



CRA 2003-003

CRA 2003-004

Président: André Moser

Juges: Corinne Clavien; Filippo Solari

Greffière: Anne Tissot Benedetto

### **Décision du 16 décembre 2003**

en la cause

1. **M.**, Espagne, recourant, représenté par Me Alain Schweingruber, avocat, Av. de la Gare 49, Case postale 872, 2800 Delémont,

2. **B.**, France, recourant, représenté par Me Claude Jeannerat, avocat, Rue de l'Hôpital 26, 2800 Delémont,

contre

**La Régie fédérale des alcools**, Länggassstrasse 31, 3000 Berne 9,

concernant

l'assujettissement au paiement de droits de monopole

---

#### **I. En fait:**

A.– Une enquête instruite par le Service des enquêtes de la Direction du 1er arrondissement des douanes Bâle, permit d'établir qu'entre septembre et décembre 1995, B., ressortissants français et suisse, et J., ressortissant espagnol, avaient importé illégalement en Suisse des marchandises provenant de l'Espagne, ceci notamment pour le compte de M., ce dernier les ayant lui-même, en règle générale, acheminées depuis l'Espagne jusqu'en France, plus précisément aux abords de la frontière suisse. Les marchandises ainsi importées pour le compte de M. se composaient entre autres de 156 bouteilles de 0,7 litre de Whisky Ballantine's,

de 192 bouteilles d'un litre de Brandy Centenario et de 120 bouteilles d'un litre de liqueur Cuarenta y Tres. L'enquête permit de mettre également en exergue qu'entre 1994 et 1996, M. profita de ses activités de chauffeur de taxi en faveur de ressortissants espagnols pour importer frauduleusement en Suisse 200 bouteilles de Whisky Ballantine's et 100 bouteilles de Brandy Terry en près de 72 voyages.

B.– B. fut arrêté en date du 9 mai 1996 par une patrouille de gardes-frontière, alors qu'il importait illégalement en Suisse diverses denrées, dont 36 bouteilles d'un litre de Brandy, 12 bouteilles de 0,7 litre de Whisky et 6 bouteilles de liqueur, pour le compte de J.. B. reconnut également avoir importé sans les dédouaner d'autres boissons alcoolisées pour le compte de J. en date du 19 avril 1996. B. fut entendu à multiples reprises au cours de sa détention entre les 9 et 24 mai 1996, date de sa remise en liberté.

M., quant à lui, fut intercepté en date du 24 mai 1996 au bureau de douane de Bâle-St-Louis. Il fut également entendu à plusieurs reprises au cours de sa détention, laquelle s'acheva le 17 juin 1996.

C.– En date du 8 août 1997, le Service des enquêtes de la Direction du Ier arrondissement des douanes établit deux procès-verbaux finaux à l'encontre de M. et de B.. La Direction du Ier arrondissement des douanes rendit le même jour deux décisions d'assujettissement à la prestation, déclarant B. assujetti au paiement d'un montant de fr. 36'687.65, correspondant aux droits de douane (fr. 5'727.40), à la taxe sur la valeur ajoutée (fr. 2'919.-) et aux droits de monopole (fr. 28'071.25), et M. assujetti au paiement de la somme de fr. 58'916.25, correspondant aux droits de douane (fr. 6'473.75), à l'impôt sur le chiffre d'affaires (Fr. 1'063.35), à la taxe sur la valeur ajoutée (fr. 3'619.55), aux droits de statistique (fr. 428.90) et aux droits de monopole (fr. 47'060.70).

M. et B. furent déclarés réciproquement débiteurs solidaires pour un montant de fr. 34'121.10. J., quant à lui, fut déclaré solidairement responsable du paiement des droits de monopole à concurrence de fr. 34'121.10 à l'égard de M. et de fr. 36'687.65 à l'égard de B..

D.– A l'encontre des décisions d'assujettissement précitées, B. et M. interjetèrent recours auprès de la Direction générale des douanes (DGD) par acte des 5 septembre, respectivement 8 septembre 1997. En date du 12 mars, respectivement du 10 mars 1998, cette dernière autorité transmit, conformément à l'art. 49 al. 2 de la loi fédérale du 21 juin 1932 sur l'alcool (Lalc ; RS 680), les deux dossiers à la Régie fédérale des alcools (ci-après : la Régie), autorité compétente pour statuer en première instance de recours sur l'assujettissement aux droits de monopole. Considérant que B. et M. avaient commis les importations illégales qui leur étaient reprochées, la Régie rejeta leur recours et confirma le principe de l'assujettissement au paiement des droits de monopole par deux décisions rendues en date du 6 mars 2003. La Régie rectifia toutefois le montant des droits de monopole retenus à l'encontre de M., en ce sens que celui-ci devait être assujetti au paiement d'un montant de droits de monopole s'élevant à fr. 44'625.05, et tint compte ainsi des quantités d'eaux-de-vie abandonnées à la Confédération et détruites, soit 4 bouteilles d'un litre de Brandy Fundador et 13 bouteilles de 0,7 litre de Whisky Ballantine's et

JB Rare, pour des redevances s'élevant à fr. 1'193.40. Elle constata par ailleurs que M. ne répondrait de la somme de fr. 2'435.65 correspondant à la moitié des redevances dues pour les importations illégales effectuées en novembre 1995, destinées en partie à J., que s'il était condamné à titre principal ou secondaire pour avoir commis ou participé intentionnellement à la soustraction fiscale en cause par une décision pénale entrée en force, ceci en conformité de l'art. 12 al. 3 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA ; RS 313.0). La Régie modifia également la décision rendue à l'encontre de B., fixant désormais les droits de monopole à un montant de fr. 23'170.- et réservant les autres droits de monopole soustraits par fr. 4'871.25 au sens de l'art. 12 al. 3 DPA précité.

E.– A l'encontre des décisions précitées, M. et B. (ci-après : les recourants) ont formé recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière d'alcool (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans) par le dépôt de deux écritures en date du 7 avril 2003. Le recourant M. conteste l'entier des faits qui lui sont reprochés, sous réserve des passages en franchise de droit à l'occasion de transports de ressortissants espagnols, et sollicite l'annulation de la décision entreprise qui le concerne. Quant à B., celui-ci invoque la prescription de la créance fiscale et sollicite l'annulation de la décision entreprise. Il fait à cet effet valoir entre autres la violation du principe de la présomption d'innocence, du principe de la bonne foi et des règles de procédure, estimant que son droit d'être entendu n'a pas été respecté.

F.– Dans ses réponses du 12 juin 2003, la Régie a conclu au rejet des deux recours, dans la mesure où ils sont recevables, et à la mise des frais de procédure à la charge des recourants.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

## **II. En droit:**

1.– a) Conformément à l'art. 47 al. 1 Lalc, la Commission de céans est compétente pour connaître des recours formés à l'encontre des décisions de la Régie. Font exception les décisions qui, en raison de leur objet, ne peuvent pas être attaquées par la voie du recours de droit administratif (art. 99 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), ainsi que les décisions relevant de la procédure pénale administrative. En l'espèce, les recours, qui contestent tous deux un assujettissement aux droits de monopole, n'entrent pas dans le cadre des motifs d'irrecevabilité précités. Interjetés en temps utile, ils satisfont en outre aux exigences posées par les art. 50 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021). Ils sont donc en principe recevables.

b) Selon l'article unique de l'ordonnance du 12 mai 1999 sur la mise en vigueur intégrale de la modification de la loi sur l'alcool (RO 1999 1730), les art. 2 al. 2, 12 al. 5, 22, 23<sup>bis</sup>, 27 à 30, 34 al. 1 et 3, et 36 al. 5 de la modification du 4 octobre 1996 de la Lalc (RO 1997 379) sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1999. En l'occurrence, les deux décisions de la Régie, datées du 6

mars 2003, ont été rendues sous l'empire du nouveau droit mais concernent des faits qui se sont entièrement déroulés alors que l'ancien droit était encore applicable. Les deux recours dont il est question doivent par conséquent être jugés à la lumière des anciennes dispositions légales, dans leur version en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> juillet 1999 (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.79).

c) Conformément à 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, *op. cit.*, ch. 3.12), 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 non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1). En l'espèce, les recours formés par les recourants répondent manifestement à ces conditions, et ce malgré la présence formelle de deux décisions de la Régie rendues toutes deux le 6 mars 2003. Il convient d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'ils feront l'objet d'une seule et même décision.

En vertu de l'art. 45 al. 1 PA, les décisions préjudicielles et autres décisions incidentes rendues dans une procédure précédant la décision finale et qui peuvent causer un préjudice irréparable sont séparément susceptibles de recours. En l'espèce, la présente décision de jonction des recours ne peut causer aucun préjudice irréparable ; il ne se justifie donc pas de la prendre sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours.

2.- a) La Commission de recours examine les décisions qui lui sont soumises avec un plein pouvoir de cognition. Le recourant peut non seulement soulever les griefs de la violation du droit fédéral et de la constatation inexacte ou incomplète des faits, mais aussi le moyen de l'inopportunité (art. 49 PA). Il en découle que la Commission de recours n'a pas seulement à déterminer si la décision de l'administration respecte les règles de droit, mais également si elle constitue une solution adéquate eu égard aux faits (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de personnel fédéral publiées dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.36 consid. 3, 61.27 consid. 3 et 60.74 consid. 5b; Moser, *op.cit.*, ch. 2.59 ss, plus particulièrement 2.74; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1983, p. 315; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2<sup>e</sup> éd., Zurich 1998, ch. 633 ss).

b) Constatant les faits et appliquant le droit d'office, la Commission de céans n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités, dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait

complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (Moser, op. cit., ch. 1.8 ss). Elle peut ainsi admettre un recours pour d'autres motifs que ceux indiqués par le recourant ou rejeter le recours et confirmer la décision litigieuse avec une motivation différente de celle retenue par l'autorité inférieure (substitution de motifs: voir ATF 121 III 275 s. consid. 2c, 117 Ib 117 consid. 4a, 115 Ib 57 s. consid. 2b; Kölz/ Häner, op. cit., ch. 677 et 985; Moser, op. cit., ch. 1.8 et 3.85).

3.- a) Aux termes de l'ancien art. 27 Lalc, le droit d'importer les boissons distillées appartient exclusivement à la Confédération. Toutefois, selon l'ancien art. 28 al. 1 Lalc, les boissons distillées n'entrant pas dans la catégorie des trois-six et alcools et ne contenant pas plus de 75 pour cent d'alcool pur peuvent être importées par des particuliers aux conditions que détermine le Conseil fédéral et moyennant paiement d'un droit de monopole fixé sans égard à leur richesse en alcool. Les droits de monopole et de compensation et taxes supplémentaires payables à la frontière sont perçus par les agents de la douane pour le compte de la Régie (ancien art. 34 al. 1 Lalc). Il est toutefois prévu une exception, l'art. 14 ch. 6 de la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (LD; RS 631.0) disposant que sont notamment admises en franchise des droits d'entrée les provisions de voyage (comestibles, boissons, tabacs) dans les limites fixées par les règlements. Aux termes de l'art. 11 al. 3 de l'ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (OLD ; dans sa version au RO 42 361 et modifications ultérieures), seules sont admises en franchise de droits dans le trafic de frontière les boissons alcooliques destinées exclusivement au propre usage du voyageur dans les limites de la consommation journalière d'une personne. Les personnes entrant en Suisse en qualité de conducteurs ou d'accompagnateurs de véhicules effectuant des transports professionnels n'ont pas droit non plus à la franchise douanière pour les boissons alcooliques, sous réserve de ce qui précède.

b) Selon l'art. 1<sup>er</sup> al. 1 let. a de l'ancienne ordonnance du 21 août 1991 concernant les droits de monopole sur l'alcool (RO 1991 1866), un droit de monopole ordinaire est prélevé, à l'importation, sur les eaux-de-vie et autres produits contenant de l'alcool destinés à la consommation (tels que liqueurs, apéritifs, bitters, vermouths, mistelles, spécialités de vin, vins doux et autres boissons analogues). Celui-ci s'élève, pour les produits dont la teneur alcoolique est inférieure à 20 pour cent du volume, à Fr. 590.- par 100 kg poids brut, pour les envois de 50 kg poids brut et plus (ch. 1) et à Fr. 737.- par 100 kg poids brut, pour les envois inférieurs à 50 kg poids brut (ch. 2). De plus, conformément à l'art. 2 al. 1 let. b de la même ordonnance, un droit de monopole augmenté est prélevé, lors de l'importation, notamment sur le whisky, le gin, la vodka, le rhum ainsi que sur l'eau-de-vie de vin (dont fait partie le brandy). Il s'élève, pour les produits d'une teneur alcoolique de 20 à 75 pour cent de volume, à Fr. 3'750.- par 100 kg poids brut, pour les envois de 50 kg poids brut et plus (ch. 1) et à Fr. 4'680.- par 100 kg poids brut, pour les envois inférieurs à 50 kg poids brut (ch. 2).

4.- a) Conformément à l'art. 13 al. 1 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, les droits de recours entre les assujettis étant réglés par le droit civil. 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 suit de cette énumération que l'on peut distinguer trois grandes catégories d'assujettis au sens des art. 13 et 9 LD:

- Est d'abord soumise à l'impôt la personne qui transporte elle-même la marchandise ou le bien à travers la frontière. Il est sans importance de déterminer s'il importe ou exporte ces derniers de sa propre initiative ou pour son propre compte ou encore s'il le fait à la demande ou pour le compte d'un tiers. Il ne peut au surplus s'agir que d'une personne physique (arrêts non publiés du Tribunal fédéral des 7 juillet 1999, en la cause L. et V. SA [2A.585/1998 et 2A.600/1998], consid. 4, 27 octobre 1999 en la cause L. [2A.417/1999], consid. 3a) ;
- 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 ATF non publié du 7 juin 2001, en la cause S. [2A.120/2001/bie], consid. 2a; décision de la Commission de céans du 18 janvier 1999, publiée dans la JAAC 64.54 consid. 3c). 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 recours en matière de douanes du 8 octobre 1998, en la cause R. [CRD 1998-002], consid. 6a/aa). L'existence d'un contrat au sens des art. 394 ss 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. De même, au cas où une marchandise est 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 concept de mandant au sens de l'art. 9 LD, le caractère légal ou non de l'importation n'étant pas forcément déterminant (arrêts non publiés du Tribunal fédéral 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, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 6c; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 6 décembre 1999, en la cause H. [CRD 1998-015], consid. 3a). Le mandant est également toujours une personne physique (arrêts non publiés du Tribunal fédéral des 7 juillet 1999, en la cause L. et V. SA [2A.585/1998 et 2A.600/1998], consid. 4 et 7, 27 octobre 1999 en la cause L. [2A.417/1999], consid. 3a; décision non

publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 15 novembre 1999, en la cause B. et C. SA [CRD 1997-012], consid. 2a) ;

- Enfin, est également – c'est-à-dire outre les hypothèses de l'art. 9 LD – assujetti à l'impôt celui pour le compte duquel est importée la marchandise. Dans une jurisprudence constante, la Commission de céans et le Tribunal fédéral ont précisé que l'expression « pour le compte » visait notamment les cas où la marchandise était importée pour le compte de l'acquéreur, sans que ce dernier ait mandaté le transporteur, alors que seul le fournisseur étranger avait chargé le transporteur de l'importation (ATF du 7 juillet 1999, précité, consid. 4d et du 28 août 1981, non publié, en la cause O. AG [A 50/79/rj], consid. 6, avec renvois; cf. également JAAC 63.73 consid. 6b/aa).

b) aa) 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 DPA) 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).

bb) Aux termes de l'art. 12 al. 1<sup>er</sup> 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 de droit fiscal suisse [Archives] 68 440 consid. 2b; ATF 115 Ib 360 consid. 3a, 106 Ib 221 consid. 2c; ATF non publiés du 7 janvier 2003, en la cause S. SA [2A.262/2002/dxc], consid. 3.2 et du 6 décembre 2002, en la cause B. SA [2A.452/2002/svc], consid. 3.1; 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. Cela dit, son application ne dépend pas d'une responsabilité pénale, ni même d'une faute, ni même encore de l'introduction d'une procédure pénale (ATF 106 Ib 221 consid. 2c, 107 Ib 201 consid. 6c; JAAC 64.54 consid. 3a).

cc) L'art. 12 al. 2 DPA permet d'abord 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 desdits articles étant 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 ; JAAC 64.54 consis. 3a). 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, en conformité de l'art. 12 al. 4 DPA, le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale si l'infraction était également établie d'un point de vue subjectif, savoir un délai relatif de cinq ans et un délai absolu de sept ans et demi au

sens de l'art. 11 al. 2 DPA (ATF 110 Ib 311 consid. 3a, 106 Ib 221 consid. 2d ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 30 août 2000, en la cause S. SA [CRD 2000-005], consid. 4d ; Hauri, op. cit., p. 41 ch. 17; Jean Gauthier, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999, 2<sup>e</sup> partie, p. 56 ss, 59s.). Ces délais étant plus longs que celui prévu à l'art. 64 LD, ils le remplacent ou le priment.

La portée généralisée de l'art. 12 al. 4 DPA s'étend aussi à l'art. 11 al. 3 DPA quant à la suspension de la prescription. Aussi, selon cette dernière disposition, la prescription relative est suspendue, en matière de délits et de contraventions, pendant la durée d'une procédure de réclamation ou de recours ou encore d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ou sur une autre question préjudicielle à trancher selon la loi administrative spéciale ; il en va de même de la prescription absolue (ATF 112 Ib 576 consid. 13b et références citées; 110 Ib 312 ; 100 Ib 275/76). Pour le reste, ce sont les dispositions générales du code pénal suisse (CP ; RS 311.0) qui sont applicables (cf. art. 2 DPA), dont l'art. 71 CP réglant le *dies a quo* du délai. Cette disposition dispose que la prescription court du jour où le délinquant a exercé son activité coupable (let. a), du jour où le dernier acte a été commis, si cette activité s'est exercée à plusieurs reprises (let. b) ou encore du jour où les agissements coupables ont cessé, s'ils ont eu une certaine durée (let. c).

dd) Cela étant, l'art. 12 al. 3 DPA prévoit encore que celui qui, intentionnellement, a commis l'infraction ou y a participé répond solidairement, avec les personnes assujetties au paiement du montant à percevoir ou à restituer. 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 219 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 (Hauri, op. cit., p. 39 ss). En effet, comme déjà précisé ci-dessus (consid. 4a), l'assujettissement à la prestation ou à la restitution des deux premiers alinéas ne constitue pas une sanction de droit pénal, une infraction objective à la législation administrative fédérale étant suffisante et une faute, ou à plus forte raison une condamnation pénale, n'étant pas requise. 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 219 consid. 3a, avec le renvoi à l'ATF 114 Ib p. 99s. consid. 5c) et c'est justement ce à quoi servent les décisions du type de l'art. 124 al. 2 OLD (RS 631.01).

Conformément à l'art. 124 al. 2 OLD, le fonctionnaire enquêteur rend d'office une décision de constat au sens du 1<sup>er</sup> 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 OLD sert uniquement à déterminer les limites de la procédure pénale, en établissant les bases de calcul des redevances (décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 19 avril 1999, in JAAC 64.42 consid. 2c et références citées). A ce titre, elle 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 219 consid. 3a; voir aussi la décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 19 juin 1997 en la cause P. S. [CRD 1996-008], consid. 1b). 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 (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 3 décembre 1992 en la cause F. [CRD 1991-785], consid. 3). Elle se borne à fixer la quotité maximale des droits susceptibles d'être imputés à titre solidaire (ATF 115 Ib 220 consid. 3c; décisions non publiées de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 10 octobre 1992 en la cause G. F. [CRD 1990-751], consid. 1b ; du 8 mars 1991 en la cause M. O. [CRD 1989-699], consid. 1).

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 manœuvre 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 219s. consid. 3b).

5.– En l'espèce, il s'agit d'examiner si les recourants sont assujettis aux redevances réclamées (let. a) et, si, le cas échéant, entre éventuellement en ligne de compte une prescription de la créance fiscale (let. b). Les recourants invoquant diverses autres circonstances de nature selon eux à annuler les décisions prises à leur encontre, celles-ci seront examinées également ci-après concomitamment (let. c).

a) aa) Entendu à plusieurs reprises en cours d'enquête, le recourant M. a toujours contesté avoir effectué un trafic de marchandises espagnoles de grande importance. Il a déclaré à ce sujet qu'il lui arrivait certes de transporter des denrées depuis l'Espagne jusqu'en Suisse, tout en procédant à leur dédouanement. Il a notamment reconnu avoir importé en toute légalité certaines quantités d'alcool, soit près de 1'800 bouteilles de 0.75 litres de vin blanc et de 1'800 bouteilles de même teneur de vin rouge, dont une partie a été séquestrée par le Service des enquêtes de la Direction du 1er arrondissement des douanes en date du 28 mai 1996 (procès-verbal d'interrogatoire de M. du 4 juin 1996, p. 25). Questionné à ce sujet, il n'a pas été en mesure de fournir une seule quittance de dédouanement attestant ses déclarations, expliquant cette absence par le fait qu'il jetait ces dernières de retour en Espagne.

Après les avoir réfutées dans le cadre de ses écritures auprès de la Régie, le recourant M. admet à l'appui du recours par-devant la Commission de céans avoir profité des transports de passagers d'Espagne en Suisse pour importer certains produits espagnols, dont des spiritueux, rejoignant ainsi ses premières déclarations en cours d'enquête. Il avait alors déclaré avoir importé depuis début 1994 jusqu'au 30 avril 1996 près de 200 bouteilles de Whisky et 100 bouteilles de Brandy en franchise de redevances, en les répartissant en fonction du nombre de passagers qu'il transportait au moyen de son taxi ou d'une camionnette-fourgon de marque « Peugeot » ou encore d'un bus acquis avec l'aide de J., alors même que l'entier des marchandises ainsi importées lui appartenaient et lui étaient exclusivement destinées (cf. notamment procès-verbal du 31 mai 1996, p. 17,18 et 21). Relativement à ces importations, le recourant M. a précisé qu'il était parfaitement au courant que cette manière de faire était illégale (procès verbal d'interrogatoire du 31 mai 1996, p. 21). Dites marchandises étaient déposées dans le garage qu'il partageait avec des proches, X. et Y. L., à Delémont, et revendues à des particuliers qui lui en faisaient la demande « dans une grande partie de la Suisse » (procès-verbal précité du 31 mai 1996, p. 23).

Hormis les importations précitées, le recourant M. conteste formellement avoir participé d'une quelconque manière aux importations illégales de denrées alimentaires et de boissons alcoolisées en concours avec B. et J. Il résulte pourtant des divers témoignages concordants recueillis en cours d'enquête que ces derniers ont effectué des importations à cinq reprises entre les mois de septembre et décembre 1995, et ce pour le compte exclusif du recourant, M., surnommé « Z. », sous réserve de l'importation effectuée en novembre 1995, dont la moitié était destinée à J., selon les propres affirmations de ce dernier. Il ressort du dossier que toutes les marchandises étaient amenées par le recourant M. personnellement ou par d'autres taxis espagnols aux abords de la frontière suisse, en règle générale, dans un garage à Fesches-le-Châtel ou sur une place de parc à Delle, à proximité de Montbéliard, en France, et introduites par la suite en fraude en Suisse par B. et J., en déposant une première fois les denrées en question dans un garage sis à Courgenay, en France, puis en passant par le bureau de douane de Damvant à des heures tardives, durant lesquelles la surveillance douanière était peu ou prou existante. J. n'agissait alors qu'en éclaireur, B. transportant formellement dans son véhicule la marchandise litigieuse. Par la suite, J. prenait le relais seul et déposait l'ensemble des importations dans le garage à Delémont, aux fins de permettre au recourant M. d'en prendre formellement possession. Il est toutefois arrivé à une reprise, soit courant novembre 1995, que J. passe lui-même la

frontière en tirant une remorque remplie de denrées alimentaires, laquelle avait été précédemment amenée d'Espagne par le recourant M. et entreposée dans une grange appartenant à la famille de B. à I., en France toujours. Ce dernier a indiqué jouer le rôle de l'éclaireur à cette occasion. Il dit aussi avoir reçu la somme de fr. 300.- par importation.

Comme déjà formulé, l'ensemble de ces informations découle des témoignages concordants de J. et de B. Ce dernier a notamment eu l'occasion de déclarer ce qui suit :

« (...) ce trafic existait bien avant que je m'en mêle. Et également avant que J. n'exploite le Centre espagnol. J. était en relation depuis assez longtemps, à mon avis, avec un certain « Z. » ressortissant espagnol, domicilié en Espagne et chauffeur de taxi de profession. Je ne connais pas son vrai nom, ni où il habite en Espagne. (...) Je peux dire qu'il circule avec une Peugeot (...) de couleur blanche ou grise. (...) Il s'agit d'un taxi espagnol, avec remorque. Je sais qu'ils communiquaient ensemble et que « Z. » amenait la marchandise d'Espagne en France. Je sais que ce « Z. » amenait la marchandise dans un garage dans une localité qui s'appelle sauf erreur « (...) ». (...) Ce garage était loué soit par Z. soit par J.. Je ne peux pas dire exactement lequel des deux. Mais je sais qu'ils ont eu des histoires une fois, la porte ayant été enfoncée, et de la marchandise volée. (...) Je crois que depuis cet incident, il n'y a plus de dépôt dans ce garage. Car, depuis ce moment-là, Z. amène la marchandise sur une place de parc à la sortie de Delle, direction Montbéliard. Il y a encore d'autres taxis qui fournissent J.. (...) je peux vous dire que Z. ne livre plus J. depuis le mois de février. » (procès-verbal d'interrogatoire du 14 mai 1996, p. 11 et 12).

Entendu également en cours de procédure, X. L. a pour sa part précisé que les marchandises se trouvant dans le garage de Delémont lors de la perquisition en date du 23 mai 1996 appartenaient à J. et au recourant M., à tout le moins selon les déclarations qui lui avaient été faites par ce dernier, et que celui-ci y avait déposé régulièrement, soit approximativement deux fois par mois depuis 1994, des quantités importantes de denrées espagnoles. De son point de vue, M. « ne pouvait importer ces marchandises qu'illégalement en Suisse » (procès-verbal d'interrogatoire du 23 mai 1996, p. 3), ce qui ne fait que corroborer les affirmations précitées. Y.L. s'est, quant à elle, bornée à indiquer qu'elle n'avait vu qu'à deux reprises des marchandises d'origine espagnole dans le garage précité, ignorant si ces dernières avaient été importées légalement ou non par M. et si ce dernier effectuait un quelconque trafic en Suisse. Elle précisa également qu'elle ne se rendait en principe jamais dans le garage précité, dans la mesure où elle ne conduisait pas de véhicule et que seul son époux s'en occupait.

B. ayant été principalement en relation avec J. n'a pas été en mesure de donner de plus amples précisions sur le rôle de M. dans le cadre de ce trafic sous réserve de ce qui précède. Il résulte toutefois clairement des témoignages tant des époux L. que de J. que le recourant était le destinataire des marchandises litigieuses, du moins pour ce qui concerne les importations effectuées depuis le mois de septembre 1995 jusqu'au mois de décembre 1995. Il ressort des divers témoignages que depuis lors, M. et J. n'étaient plus en relation d'affaires suite à des différends concernant le projet de gérance en commun du Centre espagnol. B. a toutefois continué d'importer en fraude des marchandises espagnoles pour le compte de J., et ce à deux reprises en date des 19 avril et 9 mai 1996.

M. conteste l'entier des faits précités, sans pour autant expliquer de manière cohérente les raisons pour lesquelles l'ensemble des personnes interrogées le mettent en cause formellement. Quant aux critiques formulées à l'égard des quantités retenues par les décisions entreprises, elles ne résistent pas à l'examen. Il est en effet tout à fait envisageable de reconstituer des quantités importées sur une longue période, sachant le nombre de bouteilles ou de kilos de denrées importées à chaque voyage et le nombre de ces derniers, étant au surplus souligné que ces quantités sont certainement bien inférieures à celles effectivement importées, ce qui est entre autres confirmé par les recourants eux-mêmes (cf. notamment les procès-verbaux d'interrogatoire de B. du 15 mai 1996, p. 23 et de M. du 31 mai 1996, p. 21). Il est rappelé à cet égard que les quantités ont été mentionnées dans les procès-verbaux d'interrogatoire et donc discutées en cours d'enquête. Les recourants ont signé par ailleurs chaque page desdits procès-verbaux. Par leur signature, ils ont admis avoir lu ces derniers et confirmé les déclarations transcrites par les enquêteurs des douanes.

Au vu de l'ensemble des éléments à disposition de la Commission de céans, il convient d'admettre que le recourant M. a bien participé aux importations illégales qui lui sont ainsi reprochées à l'instar de B. Aussi, la seule mesure d'instruction requise par M., savoir sa propre audition, ne s'impose-t-elle pas, ce d'autant plus qu'il a été entendu à plusieurs reprises tout au long de la procédure. Il a ainsi pu se déterminer et apporter les éléments de fait permettant aux autorités, dont la Commission de céans, de se forger une conviction et de statuer sur base des éléments en sa possession. Il est rappelé à cet égard que le droit de faire administrer un moyen de preuve n'interdit pas de mettre un terme à l'instruction, lorsque les preuves administrées ont permis à la Commission de recours de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (arrêt non publié du Tribunal fédéral, en la cause C. [2A.285/1998], consid. 2 ; Michele Albertini, *Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates*, Berne 2000, 372 s.). En l'espèce, les pièces du dossier, dont les divers témoignages recueillis en cours d'enquête, les perquisitions effectuées, ainsi que les procès-verbaux d'interrogatoire des recourants, s'avèrent suffisamment complètes pour que la Commission de recours puisse se forger une conviction du point de vue des importations illégales pouvant être mis à charge de ces derniers.

Enfin, quant au moyen du recourant B. tiré de sa méconnaissance du caractère illégal des importations en cause, celui-ci résulte d'une mauvaise fois manifeste. Il est en effet patent que le recourant B. a importé les marchandises litigieuses en connaissance de cause, ne serait-ce qu'au regard des circonstances au cours desquelles les importations litigieuses se sont déroulées. Ce dernier a par ailleurs exprimé en cours d'enquête, et ce même au cours de sa première audition en date du 9 mai 1996, qu'il avait compris qu'il devait « importer cette marchandise en fraude en Suisse » (procès-verbal d'interrogatoire du 9 mai 1996, p. 3) et avait donc conscience que les droits de monopole et de douanes n'étaient pas régularisés.

bb) Dans ces conditions, les recourants doivent être tous deux assujettis aux redevances réclamées. En effet, le recourant M. doit être considéré comme un transporteur au sens des art. 9 et 13 LD pour ce qui concerne les importations déclarées indûment en franchise de douanes. Il en

va de même de B. pour l'ensemble des importations effectuées illégalement entre septembre et décembre 1995 pour le compte du recourant M. et courant novembre 1995, ainsi qu'en date des 19 avril et 9 mai 1996 pour le compte de J.. Aussi doivent-ils être tous deux considérés ipso facto comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 1 et 2 DPA (cf. consid. 4b/bb ci-dessus).

S'agissant particulièrement des importations illégales effectuées entre septembre et décembre 1995, le recourant M. doit être vu comme la personne ayant causé ou provoqué effectivement le transport de la marchandise à travers la frontière. Il convient d'ailleurs de signaler que cette condition serait également remplie dans les cas où la marchandise se serait déjà éventuellement trouvée en Suisse au moment de la commande, et donc a fortiori de la prise de possession, étant donné que le recourant a démontré sa prédisposition générale à prendre livraison de telles marchandises au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral évoquée ci-dessus (cf. consid. 4a). Aussi le recourant doit-il être considéré comme un mandant au sens des art. 9 al. 1 et 13 al. 1 LD, dans la mesure où il en remplit toutes les conditions. Il doit par conséquent être assujéti à la prestation, étant précisé que, de par sa qualité de mandant, il doit d'emblée être admis qu'il a joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 4b/bb ci-dessus).

Enfin, c'est à bon droit que l'autorité intimée a fait application de l'art. 12 al. 3 DPA et a fixé par décision formelle le montant des droits de monopole dus à la suite des importations illégales effectuées en novembre 1995 pour le compte de J. Les recourants ne peuvent être considérés comme mandant ou transporteur au sens art. 9 et 13 LD. Aucun des deux ne peut pour le surplus être considéré dans ce cas comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il appartient donc aux autorités pénales compétentes de trancher la question de la participation des recourants à l'infraction à la législation douanière précitée (voir décisions entreprises consid. 11 ss., respectivement 12 ss.)

b) Les importations litigieuses ayant eu lieu entre 1994 et 1996 et la décision d'assujéttissement à la prestation ayant été rendue le 8 août 1997, se pose la question de la prescription des droits de douane et des autres droits réclamés et, par conséquent, de l'application de l'art. 12 DPA. En ne s'acquittant ni des droits de douane, ni des droits de monopole, les recourants ont enfreint la législation administrative fédérale et bénéficié ainsi d'un avantage illicite. La Régie était dès lors fondée à réclamer aux recourants les droits non perçus sur la base de l'art. 12 al. 2 DPA. Ainsi, contrairement à ce qui a été allégué en procédure, notamment par B., cette disposition étendant le cours de la prescription, l'assujéttissement à la prestation ne se prescrit pas tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites (art. 12 al. 4 DPA). La perception des droits ayant été introduite moins de cinq ans après la commission des infractions par les recourants, lesquels ont commis leurs derniers actes coupables en 1996, la prescription n'est pas atteinte, de sorte que les recourants sont assujéttis aux droits de monopole et aux autres droits dus en raison des importations litigieuses. Pour le surplus, la prescription relative est suspendue depuis le début de la procédure de recours interjetée par les recourants, soit depuis le 5 septembre 1997 pour B. et depuis le 8 septembre 1997 pour M. Il en va de même

de la prescription absolue, laquelle n'est pas atteinte (voir notamment à ce sujet ATF 110 Ib 312 consid. 3b).

c) Enfin, les autres arguments soulevés par les recourants s'avèrent manifestement mal fondés, voire sans pertinence. Le juge n'ayant pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties peut donc se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (ATF 121 I 57 consid. 2b, 117 Ib 86 consid. 4, 114 Ia 242 consid. 2, 112 Ia 107 et les références). Aussi les moyens tirés de la violation des principes de la bonne foi, de la présomption d'innocence ou encore des règles de procédure ne résistent-ils pas à l'examen, le recourant B. n'invoquant aucun élément pertinent à leur appui.

S'agissant de la protection résultant du principe de la bonne foi, il est constaté qu'à aucun moment, il n'a été adopté de comportement propre à éveiller auprès du recourant B. l'impression qu'il ne serait plus inquiété après le versement du montant dont il est fait état de fr. 16'000.-. Bien au contraire, il ressort clairement du dossier que cette somme n'a été versée qu'à titre de caution en vue de la libération provisoire de l'intéressé. Pour ce qui concerne plus particulièrement la prétendue violation du droit d'être entendu, la Commission de céans retient que le recourant a été entendu à multiples reprises par le Service des enquêtes de la Direction du 1er arrondissement des douanes, lui permettant ainsi de se déterminer et d'apporter les éléments de fait permettant aux autorités, dont à la Commission de recours, de se forger une conviction et de statuer sur base des éléments en sa possession. Il en résulte que le droit d'être entendu du recourant n'a pu être violé dans le cas présent, le grief soulevé sur ce point étant manifestement infondé. Quant à la violation du principe de la présomption d'innocence, celle-ci apparaît clairement mal fondée, ce d'autant plus qu'un tel principe n'a pas vocation à s'appliquer comme tel en procédure administrative, à tout le moins en matière fiscale, sous réserve des sanctions pénales qui pourraient être prononcées (cf. notamment à ce sujet Louis-Edmond Pettiti/Emmanuel Decaux/Pierre-Henri Imbert, La Convention européenne des droits de l'homme, 2<sup>e</sup> éd., Paris 1999, p. 253). Il n'est toutefois pas question de telles sanctions pénales dans le cadre de la présente procédure de recours, lesquelles ne seraient pour le surplus pas de la compétence de la Commission de céans.

Enfin, le moyen invoqué par le recourant M. quant au règlement éventuel des droits de douane par l'intermédiaire d'un de ses coobligés ne modifie en rien ce qui précède, dans la mesure où il ressort clairement du dossier que la Régie n'a à ce jour perçu aucun montant au titre d'un quelconque règlement de la créance fiscale litigieuse. Il est au demeurant précisé que le présent recours ne deviendrait pas sans objet, comme allégué par le recourant, parce que l'un des débiteurs solidaires de la dette fiscale a réglé le montant de sa propre dette. Les droits de douane et de monopole dus par le recourant M. étant bien supérieurs à ceux retenus à l'encontre de B. ou encore de J., un quelconque règlement de la part de ces derniers ne pourraient tout au plus le libérer que partiellement, soit à concurrence du montant le plus bas régularisé en conformité de l'art. 147 CO.

6.– Au vu des considérations qui précèdent, les recours doivent être rejetés et les deux décisions de la Régie du 6 mars 2003 confirmées. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 3'000.-, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge des recourants qui succombent proportionnellement à la valeur litigieuse de chaque cause, soit par fr. 1'800.- à charge de M. et par fr. 1'200.- à charge de B.. 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, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En conformité de l'art. 64 al. 1 PA, il n'est pas alloué de dépens.