



CRD 2003-164

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Elisabeth Roth Hauser
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 21 avril 2005

en la cause

X, recourante,

contre

La Direction générale des douanes (DGD), Monbijoustrasse 40, 3003 Berne (Réf....)

concernant

la perception subséquente de redevances ;
notion de mandant

I. En fait :

A.– Par décision de perception subséquente du 31 janvier 2001, la Direction du III^{ème} arrondissement des douanes de Genève/Service des enquêtes de Lausanne (ci-après : DIII) déclara X solidairement assujettie, avec A, au paiement de redevances d'entrée pour un montant total de 13'939.10 (droits de douane : Fr. 12'852.-- ; taxe sur la valeur ajoutée [TVA] : Fr. 1'087.10) résultant d'une importation irrégulière de trois chevaux (B, C et D) effectuée par A, écuyer et marchand de chevaux à ... en France.

B.– En date du 2 mars 2001, X, par son conseil, Me E, déposa un recours auprès de la DGD concluant principalement à l'annulation de la décision précitée et, subsidiairement, à la réformation de dite décision en ce sens qu'elle ne doive que Fr. 4'489.70 de redevances d'entrée pour le cheval B. X estimait en effet qu'elle n'était pas débitrice des diverses taxes relatives aux

chevaux C et D puisque ces chevaux ne lui ont jamais appartenu, ceux-ci ayant été réexportés en raison de vices rédhibitoires.

C.– Le 29 octobre 2003, la DGD rendit une décision par laquelle elle rejeta le recours précité en confirmant les conclusions de la DIII et en relevant que l'enquête menée par cette dernière avait permis d'établir que les chevaux en cause avaient été importés frauduleusement en Suisse par A. Ces infractions étaient à l'origine de la non perception des redevances d'entrée, lesquelles devaient par conséquent être perçues après coup. La DGD considéra que X, en tant qu'elle savait que les chevaux devaient être importés afin que sa commande soit honorée, entrait dans le cercle des personnes assujetties puisqu'elle répondait à la définition jurisprudentielle de mandant.

D.– Contre cette décision, X (ci-après : la recourante) a interjeté, le 28 novembre 2003 (date du sceau postal), 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 principalement à l'annulation de la décision attaquée du 29 octobre 2003, subsidiairement à la réformation de dite décision en ce sens qu'elle ne doit que Fr. 4'489.70 de redevances pour le cheval B, et, plus subsidiairement, au renvoi de la cause à la DIII pour complément d'instruction sur la vente des chevaux C et D.

La recourante soutient notamment qu'au moment de l'acquisition du cheval B, elle était persuadée que A s'était lui-même occupé des taxes de dédouanement, celui-ci l'ayant informée qu'il se chargeait de l'aspect fiscal de la vente. Quant aux chevaux C et D, la recourante ne voit pas pourquoi elle devrait payer des redevances d'entrée alors que lesdits chevaux ont été renvoyés en France dans le délai d'usage en vigueur dans la branche en raison de vices rédhibitoires. Au surplus, la recourante déplore que les redevances soient calculées sur un montant total de Fr. 35'500.-- et non pas sur les Fr. 20'500.-- équivalant à ce qu'elle a dû effectivement payer à A pour les chevaux C et D.

E.– Par réponse du 5 février 2004, la DGD confirme les motivations de sa décision du 29 octobre 2003 et conclut au rejet du recours du 28 novembre 2003 déposé auprès de la Commission de céans, sous suite de frais. L'autorité intimée précise que la recourante n'a pas apporté la preuve de la réexportation de la marchandise. Cela ne change rien au fait que la recourante a été assujettie au paiement des redevances d'entrée à bon droit car, sachant que les chevaux dont il est question venaient de France et qu'ils devaient être importés en Suisse pour que sa commande puisse être satisfaite, elle répond à la définition du mandant pour le compte duquel la marchandise est importée, la notion de propriété n'étant pas déterminante en droit douanier. La DGD allègue également que les droits de douane sont perçus en fonction de chaque marchandise importée, soit pour chaque animal importé, sans égard à leur prix de vente, ce pourquoi les redevances douanière ont été calculée sur un montant de Fr. 35'500.-- (et non de Fr. 20'500.--), montant correspondant à la somme des valeurs des chevaux C et D.

Les autres faits de la cause seront repris, pour autant que de 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 de la loi fédérale sur les douanes du 1^{er} octobre 1925 (LD ; RS 631.0), 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). En l'occurrence, le litige concerne la perception subséquente de redevances d'entrée, ce qui fonde la compétence de la Commission de céans.

b) Le recours, formé le 28 novembre 2003 contre une décision du 29 octobre 2003, notifiée au plus tôt le lendemain, respecte le délai légal de 30 jours prévu à l'art. 50 PA. En outre, 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) Conformément à l'art. 13 LD, des 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. 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 ;

- 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; ATF 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. 394ss du Code des obligations (CO ; RS 220) n'est en particulier pas

requis, 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 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, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 6c ; 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. 68 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, aujourd'hui abrogée (OTVA ; RO 1994 1464 et modifications subséquentes), est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane.

3.- a) Aux termes de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA ; RS 313.0), 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 à la législation administrative (voir entre autres JAAC 65.61 consid. 3d/bb ; Archives de droit fiscal suisse [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 cependant 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 de céans du 26 octobre 1987, en la cause P. I. [CRD 1987-639], consid. 4). Un tel avantage illicite peut notamment découler du fait de pouvoir disposer de quantités de marchandises excédant les contingents d'importation auxquels les personnes concernées sont en principe soumises (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 7 juillet 1999, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 4d). Un avantage patrimonial effectif existe aussi lorsqu'une personne peut acquérir une marchandise à meilleur prix, précisément parce que les redevances d'entrée dues n'ont pas été acquittées. Il s'agit d'un avantage direct et qui a un rapport immédiat avec le non-paiement des redevances. A noter que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser la notion d'avantage illicite dans le cadre de la relation entre une société anonyme et son organe, notamment à l'égard de l'administrateur unique et seul actionnaire de la société concernée. Dans une telle situation, le Tribunal fédéral a considéré que l'administrateur unique bénéficiait d'intérêts professionnels et économiques à ce point liés à ceux de la société que, si celle-ci jouissait d'un avantage illicite au regard de l'art. 12 al. 2 DPA, il en allait de même de son administrateur (arrêts non publiés du Tribunal fédéral des 7 juillet 1999, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 7, en la cause L. et V. SA [2A.585/1998 et 2A.600/1998], consid. 8).

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 consid. 2c; 106 Ib 221 consid. 2c, ainsi que les arrêts non publiés du Tribunal fédéral des 20 janvier 2004, en la cause X. AG [2A.461/2003], consid. 3.1 et 10 mai 2004, en la cause V. [2A.603/2003], consid. 3.3.4. *in fine*). Les conditions de l'assujettissement sont alors logiquement celles des dispositions susdites et l'art. 12 al. 2 DPA ne fait que prolonger le délai de prescription.

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). Enfin, l'art. 12 al. 3 DPA ne s'applique pas si la personne visée tombe

déjà sous le coup de l'art. 12 al. 2 DPA (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 7 juillet 1999, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 4e; Hauri, op. cit., p. 39).

4.– En l'espèce, la recourante conteste devoir des redevances d'entrée pour l'importation irrégulière de chevaux (prénommés B, C et D). La recourante estime en effet ne pas répondre à la définition de mandant au sens de l'art. 9 al. 1 LD.

a) Le contexte dans lequel la recourante doit des redevances d'entrée est le suivant. Dans un premier temps, la recourante et son époux ont acheté le cheval B à A, écuyer et marchand de chevaux à ...en France ; ce cheval est toujours en possession de la recourante (cf. la page 4 du procès-verbal d'interrogatoire du 1^{er} septembre 1999 de la DIII, pièce n° 4 des pièces produites par la DGD). Par la suite, un autre cheval, C, fut remis à la recourante. Celui-ci étant atteint d'un vice rédhibitoire (« cheval tiqueur »), la recourante et son époux ont renvoyé dit cheval à A et lui en ont réclamé au autre par courrier du 12 octobre 1996 (cf. pièce n° 5). Cette manière de procéder avait déjà été convenue auparavant entre les parties (cf. pièce n° 4 des pièces produites par la recourante) et A l'a également attesté (cf. pièce n° 6 des pièces produites par la recourante). Le cheval D leur fut alors remis en remplacement de C, puis repris par A, puisque la recourante et son époux découvrirent que ce cheval était également atteint d'un vice rédhibitoire (cf. le courrier de la recourante du 27 décembre 1996, pièce n° 7, ainsi que l'attestation du 13 février 1997 de A, pièce n° 9 des pièces produites par la recourante).

b) Au vu de ce qui précède, et en application du droit aux faits, il apparaît clairement que la recourante remplit les conditions du mandant au sens des art. 13 et 9 LD. C'est elle qui a commandé les chevaux en question et à ce titre, elle est assujettie aux droits de douanes engendrés par le passage des « marchandises », entendu au sens technique, à travers la frontière (art. 9 al. 1 LD). Au surplus, il s'avère que la recourante, en acquérant des chevaux auprès de A, connaissait la provenance étrangère de la marchandise, de sorte que par sa prédisposition générale à recevoir de telles marchandises (« Bereitschaft »), elle tombe sous le coup de l'art. 9 LD (arrêts non publiés du Tribunal fédéral des 10 mai 2004, en la cause V. [2A.603/2003], consid. 3.3.2. et en la cause W. [2A.602/2003], consid. 4.3.4.). Conformément à l'art. 13 LD, l'autorité douanière était donc fondée à réclamer à la recourante le paiement des droits de douane relatifs aux chevaux importés en fraude en se fondant sur l'art. 9 LD. En particulier, le fait que la recourante ne soit pas propriétaire des animaux en cause (cf. son recours, p. 4 pt 4 in fine) ne joue aucun rôle dans l'examen du bien-fondé de la créance fiscale. Comme on l'a vu, seules sont ici déterminantes les notions de mandant et de passage à travers la frontière, les rapports de droit civil, y compris les droits réels, ne jouant en l'espèce aucun rôle. Le recours, mal fondé, doit donc déjà être rejeté pour ces raisons.

c) Les autres griefs formulés dans le recours ne sont pas davantage pertinents et ne peuvent en aucun cas remettre en cause le bien-fondé de la créance de l'Administration des douanes :

aaa) Concernant l'aspect douanier des transactions, la recourante pensait que c'était le vendeur, A, qui s'occuperait de « tous les problèmes administratifs et fiscaux » relatifs à l'importation des chevaux en Suisse (cf. recours, pt 4). La recourante faisant confiance au vendeur, elle ne s'est pas inquiétée de la manière dont les chevaux ont été importés en Suisse. Ce n'est que lorsque A ne leur remit pas les papiers en règle pour les chevaux, pourtant réclamés (cf. le courrier du 12 octobre 1996, pièce n° 5 des pièces produites par la recourante), que la recourante et son époux commencèrent à douter de la régularité des importations en cause. A cet égard, il convient de faire la distinction entre l'assujettissement à l'impôt et les diverses créances récursives qui peuvent éventuellement subsister entre les parties. Dans la présente procédure, il s'agit de déterminer le débiteur des impôts dus et non pas de débattre de la responsabilité contractuelle des intéressés. En l'occurrence, la recourante, en commandant et en achetant les chevaux auprès de A, remplit clairement les conditions du mandant au sens du droit douanier et cela seul compte en l'état. Pour le reste, les parties ne peuvent qu'être renvoyées devant le juge civil, seul compétent pour trancher les litiges entre les cocontractants.

bbb) En page 4 de son mémoire (pt 4), la recourante fait état de « détaxes » à la réexportation qu'elle n'aurait pas manqué de faire valoir en toute connaissance de cause. En l'état, il suffit de constater qu'aucune preuve de la réexportation *légitime* des chevaux n'a été apportée jusqu'ici et on peut donc faire l'économie de toute analyse supplémentaire sur ce point. En outre, les explications de l'administration en page 3 de sa réponse apparaissent tout à fait plausibles et elles l'emportent sur les dires de la recourante, le sort inconnu des animaux en question s'ajoutant à la position non convaincante de la recourante.

ccc) Enfin, concernant le calcul des redevances douanières, la DGD a rappelé à bon escient que celles-ci sont perçues en fonction de chaque marchandise importée, le prix de chaque marchandise servant ainsi de base de calcul à la TVA due et la taille de l'animal à celle des droits de douane perçus pour l'importation des chevaux (et non le montant effectivement payé au vendeur) (cf. notamment les art. 21 ss LD relatifs à la détermination des droits). Il faut ici à nouveau rappeler – et définitivement – que les droits de douane et TVA à l'importation sont dus à raison du seul passage d'une marchandise à travers la frontière et ne grèvent pas une transaction ou opération commerciale. Il s'ensuit que le passage répété de marchandises à travers la frontière multiplie logiquement les impositions qui procèdent du système même de l'imposition visée. Certes, comme on l'a entrevu, il existe des institutions légales, tels que le passavant par exemple, qui atténuent la rigueur du système, mais les intéressés doivent bien sûr ne s'en prendre qu'à eux-mêmes s'il n'y ont pas eu recours en temps utile et dans le respect des conditions formelles et matérielles qui les caractérisent.

En conclusion, la Commission de recours constate que la recourante n'a pas fait valoir d'argument susceptible de remettre en cause, à son encontre, la perception subséquente de redevances d'entrée pour l'importation frauduleuse de trois chevaux.

5.– 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, mais réduits, compte tenu des circonstances de la cause. 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]).

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 28 novembre 2003 est rejeté et la décision de la Direction générale des douanes du 29 octobre 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 500.--, comprenant, après réduction selon les considérants, 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. 1'000.--, le solde lui étant remboursé.
3. La présente décision est notifiée par écrit au représentant de 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

La greffière

Pascal Mollard

Chantal Degottex