



Vice-président : Daniel Riedo
Juges : Erica Kobel-Itten ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

CRD 2005-038
CRD 2005-061

Décision du 23 août 2005

en la cause

X. Sàrl, ..., recourante, représentée par H. SA,

contre

La Direction générale des douanes, Section RPLP 1, Gutenbergstrasse 50, 3003 Berne,
(réf. ...)

concernant

redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations ;
demandes de sûretés

I. En fait :

A.– La société X. Sàrl a pour but l'exploitation d'une entreprise de transport de marchandises en tout genre, selon l'extrait du registre du commerce, auquel elle a été inscrite le 18 mars 2005.

B.– Le 18 avril 2005, la Direction générale des douanes (DGD) notifia à X. Sàrl une demande de sûretés d'un montant de Fr. 105'800.--, au sujet des véhicules FR 1 (matricule ...) et FR 2 (matricule ...).

A titre de motivation, la DGD se référa au fait que les associés-gérants de la société (M. A et Mme A) avaient eu plusieurs véhicules immatriculés à leur nom et que le montant total ouvert en faveur de la DGD concernant ces véhicules se montait à Fr. 60'632.35. Or M. et Mme A avaient procédé à une nouvelle immatriculation des véhicules en cause, dans le but de contourner la procédure de retrait des plaques (passage de M. à Mme A ; passage de Mme à M. A, puis à X. Sàrl).

Le 21 avril 2005, la DGD rendit une décision à l'encontre de B SA requérant de celle-ci le versement d'une sûreté de Fr. 17'700.-- en raison de la semi-remorque FR 3 immatriculée à son nom mais tractée par les véhicules FR 4 et FR 2, immatriculés au nom de M. A et de X. Sàrl.

C.– Par recours du 18 mai 2005 adressé à la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après : la Commission de recours ou la Commission de céans), la société X. Sàrl (ci-après : la recourante), par son mandataire ..., a contesté ces décisions, en concluant à l'annulation de la décision du 18 avril 2005 et à l'annulation de la décision du 21 avril 2005 rendue à l'encontre de B SA, qui la concernait en tant que tiers. Elle conclut également à ce que la DGD soit condamnée à verser une indemnité de Fr. 5'000.-- pour la couverture des frais et dépens et à ce qu'une indemnité équitable de Fr. 3'000.-- lui soit accordée pour atteinte à sa personnalité et à son crédit, les lettres recommandées envoyées à ses partenaires commerciaux lui ayant causé un grave préjudice commercial et une menace de résiliation desdits rapports d'une part et mettant en danger les époux A dans leur santé psychique d'autre part. Finalement elle réclame une indemnité équitable de Fr. 1'000.-- en faveur de B SA pour le tort subi.

Sur le fond, la recourante estime qu'il ne faut pas confondre les entités juridiques. Elle explique que M. A possédait une entreprise sous son nom individuel et qu'il agissait en qualité de sous-traitant pour une entreprise valaisanne qui lui aurait fait perdre un montant estimé à au moins Fr. 40'000.--, ce qui l'a obligé à cesser ses activités à titre d'indépendant et, pour faire face à ses obligations familiales, à créer avec son épouse X. M. A est tout à fait disposé à régler les engagements de son ancienne raison individuelle à des conditions de remboursement raisonnables et déplore l'intransigeance de la DGD. Quant à X, c'est une entreprise viable et l'impôt n'a pas été mis en péril. La recourante se réfère ensuite à un séquestre ordonné le 16 mars 2005 sur les véhicules FR 4 et FR 5, suite auquel Mme A a versé le 24 mars 2005 un montant de Fr. 20'000.-- à l'Office de poursuites de C. Malgré ce versement, le séquestre n'a pas été levé avant le 18 avril 2005 et, bien qu'il ait été ordonné à tort (les camions étant propriété d'un tiers), les frais ont été mis à charge de M. A. Concernant les véhicules visés par les sûretés demandées le 18 avril 2005, la recourante explique qu'elle loue le camion FR 1 et que le camion FR 2 n'est pas chez elle. La décision serait confuse et ne permettrait pas d'identifier les véhicules concernés. Elle relève aussi, au sujet du montant réclamé de Fr. 105'800.--, que Fr. 60'000.-- concernent un tiers (M. A), somme sur laquelle Fr. 20'000.-- ont déjà été payés, et que

Fr. 45'800.-- sont sans objet puisqu'elle n'a encore déposé aucun relevé. Concernant l'absence d'effet suspensif du recours, la recourante estime qu'il est contraire à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) et que, de surcroît, le juge compétent cantonal selon le droit des poursuites et faillite (art. 23 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP ; RS 281.1]) ne s'est pas prononcé. La recourante mentionne encore le fait que le 21 avril 2005, la DGD a décidé, « dans son dos », de demander à B SA une sûreté de Fr. 17'700.-- pour la semi-remorque FR 3 que la recourante louait à celle-ci. Suite à cette décision, B SA a demandé à la recourante de reprendre ce véhicule tout en maintenant un contrat de location. En conclusion, la recourante invoque les griefs suivants : déni de justice, arbitraire, violation des règles de la bonne foi, graves atteintes à l'Etat de droit, violation de l'égalité de traitement, violation du principe de la proportionnalité et du droit d'être entendu.

Le 24 mai 2005, la recourante a contesté devant la Commission de recours de céans une décision rendue à son encontre par la DGD en date du 17 mai 2005, requérant la fourniture d'une sûreté d'un montant de Fr. 21'300.-- pour le véhicule FR 6 (matricule ...) immatriculé à son nom. Elle a complété son recours en date du 17 juin 2005, en s'étonnant par ailleurs que le versement d'une avance de frais soit à nouveau requis par la Commission de recours. En date du 20 juin 2005, le Vice-président de la Commission de recours a répondu que, certes, il avait déjà requis des avances de frais, mais ceci en rapport avec d'autres décisions (du 18 et du 21 avril 2005) que la décision attaquée en l'espèce (du 17 mai 2005). La Commission de recours avait par ailleurs tenu compte de l'existence d'un recours parallèle de X. Sàrl en fixant l'avance de frais au minimum établi par le tarif de la Commission de recours du 1^{er} juin 1994 relatif aux avances de frais.

Le montant de l'avance de frais en rapport avec ce recours n'a toujours pas été crédité sur le compte de la Commission de recours à ce jour.

D.– Par courrier électronique du 1^{er} juillet 2005, la DGD indiqua à la Commission de recours que Mme A était sous conseil légal. Interpellée à ce sujet, la recourante fit parvenir, le 15 juillet 2005, un document à la Commission de recours dont il ressortait que les informations de la DGD étaient dépassées et infondées.

E.– Par réponse du 8 juillet 2005, la DGD a conclu au rejet du recours du 18 mai 2005 déposé à l'encontre de sa décision du 18 avril 2005, avec suite de frais. Elle expose que le compte de M. A présente un solde en sa faveur de Fr. 71'972.40 et celui de Mme A un solde de Fr. 4'961.20. Durant l'année 2004, deux demandes de sûretés ont été adressées à Mme A qui les a acquittées, pour les véhicules FR 7 (matricule ...) et FR 8 (matricule ...). Comme les factures relatives à ces véhicules n'ont par contre pas été acquittées, les sûretés ont permis de couvrir partiellement les factures. Le 19 janvier 2005, une demande de sûretés a été adressée à M. A pour les véhicules FR 4 (matricule ...) et FR 5 (matricule ...) ; la DGD mentionne n'avoir reçu versement relatif à cette dernière décision. La DGD rappelle aussi qu'en 2003, un plan de paiement avait été accordé à M. A, mais que celui-ci n'en avait pas respecté les modalités. En

outre, diverses procédures de retrait de plaques ont été engagées auprès de l'Office de la circulation et de la navigation (OCN) de D suite au non-paiement de la RPLP. Les époux A auraient cependant contrevenu aux décisions de l'OCN en ne déposant ni les permis de circulation ni les plaques de contrôle. La DGD estime que le comportement passé de M. et Mme A peut raisonnablement être considéré comme ayant mis en péril la redevance due par la recourante dont M. et Mme A sont associés, gérants avec signature individuelle. Concernant le grief selon lequel M. A agissait en qualité de sous-traitant pour une entreprise valaisanne qui lui aurait fait perdre un montant estimé à au moins Fr. 40'000.--, la DGD répond que les véhicules étaient immatriculés au nom de M. A et que celui-ci est dès lors considéré comme seul assujéti. Par ailleurs, la DGD explique que divers points du recours concernent la décision du 19 janvier 2005, raison pour laquelle elle n'entre pas en matière sur ces points. Ensuite, elle refuse, pour diverses raisons, la proposition d'arrangement de paiement déposée par la recourante. Finalement elle explique avoir respecté le droit d'être entendu de la recourante et rappelle le principe de l'égalité de traitement, obligeant la DGD à éviter que des privés ou des sociétés ne s'acquittant pas de la redevance ne se procurent ou ne procurent à des tiers des avantages financiers.

F.– Par courrier du 15 juillet 2005, la recourante a informé la Commission de recours du fait que l'OCN avait décidé le 17 juin 2005 le retrait du permis de circulation et des plaques du véhicule FR 6 et a produit une copie de son recours à la DGD. Elle s'étonne de ce que l'instance de recours quant à cette décision soit la DGD, qui est ainsi juge et partie. La recourante a en outre indiqué que, suite à une demande de fourniture de sûretés adressée à la société E, qui lui avait mis en leasing le véhicule ZH ..., la société F à G avait compensé le montant dû par la société E avec le montant qu'elle devait elle-même à la recourante, lui portant ainsi un énorme préjudice. La recourante n'a pas été informée de la demande de sûretés adressée à la société E et n'avait ainsi pas la possibilité de l'attaquer ; elle estime que ceci viole les règles relatives à la notification et que de telles décisions doivent être déclarées sans effet, comme cela est aussi le cas pour la décision du 21 avril 2005 notifiée à B SA.

Constatant que la recourante avait dans son recours également indiqué qu'elle recourait à titre de tiers contre la notification d'une demande de sûretés à B SA, le Vice-président de la Commission de recours a, par courrier du 29 juillet 2005, prié la recourante de lui expliquer, pièces justificatives à l'appui, en quoi consistait exactement le dommage qui lui était causé par cette décision, et dans quelle mesure l'annulation de la décision adressée à B SA mettrait fin à ce dommage. Il lui a imparti un délai de trois jours dès réception courrier pour répondre à la mesure d'instruction, indiquant qu'à défaut le recours fait à titre de tiers pourrait être déclaré irrecevable.

La recourante a répondu par courrier du 5 août 2005. En même temps, elle a formulé diverses remarques relatives à la réponse de la DGD. Elle a également requis la restitution de l'effet suspensif.

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, la décision de la DGD date du 18 avril 2005 et a été reçue par la recourante au plus tôt le lendemain. Celle-ci a recouru en date du 18 mai 2005, en respectant le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière, sous réserve des distinctions qui suivent.

b) H SA., a contesté par un seul et même recours la décision du 18 avril 2005 rendue à l'encontre de X. Sàrl et la décision du 21 avril 2005 destinée à B SA.

La Commission de recours a décidé de séparer ce recours en deux décisions dans la mesure où ils touchent deux sujets de droit différents.

Le recours déposé au nom de B SA contre la décision du 21 avril 2005 est donc traité dans le cadre d'une autre décision (dossier CRD 2005-039).

Par souci d'économie de procédure, il convient par contre de se prononcer dans la présente décision sur le recours déposé en tant que tiers par X. Sàrl contre la décision du 21 avril 2005 destinée à B SA, même si en principe ce recours aurait dû faire l'objet d'une procédure et d'une décision distincte.

En l'espèce la recourante estime que les décisions de sûretés adressées aux sociétés B SA, ainsi que E, auraient également dû lui être notifiées, ce qui lui aurait permis de recourir à leur encontre. La Commission de recours constate que si la recourante estime être touchée dans ses intérêts dignes de protection par une décision de la DGD qui ne lui a pas été notifiée, et que le délai de recours est échu (ce qui est le cas de E), il lui revient de demander à la DGD de lui notifier cette décision, la notification faisant partir un nouveau délai de recours. La recourante a ainsi ensuite la possibilité d'attaquer auprès de la Commission de recours la décision de la DGD, voire, le cas échéant d'attaquer l'éventuel refus de la DGD de rendre une décision. Si le délai de recours n'est pas encore échu comme c'est le cas pour B SA, le tiers - en l'occurrence la recourante - a également naturellement la possibilité de recourir et ne perd pas ses droits.

La recourante a recouru dans le délai de 30 jours. Il convient encore de déterminer si la recourante peut justifier d'un intérêt digne de protection pour attaquer la décision notifiée à B SA. En effet pour que le Tribunal puisse entrer en matière sur ce recours en tant que tiers, il est

nécessaire que la recourante (X. Sàrl) ait intérêt, au moment où la Commission de recours rend sa décision, à l'annulation de la décision notifiée à B SA. Si X. Sàrl n'a pas d'intérêt à l'annulation de la décision notifiée à B SA, elle n'a pas qualité pour recourir (selon l'art. 48 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative ; RS 172.021). En l'espèce, la recourante a indiqué dans son recours : « La DG des douanes a causé à X. Sàrl et M. C. A une atteinte au crédit grave puisque B SA a demandé à X. Sàrl de reprendre ce véhicule à son nom tout en maintenant un contrat de location ». Considérant que cette phrase nécessitait quelques éclaircissements, le Vice-président de la Commission de recours a, par courrier du 29 juillet 2005, prié la recourante de lui expliquer, pièces justificatives à l'appui, en quoi consistait exactement le dommage qui lui était causé par cette décision (en particulier quel était le sort de la remorque concernée et du contrat de location), et dans quelle mesure l'annulation de la décision adressée à B SA mettrait fin à ce dommage, ou, en d'autres termes, quelles seraient les conséquences concrètes pour X. Sàrl de l'annulation de la décision notifiée à B SA. Il lui a imparti un délai de trois jours dès réception courrier pour répondre à la mesure d'instruction, indiquant qu'à défaut le recours fait à titre de tiers pourrait être déclaré irrecevable.

En réponse à cette mesure d'instruction, la recourante a indiqué que, suite à la décision de la DGD, B SA lui avait immédiatement réclamé cette somme, mais sans fournir aucune preuve de cette affirmation. Comme pièce justificative, elle n'a fourni qu'une copie d'un contrat de location conclu avec B SA le 26 avril 2005, soit après la décision notifiée à B SA. Il en ressort que la semi-remorque FR 3 fait l'objet d'une location pour la somme de Fr. 72.--/par jour. Cette pièce ne montre cependant pas en quoi la décision de la DGD aurait causé un tort à la recourante. Sur cette base, en l'absence de moyens de preuve, la Commission de recours ne peut que constater que la recourante n'a pas prouvé son intérêt à voir annuler la décision notifiée à B SA. Le recours déposé au titre de tiers par la recourante contre la décision notifiée à B SA doit donc être déclaré irrecevable et la Commission de recours n'entrera pas en matière sur la question.

c) aa) 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). En l'espèce, les deux décisions rendues par la DGD en date des 18 avril 2005 et 17 mai 2005 à l'encontre de la recourante présentent une étroite unité dans les faits. Il convient d'ordonner la jonction des recours (dossiers CRD 2005-038 et 061), 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.

bb) Le prélèvement d'une avance de frais a pour but de garantir la couverture des frais qui résulteront vraisemblablement de la procédure devant la Commission de recours, pour le cas dans lequel la partie recourante n'aurait pas gain de cause. L'autorité de recours perçoit en

conséquence du recourant une avance de frais équivalente aux frais de procédure présumés et qu'elle lui impartit pour le versement de cette somme un délai raisonnable en l'avertissant qu'à défaut elle n'entrera pas en matière (cf. art. 63 al. 4 PA ; décisions non publiées de la Commission de céans du 19 mai 2005, en la cause T. [CRD 2005-021] et du 28 septembre 2004, en la cause D. SA [CRD 2004-100], et les références citées ; cf. aussi Moser, op. cit., ch. 4.2).

cc) En l'espèce, les règles de procédure susmentionnées ont été appliquées. La recourante n'a cependant pas versé l'avance de frais requise en relation avec le recours du 24 mai 2005 (affaire CRD 2005-061), attaquant la décision de la DGD du 17 mai 2005, requérant la fourniture d'une sûreté d'un montant de Fr. 21'300.-- pour le véhicule FR 6 (matricule ...). Le recours du 24 mai 2005 doit donc être déclaré irrecevable et la Commission de recours n'entrera pas en matière sur la question.

d) Dans son recours, la recourante se réfère à un séquestre ordonné le 16 mars 2005 sur les véhicules FR 4 et FR 5, suite auquel Mme A a versé le 24 mars 2005 un montant de Fr. 20'000.-- à l'Office de poursuites. Elle indique que, malgré ce versement, le séquestre n'a pas été levé avant le 18 avril 2005 et, bien qu'il ait été ordonné à tort (les camions étant propriété d'un tiers), les frais ont été mis à charge de M. A. Selon la réponse de la DGD, ces Fr. 20'000.-- ont permis d'acquitter des factures de 2003.

Ces griefs concernent une décision du 16 mars 2005, déjà entrée en force au moment du recours, et qui ne peut ainsi en principe plus être attaquée, ainsi qu'une décision de levée de séquestre du mois d'avril, émanant de l'Office des poursuites et pour laquelle la Commission de céans n'est pas compétente. La Commission de recours n'entrera dès lors pas en matière sur ces points.

2.- Par courrier du 5 août 2005, la recourante a requis la restitution de l'effet suspensif. En règle générale, conformément à l'art. 55 al. 1 PA, le recours a effet suspensif *ex lege*, mais l'autorité inférieure peut toutefois prévoir qu'un recours n'aura pas cet effet, pour autant que la décision ne porte pas sur une prestation pécuniaire (art. 55 al. 2 PA). Sont réservées les dispositions d'autres lois fédérales prévoyant qu'un recours n'a pas d'effet suspensif (art. 55 al. 5 PA).

Selon l'art. 48 al. 3 ORPL, le recours contre des décisions relatives à la constitution d'une garantie n'a pas d'effet suspensif. En édictant cette disposition, le Conseil fédéral n'a pas violé le droit fédéral, mais s'est au contraire aligné sur les réglementations déjà existantes (cf. art. 123 al. 1 de la loi fédérale du 1^{er} octobre 1925 sur les douanes [LD ; RS 631.0] ; art. 70 al. 3 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA ; RS 641.20] ; art. 169 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD ; RS 642.11] ; art. 47 al. 3 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA ; RS 642.21] ; art. 43 al. 3 de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre [LT ; RS 641.10]). Cette dérogation au principe général posé par la loi sur la procédure administrative permet en effet

d'éviter qu'un contribuable ne puisse – pendant le délai de recours et jusqu'au moment où l'autorité de recours a rendu sa décision – distraire des valeurs patrimoniales au détriment de l'autorité fiscale ou douanière, sans que celle-ci ni l'instance de recours ne puissent intervenir. De même que les articles de loi susmentionnés, l'art. 48 al. 3 ORPL l'emporte en tant que *lex specialis* sur l'art. 55 al. 2 PA. Cette solution s'impose d'autant plus que le législateur lui-même a prévu, à l'art. 14 al. 2 LRPL, que l'art. 123 LD concernant le dépôt de sûretés était applicable par analogie en matière de redevance sur le trafic des poids lourds (cf. décisions de la Commission de céans du 28 mai 2004, en la cause M. [CRD 2004-018] consid. 2, du 16 janvier 2004, en la cause H. [CRD 2003-200] et du 5 décembre 2003, en la cause K. [CRD 2003-167] ; Moser, op.cit., ch. 3.14). Il ressort de la formulation de l'art. 48 al. 3 ORPL que l'effet suspensif est de toute manière exclu, sans que des exceptions ne puissent être envisagées. Si le législateur avait souhaité une plus grande souplesse d'application, il aurait dû le mentionner expressément dans la loi comme cela a par exemple été le cas en matière de marchés publics (cf. l'art. 28 de la loi fédérale du 16 décembre 1994 sur les marchés publics [LMP ; RS 172.056.1] ; voir aussi la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 18 novembre 1998, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.50 consid. 2b).

L'art. 48 al. 3 ORPL l'emporte aussi en tant que *lex specialis* sur les règles du droit de la poursuite.

C'est dès lors à juste titre que la DGD a décidé qu'un éventuel recours contre sa décision du 18 avril 2005 ne serait pas assorti de l'effet suspensif.

3.– 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). Il peut prévoir le paiement anticipé, la fourniture de sûretés ou de garanties ainsi que des procédures simplifiées. Les art. 123 et 124 LD concernant le dépôt de sûretés sont applicables par analogie (art. 14 al. 1 et 2 LRPL).

b) Faisant usage de sa compétence, le Conseil fédéral a décidé que les autorités d'exécution peuvent faire garantir les redevances, les intérêts et les frais, y compris ceux qui ne sont ni entrés en force ni exigibles, si leur paiement semble compromis ou si la personne assujettie à la redevance est en retard de paiement (art. 48 al. 1 ORPL). Selon l'al. 2 de l'art. 48 ORPL, la décision relative à la fourniture d'une sûreté doit indiquer la cause de cette mesure, le

montant à garantir et l'office qui accepte les sûretés ; elle est réputée ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 LP.

aa) La demande de sûretés constitue une mesure administrative donnant à l'autorité la possibilité d'agir sur le patrimoine de l'assujéti pour garantir le paiement d'une taxe, lorsque celui-ci semble mis en péril. Il n'est pas nécessaire que les créances compromises aient été fixées par une décision passée en force ni même qu'elles soient échues ; elles doivent toutefois paraître vraisemblables et le montant réclamé ne doit pas s'avérer disproportionné (JAAC 67.47 consid. 2c). Lors de l'examen de la vraisemblance de l'existence d'une créance à garantir, il n'y a pas lieu de se demander si la créance est matériellement fondée ; un examen *prima facie* est suffisant. Le but de la sûreté est de permettre que la créance fiscale puisse être effectivement exécutée une fois qu'elle est échue ou qu'elle a fait l'objet d'une décision entrée en force (décision non publiée de la Commission de recours du 28 mai 2004, en la cause M. [CRD 2004-018], consid. 3b/aa et les références citées).

L'art. 48 ORPL constitue ce qu'on appelle une *Kann-Vorschrift*, c'est-à-dire une disposition donnant à l'administration la possibilité d'agir, mais ne l'y obligeant pas, si cela ne lui paraît pas opportun, et lui conférant une grande marge de manoeuvre, si elle se décide à agir. Il n'en demeure pas moins que la demande de sûretés doit respecter le principe de proportionnalité. L'autorité n'est pas autorisée à se servir de moyens de contrainte plus sévères que ne l'exigent les circonstances (cf. art. 42 PA ; ATF 124 I 44 s. consid. 3e, 123 I 121 consid. 4e ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zürich 1998, p. 140 ch. marg. 391). Ceci est valable en premier lieu pour le montant de la sûreté requise. Les demandes de sûretés doivent dans tous les cas garder un caractère provisoire et tenir compte du montant d'impôt susceptible d'être dû (décision de la Commission de recours du 13 février 2001, publiée in *Archives de droit fiscal suisse* [Archives] 70 610, consid. 2a). L'autorité de recours doit uniquement vérifier si le montant de la demande de sûretés n'est pas manifestement exagéré.

bb) L'art. 48 al. 1 let. a ORPL évoque la mise en péril du paiement de l'impôt comme condition préalable à la demande de sûretés. L'utilisation par le texte légal du terme « paraît » indique que l'autorité peut agir dès qu'il est vraisemblable que le recouvrement de l'impôt est menacé (cf. arrêt en matière d'impôt fédéral direct du Tribunal fédéral du 25 septembre 2003 [2A.59/2003/kil], consid. 3.1). Le comportement dont on déduit une mise en péril de l'impôt ne se traduit pas nécessairement par une attitude visible de tous. Une mise en danger objective – sans qu'une intention correspondante ne puisse être prouvée, ni qu'elle ne soit même nécessaire – peut justifier une demande de sûretés. Par contre, il n'est pas suffisant que le débiteur se trouve dans une situation économique difficile pour que l'on considère que le recouvrement de l'impôt est menacé. On doit être en présence d'actions, ou d'omissions, déterminées qui ont pour effet de priver le fisc de la substance économique nécessaire au paiement de l'impôt (cf. Kurt Amonn, *Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen*, in : *Beiträge zum SchKG, Banken- und Steuerrecht*, Berne 1997, p. 251 s. et les références ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 332 s.). Ainsi un surendettement permet en général de

conclure à une mise en danger de l'impôt (cf. par comparaison, la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 19 août 1998, en la cause B. [SRK 1998-065], consid. 3b/aa). Une interprétation extensive de la notion de mise en péril est conforme à la nature même de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations, qui repose sur le principe de l'auto-déclaration (art. 11 al. 1 LRPL, art. 22 s. ORPL ; décision précitée du 28 mai 2004, consid. 3b/bb).

En raison de l'application stricte du principe de la légalité dans le domaine du droit fiscal, en particulier lorsqu'il s'agit de définir les personnes assujetties à l'impôt (cf. Blumenstein/Locher, op. cit., p. 14), il convient de limiter le cercle des personnes desquelles peut être requise une sûreté aux détenteurs désignés par la loi et aux responsables solidaires. Si un détenteur réalise la condition de mise en péril au sens de l'art. 48 al. 1 let. a ORPL et qu'il y a un changement de détenteur, l'administration ne peut dès lors en principe pas exiger de sûretés du nouveau détenteur pour des impôts postérieurs au changement, si celui-ci n'est pas solidairement responsable des impôts antérieurs au changement de détenteur. Bien plus, une demande de sûretés visant le nouveau détenteur n'est justifiée que si celui-ci peut lui-même être considéré comme responsable du comportement de mise en danger se rapportant aux impôts dont le paiement paraît compromis (décision précitée du 28 mai 2004, consid. 3b/bb et les références citées). Des exceptions à ce principe sont cependant envisageables, par exemple si l'ancien détenteur, responsable du précédent comportement de mise en danger, remplit la fonction d'unique membre du conseil d'administration du nouveau détenteur et qu'il représente, par son comportement passé, un réel danger pour des impôts futurs (en matière de TVA, voir JAAC 63.29 consid. 3, 62.47 consid. 4b/cc, traduite in *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II 39* ; en matière de RPLP, décision précitée du 28 mai 2004, consid. 3b/bb et les références citées).

cc) Le deuxième motif pouvant conduire à une demande de sûretés est un retard de paiement de la personne assujettie à la redevance. Aux termes de l'art. 48 al. 1 let. b ORPL, le simple retard de paiement pourrait justifier la notification d'une demande de sûretés. Toutefois, l'Etat disposant des méthodes ordinaires de recouvrement de l'impôt, une moralité un peu douteuse de l'assujetti en matière de paiement ne suffit pas à elle seule, sous l'angle du principe de la proportionnalité à satisfaire à l'exigence de l'art. 48 al. 1 let. b ORPL. Pour qu'une demande de sûretés notifiée suite à un retard de paiement soit justifiée, il faut dès lors que l'on soit en présence d'une mise en danger plus importante. Celle-ci peut découler de la situation particulière de l'assujetti par exemple un surendettement (déjà existant ou imminent) ou de l'importance des dettes échues. Seule une appréciation de cas en cas des circonstances concrètes permet de déterminer si le retard de paiement constitue une situation de mise en péril de l'impôt (cf. décision précitée du 28 mai 2004, consid. 3b/cc ; Thomas Kaufmann, *Die Sicherstellung von Mehrwertsteuern*, in *Archives* 67 620 ; Jürg Wernli, *mwst.com*, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 70 LTVA ch. marg. 15).

4.- a) En l'espèce, la recourante n'a pas contesté les faits présentés par la DGD dans la décision attaquée et dans la réponse. Il faut donc admettre qu'elle est la détentrice des véhicules pour lesquels les sûretés sont demandées.

b) La DGD n'a pas fondé son argumentation sur le comportement présent de la recourante, mais s'est référée à divers événements passés, c'est-à-dire au comportement de M. et Mme A, associés-gérants de la recourante. Comme évoqué ci-dessus, il est possible de tenir compte du comportement antérieur d'un organe d'un assujetti à la redevance (cf. encore la décision du 21 février 2000, en la cause J. [CRC 1999-141], consid. 2b/aa dans laquelle la Commission fédérale de recours en matière de contributions a admis l'existence d'une menace dans le cas d'une société anonyme, ayant succédé à une raison individuelle, dont le directeur avait auparavant été titulaire et dans le cadre de l'exploitation de laquelle il avait systématiquement omis de rendre les décomptes et de payer l'impôt).

Il est indéniable que les comptes de M. et Mme A présentent un solde très important en faveur de la DGD (à savoir Fr. 60'632.35 au 18 avril 2005 selon la DGD et Fr. 51'035.85 au 12 mai 2005 selon la recourante ; la Commission de recours estime qu'il n'est pas nécessaire de déterminer le montant dû qui est de toute manière très élevé). Ils ont par ailleurs l'un et l'autre à de très nombreuses reprises omis d'acquitter la RPLP depuis l'année 2003 au moins et ont donné lieu à des procédures de retrait des plaques déjà en 2004. M. et Mme A n'ont cependant apparemment pas donné suite aux décisions de l'OCN leur impartissant de déposer les plaques et le permis de circulation. Quant à M. A, il n'a pas respecté les modalités d'un plan de paiement qui lui avait été accordé en 2003.

Il ressort de faits mentionnés ci-dessus que les associés-gérants de la recourante ont à de nombreuses reprises et sur une longue période violé les obligations leur incombant ; ce comportement passé ne peut pas être ignoré. Au vu de cette accumulation, la DGD pouvait à juste titre partir de l'idée que le paiement des redevances dues par la recourante était compromis (au sens de l'art. 48 al. 1 let. a ORPL), ce qui amène la Commission de céans à confirmer sur le principe les demandes de sûretés formulées par la DGD.

Certes, les montants requis par la DGD au titre de sûretés risquent d'entraver l'activité débutante de la nouvelle société. Toutefois c'est à elle qu'il revient d'assumer le comportement passé de ses associés-gérants. Il faut également rappeler que la décision de sûretés a par essence un caractère provisoire. Les sûretés fournies doivent être libérées dès que leur raison d'être a disparu. Selon les règles générales du droit administratif, si une modification notable des circonstances est alléguée, par exemple une disparition de la menace pesant sur le recouvrement de la redevance, la personne astreinte à fournir des sûretés peut demander à l'autorité de réexaminer la demande de sûretés entrée en force, que celle-ci ait fait ou non l'objet d'un recours (cf. en matière de TVA, ATF 2A.130/2000 du 7 août 2000, consid. 3d ; JAAC 62.47 c.onsid 2b, traduite in RDAF 1998 II 39). La décision de réexamen peut à son tour faire l'objet d'un recours.

La recourante relève à juste titre qu'elle n'était pas en retard de paiement au moment où la décision lui a été notifiée. Il faut cependant noter que le retard de paiement ne constitue pas une condition pour la demande de sûretés au sens de l'art. 48 al. 1 let. a ORPL. En plus, étant donné le délai s'écoulant entre le moment où les kilomètres sont parcourus et le moment où la facture est établie, c'est à juste titre que la DGD a agi au plus vite afin d'éviter que des redevances restent impayées et n'a pas attendu que les créances RPLP de la recourante soient échues et impayées. L'art. 48 ORPL prévoit d'ailleurs expressément qu'il n'est pas nécessaire que les redevances pour lesquelles des sûretés sont requises soient échues.

c) Il convient à ce stade d'examiner la décision par rapport à l'importance du montant requis.

Le montant requis se monte à trois mensualités de la redevance prévisible pour les véhicules FR 1 et FR 2 (Fr. 20'781.90 et Fr. 24'358.30), montant auquel est ajouté le montant des factures ouvertes au 18 avril 2005 pour les comptes de M. et Mme A selon le calcul de la DGD (Fr. 60'632.35). Les mensualités ont été calculées sur la base des kilomètres effectués par un autre véhicule dont M. A est le détenteur, étant donné que les véhicules FR 1 et FR 2 n'ont encore jamais roulé. La recourante n'a pas fourni d'argument prouvant que la prestation kilométrique était surestimée ; la Commission de recours part dès lors de l'idée que l'estimation est correcte. Il est en l'espèce conforme au principe de la proportionnalité de réclamer un montant équivalent à trois mois de redevance.

Il est par contre erroné d'y ajouter les créances ouvertes pour d'autres détenteurs que la recourante. Il n'existe pas de base légale disposant que la DGD pourrait imputer à un détenteur les dettes d'un autre détenteur. Dans le cadre d'autres impôts, la jurisprudence a déjà eu l'occasion d'estimer que le montant de la garantie demandée ne peut pas être calculé sur la base de montants perdus auparavant par le fisc par la faute de l'administrateur unique du contribuable dans le cadre de sa gestion d'autres sociétés, désormais en liquidation (cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 1997, JAAC 62.47 consid. 4b/cc, traduite in RDAF 1998 II 39). La sûreté n'a pas pour but l'extinction de dette antérieures, et d'autant moins d'un autre détenteur. La DGD ne peut donc pas inclure le montant de Fr. 60'632.35 dans le calcul du montant de la sûreté.

Le recours doit dès lors être admis sur ce point et le montant des sûretés requises doit être réduit à Fr. 45'140.20 (Fr. 20'781.90 + Fr. 24'358.30).

5.- a) Aux termes de l'art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 14 mars 1958 sur la responsabilité de la Confédération, des membres de ses autorités et de ses fonctionnaires (LRFC ; RS 170.32), la Confédération répond du dommage causé sans droit à un tiers par un fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions, sans égard à la faute du fonctionnaire. Par ailleurs, celui qui subit une atteinte illicite à sa personnalité a droit, en cas de faute du fonctionnaire, à une somme d'argent à

titre de réparation morale, pour autant que la gravité de l'atteinte le justifie et que l'auteur ne lui ait pas donné satisfaction autrement (art. 6 al. 2 LRCF).

S'agissant de la procédure, l'art. 10 al. 1 LRCF précise que l'autorité compétence statue sur les réclamations de la Confédération qui sont contestées ou sur celles qui sont dirigées contre elle. La décision peut faire l'objet d'un recours auprès de la commission fédérale de recours compétente conformément à la PA et, en dernière instance, d'un recours de droit administratif auprès du Tribunal fédéral. Selon l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 30 décembre 1958 relative à la loi sur la responsabilité (RS 170.321), le Département fédéral des finances (DFF) est compétent, au sens de l'art. 10 al. 1 LRCF, pour statuer sur les réclamations.

b) La recourante réclame qu'une indemnité équitable de Fr. 3'000.-- lui soit versée pour atteinte à sa personnalité et à son crédit, les lettres recommandées envoyées à ses partenaires commerciaux lui ayant causé un grave préjudice commercial et une menace de résiliation desdits rapports d'une part et mettant en danger les époux A dans leur santé psychique d'autre part. Il ressort des dispositions évoquées ci-dessus que la Commission de recours n'est en tout cas pas encore compétente pour traiter du grief soulevé, puisque la question doit d'abord faire l'objet d'une décision du DFF. Il est au demeurant douteux que la Commission de céans soit compétente pour traiter un recours contre une décision du DFF en matière de responsabilité de l'Etat ; cette question n'a toutefois pas à être tranchée en l'espèce.

6.– La recourante considère que la DGD n'a pas respecté le principe constitutionnel du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. [art. 4 aCst.]). En effet, celle-ci ne lui a pas permis de se déterminer, notamment de démontrer que sa situation financière ne compromettrait pas le paiement des redevances ou qu'elle n'était pas en train de prendre des mesures qui la rendraient incapable d'assumer ses obligations. La DGD se réfère pour sa part à l'art. 30 al. 2 let. e PA, en vertu duquel l'autorité n'est pas tenue d'entendre les parties avant de prendre des décisions dans une procédure de première instance lorsqu'il y a péril en la demeure, que le recours est ouvert aux parties et qu'aucune disposition du droit fédéral ne leur accorde le droit d'être entendues préalablement.

Sans se prononcer sur l'existence d'une urgence en l'espèce, la Commission de recours relève que l'autorité fiscale a toujours le droit, suivant les circonstances, de procéder à une appréciation anticipée des preuves et de renoncer à entendre l'assujetti (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 janvier 2003, en la cause H. AG [2A.79/2002], consid. 4.2 ; ATF 115 Ia 11 s. consid. 3a, ATF 106 Ia 162 s. consid. 2b). En l'espèce, les éléments d'information dont disposait la DGD étaient suffisamment nombreux et pertinents pour lui permettre de prendre une décision sans qu'il soit nécessaire d'entendre la recourante.

7.– Le droit fiscal connaît la pratique du plan de paiement (cf. en matière de TVA décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 octobre 2001, en

la cause G. [CRC 2001-192], consid. 3a et les références citées). En l'espèce, une demande d'octroi d'un plan de paiement a été formulée par M. et Mme A indépendamment de cette procédure. La DGD s'est prononcée sur la question dans le cadre de la réponse du 8 juillet 2005. La Commission de recours constate que cette question ne fait pas partie de l'objet du litige, notamment en raison du fait que la requête ne concerne pas directement la recourante, mais son associé, qui est un sujet de droit distinct.

8.– 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). Conformément aux art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0), renvoyant aux art. 4 al. 1 et 6 al. 1 du tarif pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral du 9 novembre 1978 (RS 173.119.1), l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés.

b) Au vu de ce qui précède, le recours du 18 mai 2005 est partiellement admis au sens du considérant 4c in fine ci-dessus. La décision attaquée est confirmée au surplus. Le recours du 24 mai 2005 est déclaré irrecevable, de même que le recours du 18 mai 2005 en tant que tiers dans l'affaire B SA (CRD 2005-039).

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont fixés à Fr. 2'000.--, et partiellement mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 1'000.--. L'avance de frais se montant à Fr. 2'000.--, le surplus de Fr. 1'000.-- est remboursé à la recourante dès l'entrée en force du présent prononcé. En outre, une indemnité à titre de dépens de Fr. 1'500.-- est accordée à la recourante.

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 2005-038 et 2005-061 est ordonnée.
 2. La requête de restitution de l'effet suspensif est rejetée.
 3. Le recours de X. Sàrl du 18 mai 2005 en la cause CRD 2005-038 est partiellement admis au sens du considérant 4c in fine et la décision de la Direction générale des douanes du 18 avril 2005 est partiellement annulée. La décision est confirmée au surplus.
 4. Le recours de X. Sàrl du 24 mai 2005 en la cause CRD 2005-061 est déclaré irrecevable, de même que son recours du 18 mai 2005 en tant que tiers dans l'affaire B SA (CRD 2005-039).
 5. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 1'000.-- et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.--. Le surplus de Fr. 1'000.-- est remboursé à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
 6. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 1'500.-- est accordée à la recourante.
 7. Le présent jugement est notifié à la recourante et à la Direction générale des douanes.
-

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Celle-ci peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur la perception des droits de douane, en tant qu'elle dépend du classement tarifaire ou de la détermination du poids (art. 100 al. 1 let. h OJ), ainsi que des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 G 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

La Greffière

Daniel Riedo

Liliane Subilia-Rouge