



CRD 2004-112

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Chiarella Rei-Ferrari
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 29 septembre 2005

en la cause

X, Centre Equestre, recourant, représenté par A.

contre

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

concernant

la perception subséquente de redevances ;
notion de mandant

I. En fait :

A.– A la suite d'enquêtes, la Direction du III^{ème} arrondissement des douanes de Genève/Service des enquêtes de Lausanne (ci-après : la DIII) dressa un procès-verbal en date du 31 janvier 2002 dont il ressortait qu'X avait acquis, du printemps 1997 à l'automne 1998, treize chevaux dont il se doutait qu'ils avaient été importés irrégulièrement en Suisse. Par décision de perception subséquente du même jour, la DIII déclara X assujetti au paiement de redevances d'entrée pour un montant total de Fr. 46'188.90 (droits de douane : Fr. 43'283.-- ; taxe sur la valeur ajoutée [TVA] : Fr. 2'905.80).

B.– En date du 4 mars 2002, X, par son représentant, Me A, déposa un recours auprès de la DGD concluant principalement à l'admission du recours ainsi qu'à l'annulation de la décision du 31 janvier 2002 et, subsidiairement, à l'annulation de la décision précitée et au renvoi de la cause à la DIII pour complément d'enquête dans le sens des considérants. Il fut notamment allégué qu'X, devant être présumé de bonne foi, ne devait être assujéti ni au sens de la législation douanière, ni au sens de la procédure pénale administrative.

C.– Le 19 août 2004, la DGD rendit une décision par laquelle elle admit partiellement le recours du 4 mars 2002 en ce qui concerne le cheval B dans le sens des considérants de la décision et en le rejetant pour le surplus. Après un rappel de la notion de mandant, l'autorité douanière fit remarquer qu'X ne contestait pas qu'il avait commandé les chevaux en cause et qu'il avait chargé C et D de procéder à la livraison en Suisse, X devant dès lors être qualifié de mandant des importations litigieuses, excepté pour le cheval B dont la « traçabilité » n'avait pas été établie à satisfaction de droit.

D.– Contre cette décision, X (ci-après : le recourant) a interjeté, le 21 septembre 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 principalement à l'annulation de la décision d'assujétissement précitée et subsidiairement au maintien de la décision de non assujétissement pour le cheval B, la cause devant être renvoyée pour le surplus à la DIII, pour complément d'enquête dans le sens des considérants.

Le recourant conteste être le mandant des importations litigieuses. Il fait valoir que la notion de mandant au sens de la législation douanière ne peut être interprétée dans le sens retenu par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence. Quant au cheval B, le recourant considère que la décision de la DGD est contradictoire au regard des autres chevaux et ne comprend pas pourquoi une reprise de marchandise libèrerait l'acheteur alors qu'une livraison conduirait à l'assujétissement de celui-ci.

E.– Par réponse du 6 décembre 2004, la DGD conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision du 19 août 2004 sous suite de frais à la charge du recourant. L'autorité intimée se réfère à sa décision du 19 août 2004 en précisant certains points, notamment quant à la notion de mandant telle que définie par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence et quant à l'objet des redevances dont il est question dans la présente cause, à savoir le passage de la ligne des douanes et non la livraison des biens en Suisse.

La DGD relève que le recourant, en connaissant la provenance étrangère des chevaux et en suscitant leur venue en Suisse en raison de ses commandes, répond clairement à la notion de mandant, peu importe qu'il savait ou non que les formalités douanières n'avaient pas été correctement réglées. Ces faits n'ayant pas été établis en ce qui concerne le cheval B, de même que le recourant avait été indirectement avantage suite à une acquisition de « mauvaise foi », l'autorité intimée a abandonné la procédure quant à l'assujétissement du recourant pour ce

cheval. Par ailleurs, la DGD fait remarquer que même si le recourant avait refusé la livraison des biens déjà intervenue en Suisse, il aurait aussi été considéré comme mandant.

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 21 septembre 2004 contre une décision du 19 août 2004, notifiée le 23 août 2004 au représentant du recourant, 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. 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; 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 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. 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.

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, le recourant conteste devoir des redevances d'entrée pour les importations irrégulières de treize chevaux qui ont eu lieu du printemps 1997 à l'automne 1998. Le recourant estime ne pas répondre à la définition de mandant telle que retenue dans la jurisprudence du Tribunal fédéral et soutient que cette définition ne peut être celle qui a été voulue par le législateur à l'art. 9 al. 1 LD. Précisément, le recourant fait valoir que la notion de mandant ne peut être interprétée largement et qu'il convient de ne pas s'éloigner de son sens littéral, au risque de tomber dans l'arbitraire.

a) La Commission de céans ne peut néanmoins se rallier à ce point de vue, la notion élargie de mandant au sens de la législation douanière ayant été développée et confirmée par une jurisprudence constante (cf. consid. 2a ci-dessus). D'après les auditions du recourant effectuées par la DIII (cf. l'acte n° 13 [procès-verbal d'interrogatoire d'X] du document 3.1. des pièces justificatives de la DGD), les importations litigieuses se sont déroulées pour le compte du recourant, celui-ci ayant acheté les chevaux en cause à C et/ou à D. Comme confirmé par le recourant lui-même, les transactions se passaient de la manière suivante : après avoir vu les chevaux au domaine de Mme et M. C/D à E, en France, et avoir discuté du futur contrat, le recourant confirmait par téléphone la commande des animaux et fixait les conditions de prix et de livraison à son domicile, à F, en Suisse. Le recourant ne conteste donc pas avoir commandé au préalable auprès de Mme et M. C/D les chevaux litigieux, à l'exception toutefois du cheval B pour lequel l'autorité intimée a admis le recours, faute d'avoir pu déterminé la « traçabilité » de ce cheval à satisfaction de droit.

b) Au vu de ce qui précède, il apparaît clairement que le recourant remplit les conditions pour être qualifié de mandant au sens des art. 13 et 9 LD. C'est lui qui a commandé les chevaux dont il est question et à ce titre, il est assujéti aux droits de douanes engendrés par le passage des biens, entendu au sens technique, à travers la frontière (art. 9 al. 1 LD). Au surplus, il s'avère que le recourant, en acquérant des chevaux auprès de Mme et M. C/D, dont le domaine était situé en France, connaissait la provenance étrangère de ces animaux, de sorte que par sa prédisposition générale à recevoir de tels biens (« Bereitschaft »), il 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.). Qui plus est, même si le recourant avait refusé la livraison des chevaux déjà intervenue en Suisse, il aurait également été considéré comme mandant des importations litigieuses et débiteur des redevances d'entrée dues, le passage de la ligne des douanes étant déterminant au sens de la législation douanière. A ce sujet, le Tribunal fédéral a confirmé, dans un arrêt récent, qu'il y a également prédisposition générale à acquérir des marchandises si celles-ci se trouvent déjà en Suisse au moment où est passée la commande (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 8 février 2005, en la cause T. [2A.608/2004], consid. 4.2). En conséquence, la connaissance de la provenance étrangère de la marchandise par l'acquéreur ainsi que le passage de la ligne des douanes de dite marchandise sont déterminants pour réclamer des redevances d'entrée à l'acquéreur, peu importe que la marchandise soit déjà en Suisse au moment de la commande ou que l'acquéreur ait seulement démontré sa prédisposition générale à accepter la marchandise de provenance étrangère sans en faire la commande préalable.

c) Concernant le cheval prénommé B, la DGD considère que la « traçabilité » de cet animal ne pouvant être vérifiée, le recourant ne peut être qualifié de mandant. En d'autres termes, l'autorité douanière n'ayant ni établi à satisfaction de droit que le recourant avait suscité l'importation de ce cheval en Suisse ni qu'il avait manifesté une prédisposition générale à l'accepter, elle n'a pas pu prouver que le recourant avait été indirectement avantagé suite à la marchandise qu'il aurait acquis de « mauvaise foi » et elle a alors renoncé à déterminer « l'avantage économique effectif » qu'il aurait obtenu par la non-perception des redevances d'entrée sur le cheval B. Ainsi, s'agissant de la question du recourant à propos de la reprise dudit cheval qui aurait conduit au non-assujettissement aux redevances d'entrée (cf. p. 5 de son recours), force est de constater qu'en l'espèce, au vu du dossier en mains de la Commission de céans, ce n'est pas l'acte de reprise du cheval en lui-même qui a conduit la DGD à libérer le recourant des redevances d'entrée pour le cheval B, mais comme relevé un peu plus haut, c'est le manque de preuves quant à la « prédisposition du recourant » (au sens technique) à acquérir ce cheval. En définitive, il faut plutôt considérer que la DGD a fait preuve d'une certaine largesse à l'égard du recourant quant à ce cheval et dès lors, son argument tiré de la non reprise d'impôt pour l'importation du cheval B doit être écarté.

d) Conformément à l'art. 13 LD, l'autorité douanière était donc fondée à réclamer au recourant le paiement des droits de douane relatifs aux chevaux importés en fraude en se fondant sur l'art. 9 LD. Selon l'art. 12 al. 2 DPA, le recourant est dès lors tenu au paiement de la contribution et peut ainsi faire l'objet d'une perception subséquente au sens de l'art. 12 al. 1 DPA. En conclusion, la Commission de recours constate que le recourant n'a pas fait valoir d'argument susceptible de remettre en cause la perception subséquente de redevances d'entrée litigieuse pour l'importation frauduleuse de chevaux. Le recours est donc mal fondé.

5.– Par conséquent, 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 du recourant 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. 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 d’X du 21 septembre 2004 est rejeté et la décision de la Direction générale des douanes du 19 août 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3’000.--, comprenant l’émolument d’arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l’avance de frais de Fr. 3’000.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit au représentant du recourant 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