



CRD 2005-031

Président : Pascal Mollard  
Juges : Christine Sayegh ; Kaspar Engeli  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 13 juin 2006**

en la cause

**X**, recourant, représenté par ...

contre

**La Direction générale des douanes**, Division affaires pénales, Monbijoustrasse 40, 3003 Berne  
(réf. ...)

concernant

la perception subséquente de redevances dues ;  
le contingent tarifaire ; le droit d'être entendu ; le principe de la bonne foi

---

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

A.– La raison individuelle X, ..., a pour but de vendre des semences bovines aux éleveurs suisses. Durant l'année 1999, X importa de la semence de taureau à quatre reprises, soit les 16 mars, 6 septembre, 24 septembre et 28 octobre 1999, en revendiquant et obtenant le taux contingent tarifaire (TCT).

B.– L'Office fédéral de l'agriculture (OFAG) avertit l'Administration fédérale des douanes (AFD) qu'aucune part de contingent tarifaire n'avait été octroyée à X pour les importations susmentionnées. Dès lors, la Direction du III<sup>e</sup> arrondissement des douanes/Service des enquêtes de Genève (DIII) ouvrit, au mois de décembre 1999, une enquête pénale administrative et adressa à X, en date du 24 juillet 2002, un procès-verbal final par lequel elle le reconnaissait, entre autres, coupable d'infractions à la loi fédérale sur les douanes du 1<sup>er</sup> octobre 1925 (LD ; RS 631.0).

C.– Toujours en date du 24 juillet 2002, la DIII adressa à X (ci-après : l'assujetti) une décision de perception subséquente de redevances d'entrée s'élevant à Fr. 93'264.85 (droits de douane : Fr. 86'758.10 ; taxe sur la valeur ajoutée : Fr. 6'506.75) représentant la différence des redevances dues, suite au dédouanement à tort de ses importations précitées au TCT au lieu du taux hors contingent tarifaire (THCT).

D.– Par télécopie du 23 août 2002 adressé à la Direction générale des douanes (DGD), l'assujetti déclara faire « opposition » à la décision susmentionnée. Après un délai qui lui fut octroyé par la DGD afin qu'il régularise son recours, l'assujetti, par l'intermédiaire de son représentant, Me B, conclut principalement à la nullité de la décision de perception subséquente du 24 juillet 2002 et demanda la remise de certaines pièces du dossier, ainsi qu'un délai supplémentaire pour pouvoir compléter son recours.

E.– Après que la DGD lui eut remis les pièces requises et refusé l'octroi d'un délai complémentaire, Me B demanda à la DGD l'autorisation de lui remettre les 15'052 doses faisant l'objet de la décision du 24 juillet 2002, afin qu'elles soient détruites, et de libérer ainsi son client de son assujettissement aux redevances d'entrée. Après examen du dossier, la DGD lui répondit qu'une telle destruction n'était pas envisageable, d'une part, parce que son client avait affirmé, lors d'une audition du 7 juin 2002, avoir déjà vendu le tiers desdites doses et, d'autre part, parce qu'il était impossible d'identifier les doses concernées. Me B indiqua alors à la DGD que l'identification des doses était possible grâce aux dates et numéros y figurant et qu'à ce propos, un des agents du bureau de douane de Genève-Aéroport serait en mesure de confirmer que des vérifications avaient été opérées par téléphone, auprès de l'OFAG, lors des dédouanements litigieux.

F.– Par décision du 7 octobre 2003, la DGD rejeta le recours de l'assujetti et confirma la perception subséquente des droits de douane correspondant à la différence entre le TCT et le THCT. La DGD réitéra que le TCT avait été appliqué à tort aux importations en cause et que les redevances non perçues devaient l'être dès lors après coup. Par ailleurs, l'allégation de l'assujetti, selon laquelle il aurait reçu, pour chaque importation litigieuse, une autorisation par téléphone de la part de l'OFAG, via le bureau de douane, s'était révélée inexacte après vérification auprès de l'agent concerné. Quant à l'identification des doses importées en vue de leur destruction, la DGD précisa que la date d'importation, seul critère relevant en l'espèce pour la douane, ne figurait pas sur lesdites doses.

G.– L'assujetti (ci-après : le recourant) interjeta, en date du 7 novembre 2003, 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'admission de son recours et à la nullité de la décision du 7 octobre 2003 rendue par la DGD, avec renvoi de la cause à celle-ci pour nouvel examen dans le sens des considérants et, subsidiairement, à la réformation de la décision précitée de la DGD, en ce sens que l'assujetti ne devait aucun montant à titre de perception subséquente. Le recourant soutint que son droit d'être entendu avait été violé, puisqu'il voulait interroger l'agent de la douane qui avait effectué les entretiens téléphoniques avec l'OFAG lorsqu'il revendiquait le TCT. En outre, le recourant requit l'identification des doses litigieuses afin de les détruire. Par réponse du 27 janvier 2004, la DGD confirma sa décision du 24 juillet 2002, concluant au rejet du recours sous suite de frais et reprenant pour l'essentiel les arguments déjà développés dans sa décision.

H.– La Commission de céans rendit sa décision en date du 9 septembre 2004. Elle confirma la créance de la DGD, fondée sur une application erronée du TCT au moment du dédouanement. La Commission de recours rejeta également le grief de violation du droit d'être entendu, reposant sur la non-audition d'un témoin ayant soi-disant assisté à des entretiens téléphoniques entre des agents de la douane et l'OFAG, dès lors que ce dernier office avait prétendument confirmé un dédouanement au TCT.

En date du 12 janvier 2005, le Tribunal fédéral a admis le recours intenté par l'assujetti et annulé la décision précitée de la Commission de recours du 9 septembre 2004, renvoyant la cause pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

I.– Un nouvel échange d'écritures a été accordé aux parties. Le recourant s'est ainsi déterminé le 15 juin 2005. La DGD y a renoncé en date du 22 juin 2005, se contentant de se référer à ses précédentes écritures. Le recourant a requis l'audition de deux témoins, requête spontanément acceptée par la Commission de céans. Après plusieurs citations et renvois d'audience demandés par le mandataire du recourant, MM. C et D ont finalement été entendus en date du mardi 6 décembre 2005 au siège de la Commission de recours. Un double du procès-verbal de la séance, dûment contresigné, a été envoyé aux parties, lesquelles se sont à nouveau déterminées respectivement les 23 janvier et 10 février 2006.

Les autres faits seront repris, en tant 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 LD, la Commission fédérale de recours en matière de douanes est notamment compétente pour connaître des recours formés à l'encontre des décisions sur recours de la DGD concernant la détermination des droits de douane, y compris

l'assujettissement au paiement des droits. En vertu de l'art. 109 al. 3 LD, la procédure de recours est régie par les art. 44 et suivants de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021). En l'occurrence, dans son arrêt du 12 janvier 2005, la Haute Cour, admettant le recours de l'assujetti, a clairement renvoyé la cause à la Commission de recours, lui enjoignant de rendre une nouvelle décision. La compétence de la Commission de céans ne fait dès lors aucun doute et tout autre examen y relatif apparaît dès lors superflu.

b) Dans son arrêt déterminant tel que précité, la Haute Cour demande à la Commission de céans de rendre une nouvelle décision « dans le sens des considérants ». Compte tenu de la séance du 6 décembre 2005, il faut considérer comme établi que la partie a été entendue au sens où l'a exigé le Tribunal fédéral. La Commission a agréé toutes les demandes de prolongation de délai présentées par le recourant et a accepté d'entendre M. C en présence de ce dernier. Elle a également consenti à entendre un autre témoin présenté par le recourant et prend acte qu'aucune requête d'instruction complémentaire n'a été requise, même dans le cadre des mémoires complémentaires envoyés par les parties. A l'évidence, le complément d'instruction exigé par le Tribunal fédéral a été effectué et la violation du droit d'être entendu réparée.

c) Compte tenu des développements du présent litige, il s'impose, aux yeux de la Commission de céans, de procéder en l'état en deux étapes :

- en premier lieu, il s'agit de réexaminer si la créance fiscale de la DGD doit en principe être confirmée, la partie « en droit » non contestée pouvant être reprise sans autre de la première décision (consid. 2 ci-dessous) ;
- en second lieu, à supposer que la créance soit confirmée sur le fond, il s'imposera encore d'analyser si le recourant a droit à la protection de sa bonne foi et s'il peut, en raison d'assurances de l'administration, être libéré de son obligation de s'acquitter de l'impôt dû pour les importations litigieuses de l'année 1999 (consid. 3 ci-dessous).

2.- a) aa) 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 (art. 9 al. 1 LD). Ces personnes assujetties ou non sont solidairement responsables des sommes dues, les droits de recours entre les assujettis étant réglés par le droit civil. Par ailleurs, 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. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, le cercle des assujettis est défini par l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

bb) 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 (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 7 juillet 1999, en la cause D. et D. SA [2A.586/1998], consid. 4b ; Jean Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in Mémoires publiées par la Faculté de droit de l'Université de A, vol. 46, p. 23 ss, p. 43-44 ; Les infractions fiscales soumises à la loi fédérales sur le droit pénal administratif, in Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, p. 59). L'art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la perception subséquente toute personne qui a retiré un avantage illicite de l'infraction commise, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution. Pour que l'art. 12 al. 2 DPA trouve application, il faut en premier lieu qu'il y ait eu la réalisation objective d'une infraction pénale (voir, entre autres, Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.61 consid. 3d/bb ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 439 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). 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).

cc) 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). 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. 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).

b) aa) Suite à l'accord du 15 avril 1994 instituant l'organisation mondiale du commerce (RS 0.632.20), la Suisse a dû remplacer les restrictions à l'importation qui avaient cours dans le secteur de l'agriculture par des droits de douane (cf. Message du Conseil fédéral du 26 juin 1996 concernant la réforme de la politique agricole : Deuxième étape, FF 1996 IV 114). Le taux des droits de douane est désormais le seul instrument de protection à la frontière (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1073). La quantité de produits agricoles importés ne peut dès lors plus être contrôlée directement, mais seulement indirectement par la fixation de taux de douane et de contingents tarifaires (cf. Remo Arpagaus, Das schweizerische Zollrecht, in Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, édité par Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli, Bâle/A/Munich 1999, p. 57 ; René Rhinow/Gerhard Schmid/Giovanni Biaggini, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Bâle 1998, p. 590 ss). Aux termes de l'art. 17 de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr ; RS 916.01), les droits de douane à l'importation doivent être fixés compte tenu de la situation de l'approvisionnement dans le pays et des débouchés existant pour les produits suisses. Le postulat d'une protection raisonnable de l'agriculture suisse face aux importations n'a dès lors rien perdu de son importance. Suite à la tarification, le seul moyen d'orienter les importations et de protéger l'agriculture consiste à fixer les droits de douane à un niveau approprié, jusqu'à concurrence des taux maximums autorisés par les accords du GATT. Dans les limites prévues par cet accord, les pays membres sont libres de fixer les taux effectivement appliqués (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1111). Afin d'orienter les importations, la Confédération a introduit des prix-seuils pour certains produits agricoles (art. 20 LAgr), ainsi que déterminé des contingents tarifaires (art. 21 LAgr), qui représentent la quantité minimale d'un produit agricole, définie par les engagements pris au sein du GATT, qui peut être importée à un droit de douane bas. Le Conseil fédéral a clairement précisé dans son message que les droits de douane applicables aux importations hors contingent pouvaient être fixés au besoin à un niveau élevé, voire dissuasifs, afin de renchérir les importations supplémentaires et de les rendre inintéressantes (Message 2 GATT, FF 1994 IV 1117 ; ATF 128 II 38 consid. 2b ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 7 janvier 2003, en la cause S. [2A.262/2002], consid. 2). Ces droits ne doivent toutefois pas dépasser le maximum prévu dans la liste LIX-Suisse-Liechtenstein. A cette condition, les importations hors contingent restent possibles moyennant un droit de douane élevé (Message GATT 2, FF 1994 IV 1117). Cet avis du Conseil fédéral est partagé par le Tribunal fédéral qui dans un arrêt récent a clairement admis que les prix fixés pour des importations hors contingent aient un caractère prohibitif (ATF 128 II 38 consid. 2b). Les importations hors contingent ne sont pas interdites, mais taxées au taux hors contingent plus élevé. Selon une pratique constante et tout à fait légale de l'AFD, il est perçu postérieurement la différence de redevances entre le taux du contingent tarifaire et le taux hors contingent, lorsque des marchandises sont importées indûment au taux du contingent tarifaire (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause X. AG [2A.1/2004]).

bb) Tenant compte des accords GATT, l'ancienne loi sur l'agriculture fut modifiée le 16 décembre 1994, par l'introduction des art. 23b et 23c (cf. RO 1995 1837), déléguant au Conseil fédéral la compétence de déterminer les contingents tarifaires. Sur cette base, le Conseil fédéral modifia, en date du 17 mai 1995, l'ordonnance du 21 décembre 1953 relative à des dispositions de caractère économique de la loi sur l'agriculture, aujourd'hui abrogée (Ordonnance générale sur l'agriculture ; RO 1954 1153 et les modifications subséquentes). L'art. 28 al. 1 de cette ordonnance définissait ainsi le contingent tarifaire : « la quantité d'un ou plusieurs produits agricoles pouvant être importés au taux du contingent [...] ». L'al. 2 précisait que les importations hors contingent étaient grevées du taux hors contingent. Les art. 29 à 32 réglaient de nombreuses autres questions générales en rapport avec l'organisation des contingents tarifaires. Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1999, c'est l'ordonnance générale sur l'agriculture précitée qui s'appliquait aux contingents tarifaires sur les importations. Le 1<sup>er</sup> janvier 1999, l'ordonnance générale sur l'agriculture a été abrogée par l'ordonnance générale du 7 décembre 1998 sur l'importation de produits agricoles (ordonnance sur les importations agricoles, OIAgr ; RS 916.01). L'importation de semence animale est notamment réglée par l'Ordonnance du 20 avril 1988 concernant l'importation, le transit et l'exportation d'animaux et de produits animaux (OITE ; RS 916.443.11).

c) aa) En l'espèce, il convient d'abord de relever que le Tribunal fédéral n'a en aucun cas accueilli des griefs de fond, ni relevé spontanément des erreurs quant à l'existence même de la créance en cause. Il est cependant vrai qu'il ne s'est prononcé que sur la violation du droit d'être entendu et on ne saurait prétendre que l'arrêt de la Haute Cour a, en soi, acquis autorité de chose jugée quant à la créance fiscale elle-même. Cela dit, il convient de signaler plusieurs éléments qui sont de nature à en confirmer le bien-fondé, même après le renvoi de la cause par-devant la Commission de céans. En premier lieu, l'arrêt cité précise lui-même que, pour importer éventuellement les doses litigieuses au TCT, il faudrait apporter la preuve de l'existence d'autorisations orales, ce qui démontre bien qu'à défaut, il n'est pas question de remettre en cause la légitimité de la dette fiscale. La séance du 6 décembre 2005 n'a rien apporté non plus, qui eût pu ébranler la pertinence du recouvrement de ladite créance. Même limitée à la problématique de l'existence de promesses données ou non, dite séance n'a fait ressortir aucun fait nouveau qui pourrait remettre en question la reprise fiscale reposant sur la différence entre le THTC et le TCT. Enfin, il faut rappeler que le recourant lui-même, dans toutes ses écritures antérieures, et y compris dans son recours au Tribunal fédéral, n'a pas contesté en soi la légalité de la créance fiscale. En définitive, il faut donc à nouveau constater sur le fond que le recourant a, durant l'année 1999, importé des doses de semence animale au TCT sans avoir obtenu de part de contingent tarifaire délivré par l'OFAG pour l'année précitée, de sorte qu'il doit, à titre de perception subséquente, s'acquitter des droits de douane au THCT au sens de la décision de la DGD du 9 septembre 2004.

bb) Certes, dans son mémoire complémentaire du 23 janvier 2006, le recourant tente aujourd'hui de tirer partie de la séance du 6 décembre 2005. Il relève notamment qu'« à partir du moment où une autorisation a pu être octroyée au recourant, on ne saurait plus parler d'avantage illicite » (mémoire précité, en page 3). Cet argument est manifestement mal fondé.

En aucune manière, la prétendue promesse ne saurait remettre en cause la légalité de la créance fiscale, laquelle repose sur des éléments clairs et patents. La seule question à résoudre en l'état est uniquement de savoir si, *en dépit* du bien-fondé de la créance, le recourant peut ne pas s'acquitter de l'impôt en raison du fait que les conditions du principe de la bonne foi sont remplies. En effet, s'il s'avère qu'il est violé en l'espèce, ledit principe n'altère nullement l'existence de la créance ; il fait simplement obstacle à son recouvrement. Preuve en est que dans une certaine jurisprudence, le principe de la légalité primerait même le principe de la bonne foi (voir notamment consid. 3a ci-après). Bref, il suffit à ce stade de relever qu'il s'impose uniquement d'examiner si les conditions du principe de la bonne foi sont réalisées. D'ailleurs, le recourant étant directement importateur, il est assujéti sur la base des art. 9 et 13 LD, l'art. 12 al. 2 DPA n'étant déterminant que sous l'angle de la prescription (par déduction, arrêt du Tribunal fédéral du 8 février 2005, en la cause R. T. [2A.608/2004], consid. 3 et 3.3). L'importation de semences de taureau au TCT sans avoir obtenu de part de contingent tarifaire pour l'année 1999 constituant une infraction pénale à la législation douanière en vertu de l'art. 74 LD, la Commission de recours ne peut que constater à nouveau que le recourant n'a pas fait valoir d'argument permettant à la DGD de renoncer, en tout ou partie, à la perception subséquente des droits de douanes au THCT.

3.- a) aa) Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), le principe de la protection de la bonne foi énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 428). Il s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 636 s., consid. 6.1, 118 Ib 316 consid. 3b, voir cependant décision de la Commission de céans du 13 décembre 1994, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb). Ainsi, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies (arrêts non publiés du Tribunal fédéral, du 27 février 2006, en la cause R. [2A.527/2005], consid. 3, du 11 juillet 2003, en la cause S. SA [2A.561/2002], consid. 3.2 ; décision de la Commission de recours du 9 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b) :

- l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas) ;
- l'autorité était compétente ou censée l'être ;
- l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni ;

- ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;
- enfin, la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 108, n° 509 ; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss, ch. 668 ss).

bb) Selon le Tribunal fédéral, lequel n'est toutefois de loin pas suivi par l'entier de la doctrine, en droit fiscal, le champ d'application du principe de la bonne foi est moins étendu que dans d'autres domaines du droit, vu l'importance que le principe de la légalité y revêt. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 131 II 636 s., consid. 6.1, 118 Ib 316 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [CRC 1999-034], consid. 7b ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich, p. 28 ; *contra* : décision de la Commission de céans, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Moor, op. cit., vol. I, p. 429 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 95).

b) aa) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA ; voir toutefois, en matière fiscale, l'art. 2 al. 1 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives 62 424 consid. 2b ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb).

bb) Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle 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 doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 264 ; Knapp, op. cit., p. 419, n° 2021).

c) aa) En l'espèce, s'agissant des quatre importations litigieuses de l'année 1999, il y a lieu de relever certaines contradictions dans les propos tenus par M. C, chef ... au sein de .... En date du 21 juillet 2003 (dossier de la DGD, pièce n° 16, en page 2), le témoin nie avoir téléphoné à l'OFAG, alors qu'au cours de l'audience du 6 décembre 2005, il admet l'avoir fait (procès-verbal de son audition, en page 2, ch. 5 *in fine*). Au cours même de l'audience citée, il a également tergiversé. En début de séance, il admet que pour deux des quatre importations litigieuses, il y a eu des contacts de sa part avec l'OFAG (procès-verbal de son audition, en page 2, ch. 5 *in fine*), certes avec imposition THTC (procès-verbal précité, en page 3, ch. 9, 10 et 11), mais par la suite, il s'est ravisé en disant que les deux appels cités ont « pu » avoir lieu depuis le 2<sup>ème</sup> semestre, sans pouvoir préciser plus avant (procès-verbal précité, en page 6, ch. 22) et avouant finalement n'être pas certain d'y avoir procédé (procès-verbal précité, ch. 21 ; voir aussi, en page 8, ch. 25).

bb) De telles imprécisions laissent songeur, mais elles n'appellent aucun commentaire particulier de la Commission de céans dans le cadre de la cause à juger, dont l'objet est uniquement de savoir si la créance fiscale peut, oui ou non, être recherchée par le DGD. Il apparaît indiscutable que le témoignage de M. C n'est pas complètement crédible et qu'il jette une incertitude supplémentaire sur l'existence ou non d'appels téléphoniques effectués par la douane, via l'OFAG, pour les importations litigieuses de l'année 1999. Quant au second témoignage, celui de M. D, il n'apporte vraiment rien de bien tangible et il est même avéré que ce dernier n'assumait qu'une fonction de caissier, sans jamais avoir de contact avec l'OFAG (procès-verbal de l'audition de M. D, en page 2, ch. 3 et 4). Il ne suffit donc pas de conclure, comme le fait le recourant, qu'il « n'y a rien qui puisse exclure des autorisations orales » (mémoire du 23 janvier 2006, en page 2), car une telle affirmation réduit l'éventualité de promesses au niveau d'une pure conjecture et, sur ce plan, il faut donner raison à l'intimée (déterminations de la DGD du 20 février 2006, en page 1). D'un autre côté, il est vrai, il faut au moins admettre que M. C est clair sur un point : il a toujours clairement affirmé qu'il n'avait jamais octroyé de promesses de dédouanement au TCT. Il n'en demeure pas moins que, tout bien pesé, et après les investigations requises, la Commission de recours est dans l'incertitude absolue quant à l'existence et au contenu d'assurances de dédouanement au TCT données ou non au recourant par le bureau de douane, via l'OFAG.

cc) Cela étant, comme aucun autre moyen de preuve n'a été requis et que de nouvelles mesures d'instruction apparaissent vaines, il suffit d'observer que les promesses topiques n'ont manifestement pas été prouvées. Or, s'agissant de promesses orales, qui plus est téléphoniques, il incombait manifestement au recourant d'en apporter la preuve incontestable. On sait au surplus que les exigences de preuve en matière d'assurance téléphonique sont très élevées et on ne saurait se contenter ni d'allégations, ni d'incertitudes (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 mars 2006, en la cause B. [CRC 2005-105], consid. 5c avec renvois). Le Tribunal fédéral est d'ailleurs sans équivoque dans la cause présente. Dans son arrêt précité du 12 janvier 2005, il indique clairement que même si la violation du droit d'être entendu doit être réparée, il incombera au recourant « de prouver l'existence d'autorisations orales pour importer les doses incriminées au TCT et que, vu le caractère insolite de la forme

sous laquelle auraient été délivrées ces prétendues autorisations, les exigences quant à la preuve seront élevées » (arrêt précité, en page 6, consid. 2.3). Une telle rigueur s'impose d'ailleurs de manière définitive, lorsque l'on remarquera qu'en l'occurrence, les promesses de base dont il est question sont celles de l'OFAG faites par téléphone à la douane au moment des importations et non pas celles qui existeraient entre ledit office et le recourant lui-même. De telles assurances directes de l'OFAG ne font pas partie des griefs soumis à la Commission de céans et, de toute manière, elles ne sont pas non plus prouvées (interrogatoire du recourant, procès-verbal de la séance d'instruction du 6 décembre 2005, en page 4 ; voir aussi dossier de la DGD, pièce n° 3, ainsi que les lettres de l'OFAG des 1<sup>er</sup> avril, 23 septembre, 4 octobre et 11 novembre 1999). En conséquence, le recourant doit supporter les conséquences de la répartition du fardeau de la preuve. La condition de l'existence de promesses au sens de la jurisprudence n'est pas réalisée et, pour ce seul motif, le recours doit être rejeté.

dd) Par abondance de motivation, et à supposer qu'il y ait eu promesses, il sied de noter que la quatrième condition telle que précitée ne serait pas non plus réalisée. En effet, l'interrogatoire du recourant laisse apparaître clairement qu'il n'a pas, en soi, pris des mesures lui portant préjudice au sens de la jurisprudence après l'avènement desdites « promesses ». Au moment de l'importation, en effet, il s'est simplement dit prêt à s'acquitter ou non de la dette fiscale suivant la réponse qu'on lui ferait. Les déclarations du recourant sont claires à ce sujet ; lors de son interrogatoire en date du 6 décembre 2005, il a précisé qu'il payait tout bonnement ce qu'on lui demandait (interrogatoire du recourant, procès-verbal de la séance d'instruction du 6 décembre 2005, en page 3). Le principe de la bonne foi ne saurait donc s'appliquer dans de telles circonstances. C'est même le cas type où le principe de la légalité doit l'emporter sur toute autre considération. L'assujetti n'ayant pris aucune disposition spéciale et se disant prêt, le cas échéant, à dédouaner ses importations – même subséquemment – une éventuelle erreur de la part de l'administration des douanes devrait de toute façon être rectifiée et il en irait de même en cas d'inadvertances commises par l'OFAG.

ee) Enfin, dans la mesure où elles s'avèrent pertinentes, les dernières remarques du recourant dans son mémoire complémentaire du 23 janvier 2006 ne sont pas fondées. En particulier, il est vain de souligner que des appels téléphoniques entre la douane et l'OFAG « se faisaient fréquemment » (mémoire précité, en page 1 ; voir aussi, procès-verbal de la séance d'instruction du 6 décembre 2005, en page 4 et suivantes) ou que le recourant faisait l'objet d'une attention particulière (mémoire du recourant du 23 janvier 2006, en page 2 ; voir aussi, procès-verbal de l'audition de M. C, en page 7, ch. 25 ; interrogatoire du recourant, procès-verbal de la séance d'instruction du 6 décembre 2005, en page 3). Tout cela est peut-être vrai et il faut sans doute admettre que des appels et demandes de confirmation de la douane à l'OFAG ont été érigés en pratique administrative systématique (procès-verbal de l'audition de M. C, en page 4). Mais là non plus, la Commission de céans n'a pas à commenter un tel procédé. Il suffit de constater à nouveau que, pour les importations litigieuses, aucune promesse d'imposition au TCT ne peut être admise comme un fait établi. Par ailleurs, il n'est pas plausible de reprocher à l'administration de n'avoir pas conservé de notes téléphoniques (mémoire du recourant du 23 janvier 2006, en pages 2 et 4) et de lui faire grief d'être ainsi « puni » par une telle omission. En

réalité, en cas de promesse par voie téléphonique, il incombe à l'administré de prendre toutes les mesures adéquates et de requérir, le cas échéant, des confirmations écrites, sous peine de se borner à de simples allégations, forcément insuffisantes (arrêt du Tribunal fédéral du 21 mars 2006, en la cause J-L. G. [2A.269/2005], consid. 4). Le contribuable ne peut dès lors que s'en prendre à lui-même si, confronté à une procédure contentieuse, il n'a pas pris les précautions pour supporter avec succès le fardeau de la preuve qui pèse incontestablement sur lui.

4.- a) Au vu de ce qui précède, le recours doit donc être rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, 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 les surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [ci-après : ordonnance sur les frais ; RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, compte tenu des circonstances du cas d'espèce, en application de l'art. 4a let. b de l'ordonnance sur les frais, il est renoncé au prélèvement de frais de procédure dans le cadre de la présente procédure. Compte tenu du renvoi par-devant la Commission de céans, il appartient à celle-ci de fixer les frais de procédure relatifs à sa première décision, lesquels sont remis en application de la même disposition que précitée. L'avance de frais de Fr. 4'500.- effectuée par le recourant dans le cadre de la procédure antérieure doit donc lui être restituée. Enfin, en application de l'art. 6 al. 3 de l'ordonnance précitée sur les frais et indemnités en procédure administrative, les frais de procédure pour les décisions antérieures sont normalement remis dans la même mesure.

#### **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 7 novembre 2003 est rejeté et la décision de la Direction générale des douanes du 7 octobre 2003 est confirmée, sous réserve du chiffre 2 de son dispositif, lequel est annulé au sens du considérant 4b.

2. Il n'est pas prélevé de frais de procédure.
3. Les frais de procédure relatifs à la décision CRD 2003-183 rendue par la Commission fédérale de recours en matière de douanes en date du 9 septembre 2004 par Fr. 4'500.- sont intégralement remis, l'avance de frais de Fr. 4'500.- étant restituée au recourant.
4. 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de douanes

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto