 221 consid. 2c). Les conditions de l'assujettissement sont alors logiquement celles des dispositions susdites et l'art. 12 al. 2 DPA ne fait qu'étendre le cours de la prescription. Cela signifie que, pour les créances fondées sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il faut appliquer le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale (ATF 106 Ib 221 s. consid. 2d ; Hauri, op. cit., p. 41 ch. 17). Ce délai étant plus long que celui prévu à l'art. 64 LD, il le remplace ou le prime.

c) Les personnes assujetties aux droits de douane conformément aux art. 13 et 9 LD sont tenues de s'acquitter du paiement complet des droits de douane éludés, sans égard au fait qu'elles aient fait preuve de négligence ou qu'elles soient de bonne foi. En particulier, la jouissance d'un avantage illicite ne constitue pas une condition supplémentaire à remplir en sus de l'assujettissement proprement dit (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 28 juillet 1983, en la cause B. E. AG, consid. 3).

5.- a) En l'espèce, il importe tout d'abord de déterminer si la recourante tombe sous le coup des art. 9 et 13 LD. Comme indiqué ci-dessous, est assujettie la personne qui est mandante au sens de l'art. 9 LD, c'est-à-dire celle qui cause ou provoque effectivement (" tatsächlich veranlasst ") le transport d'une marchandise à travers la frontière. La marchandise visée en l'espèce consiste en dix tracteurs à sellette immatriculés en Russie, qui tractent depuis 2002 des semi-remorques immatriculées en Suisse lors de transports transfrontaliers entre la Suisse et des Etats membres de l'Union européenne.

Les éléments suivants ressortent du dossier :

- la recourante organise chaque transport du début à la fin : elle cherche la clientèle intéressée à faire transporter sa marchandise ; elle s'occupe des problèmes auxquels les chauffeurs russes sont confrontés : pannes, accidents, problèmes liés aux formalités douanières ;
- la recourante paie les amendes liées à ces transports ; elle gère les coûts de réparation et d'essence ;
- les téléphones mobiles des chauffeurs ne peuvent contacter que deux personnes, employées par la recourante ; les frais pour le retour des chauffeurs en Russie sont assumés par la recourante.

Selon la jurisprudence mentionnée ci-dessus (consid. 3a), le simple fait d'organiser et d'être responsable du passage de la frontière des véhicules en cause suffit à considérer que la recourante a mandaté les chauffeurs qui conduisaient lors du passage de la frontière et à assujettir la recourante au paiement des redevances d'entrées selon les articles 9 al. 1 et 13 LD et partant la soumettre à la TVA en vertu de l'art. 75 LTVA. Peu importe à ce stade la relation unissant la recourante à l'entreprise russe C, en d'autres termes la question de savoir qui a en fin de compte, de la recourante ou d'C, le pouvoir de disposer des dix tracteurs dont il est question. Est seul déterminant le fait que la recourante a effectivement provoqué le passage de la frontière des dix véhicules concernés.

En ne dédouanant pas les véhicules immatriculés en Russie, la recourante a effectué en principe une importation illégale au sens de l'art. 12 al. 1 DPA. L'avantage illicite ainsi obtenu consiste en la soustraction du paiement des redevances d'entrée. Etant donné que la recourante a bénéficié d'un tel avantage aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, c'est par conséquent à bon droit que la DGD lui a réclamé après coup les redevances éludées.

b) Il y a néanmoins lieu d'affiner l'analyse et de déterminer qui a en fin de compte, de la recourante ou de l'entreprise russe C, le pouvoir de disposer et qui met en service les dix tracteurs dont il est question. En effet, s'il s'avère que c'est l'entreprise russe, celle-ci peut, selon les termes de la Convention d'Istanbul, effectuer des transports transfrontaliers au moyen de véhicules immatriculés à l'étranger, sous réserve de réexportation des moyens de transport, et les droits de douanes ne seraient pas dus. Dans une telle hypothèse, il n'y aurait plus d'importation à proprement parler, et la recourante ne tomberait en conséquence plus sous le coup de l'art. 9 LD. S'il s'avère par contre que c'est la recourante, qui est établie en Suisse, celle-ci n'est pas autorisée à mettre en service des véhicules étrangers (cf. art. 115 de l'ordonnance du 27 octobre 1976 réglant l'admission des personnes et des véhicules à la circulation routière ; OAC ; RS 741.51) et elle ne peut pas se prévaloir de la Convention d'Istanbul (cf. ATF non publié du 29 juillet 2002 [2A.514/2001], consid. 2.6). En revanche, elle peut en principe engager des véhicules immatriculés à l'étranger, par le biais du régime du passavant, pour des transports transfrontaliers, à condition que l'importation soit temporaire et que les exigences formelles soient respectés, conditions qu'il s'agira également d'examiner ci-dessous.

Les arguments sur lesquels se fonde la DGD pour affirmer que c'est la recourante, et non C, qui a le pouvoir effectif de disposer des tracteurs à sellette en cause sont, outre les faits déjà évoqués ci-dessus, les suivants :

- la recourante a la compétence de mettre en service les camions russes sans en référer à C : par procuration traduite du russe en français en date le 16 juillet 2002, C confère les « pleins pouvoirs » à la recourante concernant notamment le transport international ; selon la DGD, cette formulation tendrait à prouver que seule la recourante a le pouvoir de disposer des véhicules et de les mettre en service ; par ailleurs, aucune pièce contenant une quelconque instruction sur la gestion des affaires, ni aucun rapport d'activité de la recourante destiné à C ne figure au dossier ;

- la recourante facture les frais de transport à son nom aux clients et ceux-ci sont versés sur son compte ; il n'est en aucune manière porté à la connaissance des clients que la recourante n'agirait qu'en tant qu'intermédiaire et représentante d'C ;

- aucune preuve bancaire ne montre la relation bancaire existant entre la recourante et l'entreprise russe ;

- les pièces qui devraient indiquer le règlement de la commission par la recourante à C indiquent en fait que, pour ce qui concerne l'année 2002, des véhicules ont été vendus à une société tierce (G) ; pour l'année 2003, le document produit par la recourante porte la mention « il ne s'agit pas d'un document officiel » ;

- les déclarations de la recourante au sujet de la location des semi-remorques à C sont contradictoires (location à titre onéreux ou non).

La recourante conteste le point de vue de la DGD. Elle se réfère notamment, dans le procès-verbal d'audition du 14 février 2003, à une procuration établie à E le 11 juillet 2002, selon laquelle elle est chargée de trouver des débouchés pour des transports de marchandises en Europe. Elle informerait C du transport trouvé en indiquant les coûts et frais usuels. Puis C confirmerait le transport si le montant lui convient. Au niveau financier, les affaires se dérouleraient ainsi : X, pour le compte de C, reçoit du client le prix du transport, prélève sa commission, d'autres frais ainsi que la location de la semi-remorque immatriculée en Valais. Le solde est en suite versé sur un compte qui est communiqué par C. Dans son mémoire de recours, la recourante affirme à nouveau que la DGD soutient sans preuve qu'elle a la compétence de mettre les véhicules en circulation sans en référer à C. De plus, la DGD négligerait les extraits de compte courant de la recourante. Elle répète également que les véhicules sont la propriété et sont détenus par les sociétés russes C et D.

La Commission de recours estime pour sa part, comme la DGD, que peu importe qui est propriétaire ou détenteur des véhicules. Il s'agit de savoir qui met en service les véhicules dont il est question. Sur la base des pièces figurant au dossier, la Commission de recours considère que les liens invoqués entre la recourante et la société russe qui la mandaterait n'ont absolument pas été prouvés. On a peine à croire que des relations commerciales d'une intensité telle que celle décrite entretenues sur une longue période n'ont pas été documentées plus en détail. Or la recourante n'a pas produit un seul avis bancaire « officiel » (le seul document de ce type figurant au dossier est apparemment la confirmation électronique de l'enregistrement d'un ordre de virement portant la mention " il ne s'agit pas d'un document officiel "), pas plus que des pièces

qui montrerait de quelle manière la recourante informe C des transports proposés et comment cette dernière accepterait ou refusait les transactions (mis à part le contrat conclu entre la recourante et C, qui ne constitue pas une pièce justificative). Il faut ainsi considérer que la recourante est entièrement libre de déterminer l'usage qu'elle entend faire des véhicules immatriculés en Russie et que c'est elle qui doit être considérée comme mettant en circulation ces véhicules.

Dès lors, le grief de constatation inexacte et incomplète des faits pertinents formulé par la recourante à l'encontre de la décision de la DGD doit être rejeté.

c) Dès lors, dans la mesure où c'est une entreprise établie en Suisse qui met en service ces véhicules, elle ne peut se prévaloir des dispositions de la Convention d'Istanbul. Reste à examiner si elle pourrait importer lesdits véhicules au bénéfice du régime du passavant.

Le passavant a pour but de permettre l'importation temporaire en franchise d'impôt et implique nécessairement une réexportation des marchandises concernées. En l'espèce, il ne peut être question d'importation temporaire et de réexportation pour des véhicules stationnés pour une longue durée en Suisse entre leurs différentes missions et qui passent très fréquemment la frontière (cf. la jurisprudence citée au consid. 2d). En outre, le passavant doit revêtir la forme d'un document douanier, attestant l'origine des biens admis temporairement dans le pays concerné ; un strict respect des formalités est exigé dans ce cadre. Dès lors que la recourante n'a fait aucune déclaration en douane sur le formulaire adéquat au sens de l'art. 105 al. 1 OLD et que la possibilité d'une demande formulée après-coup n'est pas prévue, l'octroi d'un passavant est également exclu pour des raisons formelles (décision de la Commission de céans du 26 octobre 2001, in MWST-Journal 2001 p. 175 consid. 4 et les références citées, confirmée par l'ATF non publié du 29 juillet 2002 [2A.514/2001/bmt]).

d) La Commission de recours relève enfin que c'est à juste titre que la DGD considère que même s'il fallait admettre que c'est une entreprise établie à l'étranger (Russie) qui met en service ces véhicules, et que la recourante n'est qu'une intermédiaire, l'exception de l'art. 7 de l'annexe C de la Convention d'Istanbul n'est pas applicable, en l'absence de réexportation des marchandises concernées (entre les différents transports, les camions sont stationnés en Suisse), comme cela est exigé par l'art. 9 de l'annexe C de ladite Convention. Cela étant, peu importe de savoir quelles sont les conséquences du fait que l'annexe C à la Convention d'Istanbul n'a pas été ratifiée par la Russie.

6.- Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe. 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. 1ss, plus particulièrement

5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de douanes, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X du 14 décembre 2004 est rejeté et la décision de la Direction générale des douanes du 11 novembre 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'400.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'400.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à la Direction générale des douanes.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Celle-ci peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur la perception des droits de douane, en tant qu'elle dépend du classement tarifaire ou de la détermination du poids (art. 100 al. 1 let. h OJ), ainsi que des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de douanes

Le président
Pascal Mollard

La greffière
Liliane Subilia-Rouge