



Vice-président : Daniel Riedo
Juges : Kaspar Engeli ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

CRD 2005-014
CRD 2005-019
CRD 2005-020

Décision du 12 juillet 2005

en la cause

X, recourant,

contre

La Direction générale des douanes, Section RPLP 3, Gutenbergstrasse 50, 3003 Berne,
(réf. ...)

concernant

la redevance sur le trafic des poids lourds ;
transport de bétail ; appréciation des preuves

I. En fait :

Faits de la cause CRD 2005-014 :

A.– Le 21 juillet 2003, la société A fit parvenir à l'Administration fédérale des douanes (AFD) une demande de taxation préférentielle (formulaire 56.98) concernant la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) pour les véhicules VD ..., n° matricule ..., et VD ..., n° matricule ..., en raison de leur utilisation pour le transport de bétail. La mise en

circulation de ces derniers datant respectivement du 28 août 2002 et du 9 mai 2003, elle requit une rétrocession de la taxe perçue en trop pour les périodes antérieures à la demande.

B.– Par décision du 6 août 2003, la Direction générale des douanes (DGD) refusa à la société une application rétroactive (période antérieure au 23 juillet 2003) du taux réduit (75%) pour les véhicules susmentionnés. Elle confirma dès lors les taxations suivantes :

	Facture	Date	Taxation	Date	Montant
1	...	02.12.02	...	30.09.02	8672.35
2	...	03.01.03	...	31.10.03 (<i>recte</i> 02)	7361.95
3	...	30.01.03	...	30.11.02	14468.80
4	...	03.03.04	...	31.12.03	8384.60
5	...	03.04.03	...	31.01.03	12861.90
6	...	30.04.03	...	28.02.03	11366.40
7	...	30.05.03	...	31.03.03	8943.90
8	...	27.06.03	...	30.04.03	11740.60
9	...	31.07.03	... et ...	31.05.03	16885.05

C.– Contre ce prononcé, la société A interjeta un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après : la Commission de recours ou de céans) en date du 18 août 2003. Par courrier du 4 septembre 2003, A indiqua les factures pour lesquelles elle réclamait le remboursement de 25% de la redevance payée. Elle se référait à 3 factures de mai 2002, juin 2002 et juin 2003 non visées par la décision attaquée. Elle ne réclamait pas de remboursement en relation avec la facture n° 1. Finalement, elle requérait le remboursement pour les factures n° 2 à 9.

D.– Par décision du 19 juillet 2004, la Commission de recours considéra que la DGD avait rejeté la requête de A sans se poser la question de l'utilisation effective des véhicules et ne lui avait pas non plus donné la possibilité de prouver l'utilisation effective des véhicules. Il ressortait ainsi du dossier que la DGD avait rendu sa décision sans éclaircir à satisfaction l'état de fait. La cause devait dès lors être renvoyée à la DGD afin que celle-ci invite A à produire les preuves nécessaires.

E.– Faisant suite à la décision de la Commission de recours, la DGD invita, en date du 5 novembre 2004, M. X qui continuait, en tant qu'entreprise individuelle, l'activité de A dissoute et radiée, à présenter des preuves démontrant que les véhicules VD ... et VD ... n'avaient effectués depuis leur première mise en circulation que des transports de bétail. Les preuves devaient couvrir les périodes complètes allant du 23 août 2002, respectivement du 9 mai 2003, au 23 juillet 2004, date à laquelle la DGD avait accordé le taux préférentiel de 75% aux deux camions susmentionnés. La DGD précisait qu'il devait ressortir des pièces que les véhicules en question avaient été exclusivement utilisés pour des transports de bétail.

F.– Par courrier du 11 novembre 2004, M. X contesta diverses factures relatives à l'année 2004. Il invoquait les raisons suivantes :

- tous les permis de circulation de ses véhicules portaient la mention « Transport d'animaux » sous chiffre 25 ;
- tous les véhicules étaient spécialement conçus et équipés pour le transport d'animaux ;
- sur chacun des véhicules était mentionné « animaux vivants » ;
- l'entreprise était enregistrée au Registre du Commerce pour l'activité de transport de bétail ;
- l'ensemble de sa clientèle était composée d'agriculteurs, de marchands de bétail, de bouchers et de distributeurs tels que B. SA, C & D ;
- tous les chauffeurs avaient suivi le cours IGTTS relatif à l'attitude à adopter envers les animaux ;
- le Service des automobiles et de la navigation avait établi pour tous ses véhicules des autorisations de circuler la nuit, voire le dimanche et les jours fériés pour le transport de porcs.

Il estimait ainsi avoir fourni les preuves nécessaires et ne voyait pas quelle autre preuve il pourrait encore fournir.

G.– Par lettre du 17 novembre 2004, la DGD indiqua à M. X que les explications fournies ne suffisaient pas à prouver que les véhicules VD ... et ... avaient été utilisés exclusivement pour le transport d'animaux. Elle le pria dès lors de lui fournir des justificatifs concrets (factures, bons de transports, attestations de réception du destinataire, copies des autorisations spéciales pour transports de porcs la nuit, les dimanches et jours fériés, copies des permis de circulation des véhicules).

H.– Le 28 novembre 2004, M. X transmit à la DGD les copies des permis de circulation de l'ensemble de ses véhicules poids lourds. Le 5 décembre 2004, le 7 décembre 2004 et le 2 janvier 2005, il produisit divers documents, notamment :

- une copie de l'extrait du registre du commerce ;
- des photos de ses véhicules (sur papier et sur CD-Rom).

I.– Par décision du 19 janvier 2005, la DGD rejeta la demande de remboursement rétroactif de M. X pour les véhicules VD ... et VD ... pour les périodes allant du 23 août 2002, respectivement du 9 mai 2003 au 23 juillet 2003, considérant qu'il n'avait pas été prouvé que ces véhicules n'avaient effectué, depuis leur première mise en circulation, que des transports de bétail.

J.– Le 8 février 2005, M. X (ci-après : le recourant) a manifesté son opposition à cette décision par courrier envoyé à la DGD, et copie adressée à la Commission de recours. Il a joint à titre de pièces justificatives :

- les copies des autorisations spéciales délivrées par le service des automobiles pour les transports de porcs la nuit, les dimanches et jours fériés ;
- les factures envoyées à la clientèle pour les années 2002 et 2003 (sur CD-Rom).

Le recourant déclare ne pas comprendre pour quelle raison un simple formulaire accompagné d'une copie du permis de circulation suffit à l'octroi du taux préférentiel de 75% alors qu'un nombre incommensurable de preuves est requis si ledit formulaire n'est pas rempli. Il rappelle également que ses véhicules sont spécialement construits pour le transport de bétail (barrières de séparation, double-étages, grille d'écoulement,...) et ne peuvent pas être utilisés pour tout autre type de transport. De plus, tous les chauffeurs ont suivi le cours obligatoire IGTTS relatif aux diverses lois en matières de transports d'animaux. Il se déclare par ailleurs surpris qu'aucun collaborateur de la DGD ne soit venu contrôler la plausibilité de ses dires sur place.

La Commission de recours a considéré ce courrier comme un recours, dont elle a accusé réception en date du 18 février 2005.

K.- Par réponse du 13 avril 2004, la DGD a conclu au rejet du recours. Elle estime qu'aucun des éléments justificatifs reçus ne peut être qualifié de preuve irréfutable. Quant aux factures 2002 et 2003 figurant sur le CD-Rom, elles ne contenaient pas de références aux véhicules concernés et ne pouvaient donc pas servir de base à une éventuelle rétrocession. En effet, puisqu'une partie des véhicules du recourant bénéficiait déjà du taux réduit durant les périodes litigieuses en l'espèce, il y avait un risque de remboursement à double.

Faits de la cause CRD 2005-019 :

L.- Le 24 octobre 2004, M. X contesta les factures n° ..., ... et ... pour le véhicule VD ..., n° matricule ... pour les périodes fiscales de mai à juillet 2004 auprès de la Commission de recours. Les dites factures n'ayant pas encore fait l'objet d'une décision, la contestation fut transmise à la DGD.

Le 4 novembre 2004, M. X signa le formulaire 56.98, pour le véhicule VD ..., ainsi que pour d'autres véhicules qu'il détenait, et le transmit à la DGD par fax.

M.- Le 15 novembre 2004, la DGD demanda à M. X de lui présenter des preuves démontrant que le véhicule pour lequel le taux réduit était réclamé avait été utilisé exclusivement pour du transport de bétail. Elle le pria de se prononcer également sur la facture n° ..., qui se rapportait entre autres à la période fiscale du mois d'août 2004 pour le véhicule VD ... (ainsi qu'à d'autres véhicules). En outre, la DGD requit la demande de taxation préférentielle originale, le simple fax n'étant pas suffisant. Enfin, la DGD signalait à M. X que chaque modification effectuée dans le permis de circulation avait pour conséquence qu'une nouvelle demande de taxation préférentielle devait être formulée. Comme les coordonnées du détenteur officiel ainsi que le poids total du camion avaient été modifiés dans le permis de circulation, le taux avait été d'office refixé à 100%. Une autre raison pour laquelle une demande de réduction devait être formulée à nouveau était que l'engagement initial avait été pris par la société A et non par l'entreprise X Transport de bétail.

En réponse à ce courrier, M. X fournit diverses pièces justificatives en date du 11 et 28 novembre, du 5 et 7 décembre 2004 et du 2 janvier 2005 (cf. les lettres F et H ci-dessus détaillant le contenu des dits courriers).

N.- Par décision du 27 janvier 2005, la DGD refusa au recourant une application rétroactive (période de mai à août 2004) du taux réduit (75%) pour le véhicule VD ..., confirmant les taxations suivantes :

	Facture	Date	Taxation	Période fiscale	Montant
1	...	29.09.04	...	07.05-31.05.04	1209.45
2	...	29.09.04	...	01.06-30.06.04	1303.20
3	...	27.10.04	...	01.07-31.07.04	847.70
4	...	02.11.04	...	01.08-31.08.04	908.30

O.- Le 25 février 2005, M. X a manifesté son opposition à cette décision par courrier envoyé à la Commission de recours, en se référant notamment à des pièces justificatives produites dans le cadre de la procédure CRD 2005-014.

Le 10 mars 2005, le recourant a produit les copies des autorisations spéciales délivrées par le service des automobiles pour les transports de porcs la nuit, les dimanches et jours fériés pour l'ensemble de ses véhicules.

P.- Par réponse du 27 avril 2004, la DGD a conclu au rejet du recours. Elle estime qu'aucun des éléments reçus ne peut être qualifié de preuve irréfutable de l'utilisation exclusive du véhicule en question pour le transport d'animaux. Quant aux factures 2002 et 2003 figurant sur le CD-Rom, elles ne concernaient pas les périodes litigieuses en l'espèce.

Faits de la cause CRD 2005-020 :

Q.- Se référant au courrier du recourant du 11 novembre 2004 précité (cf. F lettre ci-dessus), par lequel celui-ci contestait diverses factures relatives à l'année 2004, la DGD lui expliqua en date du 16 novembre 2004 qu'il devait faire parvenir une nouvelle demande d'allègement pour les véhicules dont les permis de circulation avaient été modifiés (nouveau détenteur officiel ; nouveau poids total). En outre, pour les périodes fiscales litigieuses, elle requit des preuves démontrant que les véhicules pour lesquels le taux réduit était réclamé avaient été utilisés exclusivement pour du transport de bétail.

En date du 28 janvier 2005, la DGD rendit une décision par laquelle elle confirmait les taxations suivantes pour les véhicules VD ..., VD ... et VD ... :

	Facture	Date	Taxation	Période fiscale	Montant
1	...	02.07.04	...	13.04-30.04.04	1759.70
2	...	03.08.04	...	01.05-31.05.04	2681.70

3	...	02.09.04	...	01.06-30.06.04	2927.60
4	...	01.10.04	...	01.07-02.07.04	1749.60
			...	29.06-31.07.04	1947.25
5	...	02.11.04	...	01.08-31.08.04	2280.60
			...	21.07-31.08.04	1244.80

R.– Le 25 février 2005, M. X a manifesté son opposition à cette décision par courrier envoyé à la Commission de recours, en se référant notamment à des pièces justificatives produites dans le cadre de la procédure CRD 2005-014.

S.– Par courrier du 18 mars 2005, le recourant s'est étonné d'avoir à verser à nouveau une avance de frais et a déclaré qu'il refusait de s'acquitter d'une avance de frais supplémentaire, étant donné qu'il avait dû attaquer diverses décisions concernant les mêmes véhicules et qu'il avait déjà versé des avances de frais.

T.– Par décision incidente du 15 avril 2005, la Commission de recours a expliqué avoir procédé à un calcul global pour les trois procédures (CRD 2005-014, 019 et 020) sur une valeur litigieuse unique de Fr. 40'000.-- (environ), ce qui conduisait à une avance de frais unique de Fr. 2'800.-- pour les trois dossiers (Fr. 1'000.-- + Fr. 800.-- + Fr. 1'000.--) et qu'en conséquence, il convenait de confirmer le montant de Fr. 1'000.-- requis par courrier du 7 mars 2005 au titre d'avance de frais (pour la cause CRD 2005-020).

Le recourant a versé l'avance de frais en date du 29 avril 2005.

U.– Par réponse du 2 mai 2005, la DGD a conclu au rejet du recours. Elle explique que les trois camions concernés bénéficiaient d'un taux réduit lorsqu'ils étaient immatriculés au nom de E & X, mais qu'ils avaient été par la suite nouvellement immatriculés au nom d'X qui n'avait pas tout de suite renouvelé la demande de taxation préférentielle ; pour ce laps de temps, il revenait au recourant d'amener les preuves nécessaires. La DGD estime qu'aucun des éléments reçus ne peut être qualifié de preuve irréfutable de l'utilisation exclusive du véhicule en question pour le transport d'animaux. Quant aux factures 2002 et 2003 figurant sur le CD-Rom, elles ne concernaient pas les périodes litigieuses en l'espèce.

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

II. En droit :

1.– a) Selon l'art. 23 al. 3 de la loi fédérale du 19 décembre 1997 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (LRPL ; RS 641.81), en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), la Commission fédérale de recours en matière de douanes est l'autorité compétente

pour connaître des recours formés contre les décisions de la DGD concernant la perception de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations. En l'espèce, les décisions de la DGD datent du 19, du 27 et du 28 janvier 2005 et ont été reçues par le recourant au plus tôt le lendemain. Ce dernier a recouru en date du 8 et du 25 février 2005, en respectant le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire des recours révèle en outre qu'ils remplissent pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

b) 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, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, 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 trois décisions rendues par la DGD en date des 19, 27 et 28 janvier 2005 présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes trois la question des preuves à amener pour bénéficier du taux réduit applicable au transport de bétail. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes ne modifie pas ce qui précède. Il convient d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice.

c) En l'espèce, le recourant conteste la manière dont la DGD a apprécié les preuves qu'il a remises, mais non le calcul et le contenu des taxations litigieuses en tant que telles. La Commission de céans ne se penchera dès lors pas sur le détail des montants réclamés.

2.- a) Conformément à l'art. 85 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), la Confédération peut prélever sur la circulation des poids lourds une redevance proportionnelle aux prestations ou à la consommation si ce trafic entraîne pour la collectivité des coûts non couverts par d'autres prestations ou redevances. Sur cette base est perçue, depuis le 1^{er} janvier 2001, une redevance sur les véhicules lourds immatriculés en Suisse ou à l'étranger (suisses et étrangers), soit les véhicules à moteur et les remorques destinés au transport de personnes ou de marchandises (art. 3 LRPL). L'assujetti à la redevance est le détenteur du véhicule (art. 5 al. 1 LRPL). Le Conseil fédéral règle l'exécution de la perception de la redevance (art. 10 al. 1 LRPL).

b) Selon l'art. 4 al. 1 LRPL, le Conseil fédéral peut exonérer partiellement ou totalement certains types de véhicules ou certains véhicules à usage particulier ou édicter des dispositions spéciales à leur égard. Ces dispositions ne doivent toutefois pas déroger au principe selon lequel les coûts non couverts doivent être mis à la charge de ceux qui les occasionnent. Les véhicules suisses et les véhicules étrangers seront traités de manière égale. Le Conseil fédéral a fait usage de cette compétence en disposant notamment que pour les véhicules servant au transport d'animaux, à l'exclusion des véhicules pour le transport de chevaux, à l'aide desquels sont exclusivement transportés des animaux de rente, la redevance se monte à 75 % des taux (art. 12 al. 2 de l'ordonnance du 6 mars 2000 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [ordonnance relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, ORPL] ; RS 641.811). Les autorités cantonales d'exécution communiquent à l'Administration des douanes au fur et à mesure les données nécessaires à la perception de la redevance (art. 45 al. 1 ORPL). La Direction générale des douanes publie les instructions nécessaires à l'exécution (art. 45 al. 2 ORPL).

c) Selon la pratique administrative, pour bénéficier de la réduction du taux à 75% lors de transports d'animaux de rente, il est nécessaire, d'une part, que le permis de circulation du véhicule mentionne la forme de carrosserie « transport d'animaux » et, d'autre part, que le détenteur du véhicule signe un engagement approprié (formulaire 56.98) et demande à bénéficier de la réduction (Guide 2002 pour le détenteur de véhicule, ch. 17.4 ; Notice d'information 2001 relative au transport d'animaux de rente, ch. 2).

L'engagement doit être présenté à nouveau lors de chaque mise en circulation par le détenteur du véhicule, même si ce véhicule n'a été mis hors de circulation que temporairement.

d) La Commission de recours a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la question de savoir s'il est admissible, lorsqu'il s'agit d'amener la preuve de l'utilisation du véhicule, de se baser sur une inscription correspondante dans le permis de circulation. En motivant de manière détaillée sa décision, le Tribunal a considéré que c'était en principe à juste titre que l'AFD se référait à l'inscription « transport d'animaux » dans le permis de circulation à la rubrique carrosserie pour considérer comme prouvé que le redevable de la taxe utilisait le véhicule exclusivement pour le transport d'animaux de rente. Si – en plus d'un engagement écrit d'utilisation (formulaire 56.98) – le redevable de la taxe satisfait à cette condition formelle (inscription dans le permis de circulation), l'administration part de l'idée qu'il y a une présomption de fait que les camions servent exclusivement au transport d'animaux de rente. L'administration considère dans ce cas à juste titre que la preuve nécessaire de l'utilisation a été fournie (décision de la Commission de recours du 7 septembre 2001, consid. 4a, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 76). Il en va de même pour les véhicules servant aux écoles de conduite au sens de l'art. 3 al. 1 let. h ORPL. Il est loisible à l'AFD, pour considérer que la preuve de l'utilisation exclusive à des fins de leçons de conduite du camion par l'auto-école reconnue est fournie, de se baser sur ces deux exigences formelles cumulatives : inscription dans le permis de circulation et engagement écrit d'utilisation (JAAC 69.17 consid. 2d ; décision de la Commission de recours du 24 septembre 2003, en la cause K. [ZRK 2002-157], consid. 2b).

Cette pratique a été confirmée également pour les véhicules servant au transport du lait (JAAC 69.44 consid. 2c [non publié], 68.166 consid. 2c).

La Commission de recours a également confirmé la légalité de la pratique administrative, lorsqu'elle prévoit que cette double exigence doit être respectée également après un retrait temporaire de la circulation (JAAC 69.44 consid. 2c [non publié], 68.166 consid. 2c).

Toutefois, selon cette même jurisprudence, il n'existe aucune base légale permettant d'interdire au requérant d'amener la preuve de l'utilisation sous une autre forme. Pour cette raison, le redevable de la taxe doit se voir offrir la possibilité de prouver qu'il utilise son camion exclusivement à fins de transports d'une nature déterminée aussi autrement que par le biais de l'inscription dans le permis de circulation resp. de l'engagement écrit (JAAC 69.17 consid. 2d ; décisions de la Commission de recours du 7 septembre 2001, consid. 4b et c, in Archives 71 76 s., ainsi que du 24 septembre 2003, en la cause K. [ZRK 2002-157], consid. 2b). De la même manière, il doit avoir la possibilité de démontrer que le véhicule concerné et qui a été remis en circulation est – à l'égard de sa qualité caractéristique d'utilisation exclusive – identique au véhicule avant dite remise en circulation et pour lequel il avait déjà remis une déclaration d'engagement (décision de la Commission de recours in JAAC 69.44 consid. 2c [non publié], 68.166 consid. 2c). Si l'AFD n'admettait pas d'autres types de preuve, une telle attitude ne serait pas compatible avec le principe de proportionnalité, l'interdiction du formalisme excessif et la garantie du droit d'être entendu, qui comprend le droit d'offrir des moyens de preuve (au sujet de l'illégalité du refus de preuve, cf. aussi décisions de la Commission de recours in JAAC 68.166 consid. 2c et du 7 septembre 2001, consid. 4, in Archives 71 75 ss).

e) Une fois les preuves fournies par l'administré, l'autorité appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque prétend un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale et douanière, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujetti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (cf. Archives 72 497, 65 413, 60 416, 59 634, 55 627 ; ATF 92 I 255 ss ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 2002, p. 454). En l'espèce, ceci signifie que c'est l'assujetti à la RPLP qui doit prouver l'utilisation exclusive des véhicules pour le transport de bétail, étant donné qu'il s'agit d'un fait entraînant la diminution de l'impôt. S'il ne parvient pas à fournir les preuves nécessaires, il ne pourra pas bénéficier de la réduction qu'il réclame (cf. JAAC 69.17 consid. 4 ; décisions de la Commission de recours in JAAC 68.166 consid. 3b, et du 7 septembre 2001, in Archives 71 77 s.).

3.– a) En l'espèce, le recourant a fourni de nombreuses pièces justificatives. Il ressort clairement de ces documents que les véhicules du recourant ont servi à transporter du bétail et cet élément n'est pas contesté par la DGD. Le cœur du problème n'est toutefois pas là. En effet,

le litige porte sur l'utilisation *exclusive* des véhicules du recourant. Or les pièces fournies par le recourant n'excluent pas que les véhicules aient pu servir à transporter d'autres marchandises que du bétail. Elles ne permettent pas de suivre de manière continue l'utilisation des véhicules du recourant durant les périodes litigieuses. Sans vouloir prétendre que le recourant n'est pas de bonne foi, il convient tout de même de considérer qu'il n'a pas apporté la preuve concrète d'une utilisation exclusive. Même les factures fournies ne constituent pas un indice suffisant ; rien ne permet d'exclure que les camions concernés n'aient effectué à titre occasionnel d'autres transports que les transports ressortant des factures produites.

La preuve de l'utilisation exclusive est certes difficile, mais pas impossible, à amener. La Commission de recours considère d'ailleurs à cet égard qu'il n'y a pas lieu d'exiger une preuve absolue de l'utilisation exclusive. Cela reviendrait en effet à exiger la preuve du fait que le véhicule concerné n'a pas une seule fois servi à transporter autre chose que du bétail, en d'autres termes la preuve d'un fait négatif. Or, selon la jurisprudence, la preuve d'un fait négatif est impossible à amener et dans ce cas les règles sur le fardeau de la preuve sont tempérées par les règles de la bonne foi, qui obligent la partie adverse à coopérer à la procédure probatoire, notamment en offrant une contre-preuve (ATF du 28 mai 2004, en la cause 5C.51/2004, consid. 7.1 ; ATF 119 II 305 consid. 1b/aa; ATF 118 II 7 consid. 6a; ATF du 22 juin 1989, en la cause 4C.48/1988, reproduit in JdT 1991 II 190 consid. 2a). Pour que la contre-preuve soit couronnée de succès, il suffit qu'elle affaiblisse la preuve principale; il n'est pas nécessaire de convaincre le juge que la contre-preuve est concluante (ATF 120 II 393 consid. 4b p. 397 et l'arrêt cité). Dans les situations dans lesquelles la DGD n'amène pas de contre-preuve, la Commission de recours estime qu'il faut admettre une infime part d'incertitude et se satisfaire d'un faisceau d'indices qui prouvent l'utilisation exclusive, même si ces indices n'excluent pas totalement la possibilité que le véhicule en cause ait pu une fois être employé pour un autre type de transport. La Commission de recours a ainsi admis que la preuve de l'utilisation exclusive avait été amenée dans un cas de camions aménagés pour le transport de volailles, cas dans lequel le recourant avait fourni une attestation de l'entreprise qui avait aménagé l'intérieur des camions ainsi qu'un contrat conclu avec un abattoir de volaille, en vertu duquel le recourant travaillait exclusivement pour ledit abattoir (les chiffres de l'abattoir concordaient par ailleurs avec le chiffre d'affaires du recourant certifié par l'organe de révision) (cf. décision de la Commission de recours du 7 septembre 2001, in Archives 71 77 consid. 4d).

En l'espèce, toutefois, l'incertitude quant à l'utilisation des véhicules en cause est trop importante et c'est à juste titre que la DGD n'a pas octroyé au recourant le taux préférentiel. En permettant aux contribuables RPLP de bénéficier du taux réduit par simple signature d'un engagement d'utilisation exclusive, la DGD offre à ces derniers une simplification de procédure et place le rapport juridique sous le signe de la confiance. En contrepartie, en absence d'engagement signé, la DGD n'a pas de raison de déroger aux règles régissant le fardeau de la preuve et c'est aux contribuables qu'il revient de prouver leurs affirmations.

b) Selon la pratique administrative, chaque modification effectuée dans le permis de circulation a pour conséquence qu'une nouvelle demande de taxation préférentielle doit être

formulée. En l'espèce, les coordonnées du détenteur officiel (l'engagement initial avait été pris par la société A et non par l'entreprise X Transport de bétail) ainsi que le poids total de divers camions ont été modifiés dans le permis de circulation, ce qui a eu pour conséquence que le taux a été d'office fixé à nouveau à 100% à partir de cette modification.

En ce qui concerne les véhicules VD ..., VD ..., VD ..., il ressort des pièces au dossier que ce n'est pas seulement le détenteur qui a été modifié, mais aussi le poids total. Au vu de ces circonstances, qui laissent supposer que les véhicules en cause ont subi des transformations, c'est à juste titre que la DGD exige la signature d'un nouvel engagement écrit pour l'octroi du taux réduit. Au demeurant la Commission de recours constate que le recourant savait qu'il fallait signer à nouveau le formulaire 56.98 en cas de réimmatriculation, puisqu'il l'a fait en date du 2 juillet 2004 déjà pour l'un des véhicules (VD ..., qui avait été réimmatriculé le 13 avril 2004) ; il est étonnant qu'il ait attendu le 4 novembre pour accomplir cette même démarche par rapport aux véhicules VD ..., VD ..., VD

Le cas du véhicule VD ... se distingue en ceci que seul le détenteur a été modifié ; le poids du véhicule, et apparemment donc le véhicule en tant que tel, est par contre resté identique. La réimmatriculation date du 21 juillet 2004 et le nouvel engagement a été signé le 4 novembre de la même année. Au vu du court laps de temps écoulé et du fait que M. X, en tant que sociétaire de la A signataire, était lié par le formulaire d'engagement valable avant la réimmatriculation du véhicule, la Commission de recours estime qu'il serait excessivement formaliste de ne pas tenir compte de cet élément. Le taux réduit doit donc lui être accordé pour la période du 21 juillet au 4 novembre 2004 pour le dit véhicule et le recours doit être admis sur ce point, ce qui entraîne l'annulation de la taxation n°

4.- a) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, en règle générale, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (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 ailleurs, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

b) Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis au sens du considérant 3b in fine ci-dessus. La décision attaquée est confirmée au surplus. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont fixés à Fr. 2'100.--, et partiellement mis à la charge du recourant à hauteur de Fr. 1'900.--. L'avance de frais se montant à Fr. 2'800.--, le surplus de Fr. 900.-- (Fr. 200.-- et Fr.700.--) est remboursé au recourant dès l'entrée en force du présent prononcé.

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. La jonction des causes CRD 2005-014, 2005-019 et 2005-020 est ordonnée.
2. Les recours de X du 8 février 2005 en la cause CRD 2005-014 et du 25 février 2005 en la cause CRD 2005-019 sont rejetés et les décisions de la Direction générale des douanes du 19 et du 27 janvier 2005 sont confirmées.
3. Le recours de X du 25 février 2005 en la cause CRD 2005-020 est partiellement admis au sens du considérant 3b in fine et la décision de la Direction générale des douanes du 28 janvier 2005 est partiellement annulée. La décision est confirmée au surplus.
4. Les frais de procédure, par Fr. 2'100.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant à hauteur de Fr. 1'900.-- et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'800.--. Le surplus de Fr. 900.-- est remboursé au recourant dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
5. Le présent jugement est notifié au 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 vice-président

Daniel Riedo

La greffière

Liliane Subilia-Rouge