Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.230/2006 /fzc

Arrêt du 9 octobre 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Hungerbühler, Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____ SA,
recourante, représentée par Me Christian Favre, avocat,

contre

Direction générale des douanes,
Monbijoustr. 40, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de douanes, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
admission en franchise; droits de douane, TVA sur les importations;

recours de droit administratif [OJ]contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 20 mars 2006.

Faits:
A.
X._____ SA, dont le siège est à Z._____, a pour but l'exécution de transactions d'expédition et d'entrepôt de marchandises en Suisse et à l'étranger.

Une enquête douanière instruite par le Service des enquêtes de Lausanne de l'Administration fédérale des douanes (ci-après: le Service des enquêtes), a établi que dix tracteurs à sellette immatriculés en Russie tractent depuis 2002 des semi-remorques immatriculés en Suisse propriétés de X._____ SA lors de transports transfrontaliers entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne. Selon X._____ SA, ces tracteurs à sellette sont mis à sa disposition par la société A._____ Sàrl, à Moscou, qui les loue elle-même à leur propriétaire, la société B._____, à Moscou.
B.
Le 19 mai 2004, le Service des enquêtes a notifié à X._____ SA une décision de perception subséquente de 31'187 fr. 70, soit 14'858 fr. 45 de droits de douane et 16'329 fr. 25 de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) sur les importations. Il a considéré que X._____ SA était bien la société qui exploitait les tracteurs et non pas la société A._____, de sorte que ces derniers devaient être dédouanés et soumis à la TVA. Par décision du 11 novembre 2004, la Direction générale des douanes a rejeté le recours déposé par X._____ SA contre la décision du 19 mai 2004.
C.
Par décision du 20 mars 2006, la Commission fédérale de recours en matière de douanes a rejeté le recours déposé par X._____ SA contre la décision du 11 novembre 2004. Elle a retenu en substance qu'une importation temporaire impliquait nécessairement la réexportation des marchandises concernées et que le caractère temporaire de l'importation ne pouvait être reconnu lorsque les importations se répétaient fréquemment. Etant

entièrement libre de déterminer l'usage qu'elle voulait en faire, X._____ SA avait le pouvoir de disposer des tracteurs en cause. En tant qu'entreprise suisse, elle ne pouvait se prévaloir en Suisse des dispositions de la convention conclue à Istanbul le 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (Convention d'Istanbul; RS 0.631.24) et ne remplissait pas non plus les conditions du régime du passavant.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ SA demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision rendue le 20 mars 2006 par la Commission fédérale de recours et de constater que les redevances d'entrée ne sont pas dues. Elle se plaint de la constatation inexacte et incomplète des faits, de la violation de la Convention d'Istanbul et du droit fédéral en matière de douanes et de TVA.

La Commission fédérale de recours renonce à déposer des observations. La Direction générale des douanes conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Selon l'art. 97 OJ en relation avec l'art. 5 PA, la voie du recours de droit administratif est ouverte contre les décisions fondées sur le droit public fédéral, à condition qu'elles émanent des autorités énumérées à l'art. 98 OJ et pour autant qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale ne soit réalisée. Ces conditions sont remplies en l'espèce. La décision attaquée, qui se fonde notamment sur la Convention d'Istanbul, sur la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (LD; RS 631.0), sur la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD; RS 632.10), sur la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, loi sur la TVA; RS 641.20), sur l'ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (OLD; RS 631.01) et sur l'ordonnance du 19 juillet 1960 concernant le dédouanement intérimaire de véhicules routiers (RS 631.251.4), a été rendue par la Commission de recours en matière de douanes (art. 98 let. e OJ) et ne tombe pas sous le coup des art. 99 al. 1 let. b et 100 al. 1 let. h OJ).

En outre, déposé en temps utile (art. 106 OJ) et dans les formes requises (art. 108 OJ), le présent recours est recevable au regard des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 109 al. 1 let. e et al. 3 LD et 66 LTVA.
2.
Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).
3.
3.1 D'après l'art. 1 LD, toute personne qui franchit la ligne suisse des douanes ou fait passer des marchandises à travers cette ligne est tenue d'observer les prescriptions de la législation douanière. Les obligations douanières comportent l'observation des prescriptions concernant le passage de la frontière (assujettissement au contrôle douanier) et le paiement des droits prévus par la loi (assujettissement aux droits de douane). En particulier, l'art. 1 LTaD exige que toutes les marchandises importées ou exportées à travers la ligne suisse des douanes soient dédouanées conformément au tarif général figurant dans les annexes 1 et 2. Ces marchandises sont en outre soumises à la TVA sur les importations (art. 72 LTVA).

Sont réservées les exceptions prévues par des traités, par des dispositions spéciales de lois ou par des ordonnances (art. 1 al. 2 LTaD et 74 LTVA). Toutefois, même si aucun droit de douane n'est perçu, l'importation de biens est soumise à l'impôt sur les importations dans la mesure où son exonération de cet impôt n'est pas prévue expressément (art. 73 al. 1 LTVA). Il n'est dû aucun droit de douane en particulier lorsque les conditions de la Convention d'Istanbul ou celles de l'art. 15 LD sont remplies (arrêt 2A.514/2001 du 29 juillet 2002, consid. 1). De même, il n'est dû aucun impôt sur les importations en particulier lorsque, selon l'art. 74 chiffre 8 LTVA, les biens sont dédouanés avec passavant en vue d'importation temporaire.
3.2 En l'espèce, les tracteurs à sellette ont franchi la ligne suisse des douanes. Quoi qu'en dise la recourante,

les tracteurs en cause constituent bien des marchandises importées en Suisse au sens des art. 1 LD et 1 LTaD; ces derniers sont donc en principe soumis aux obligations de dédouanement de l'art. 1 LTaD et à l'impôt sur les importations (art. 73 LTVA). Il reste à examiner s'ils peuvent bénéficier du régime d'admission temporaire en franchise prévu par la Convention d'Istanbul, comme le prétend la recourante, ou du régime du passavant prévu par l'art. 15 LD et s'ils remplissent les conditions de l'art. 74 chiffre 8 LTVA pour être francs de la TVA sur les importations.
4.
4.1 La Convention relative à l'admission temporaire conclue à Istanbul le 26 juin 1990 a été ratifiée le 11 mai 1995 et est entrée en vigueur pour la Suisse le 1er août 1995. La Fédération de Russie est également partie à la Convention d'Istanbul, qu'elle a ratifiée le 18 avril 1996. D'après l'art. 1 de la Convention d'Istanbul, on entend par admission temporaire le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait. Selon l'art. 2 de la Convention d'Istanbul, chaque Partie contractante s'engage à accorder l'admission temporaire, dans les conditions prévues par la Convention, aux marchandises (y compris les moyens de transport) faisant l'objet des annexes. Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, l'admission temporaire est accordée en suspension totale des droits et taxes à l'importation et sans application
des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique. Cette suspension vise aussi l'impôt sur les importations (arrêt 2A.514/2001 du 29 juillet 2002, consid. 1 et arrêt 2A.519/1998 du 24 avril 2001 consid. 3).

L'Annexe C à la Convention d'Istanbul relative aux moyens de transport est entrée en vigueur pour la Suisse le 17 avril 1996 (RO 1995 4769). Elle n'a en revanche pas été ratifiée par la Fédération de Russie. D'après les art. 2 et 5 de l'Annexe C, les moyens de transport à usage commercial bénéficient de l'admission temporaire, s'ils sont immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant hors du territoire d'admission temporaire, et sont importés et utilisés par des personnes exerçant leur activité à partir d'un tel territoire. Les moyens de transport à usage commercial peuvent toutefois être utilisés par des tiers, qui sont dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire, et qui exercent leur activité pour le compte de celui-ci, même s'ils sont établis ou résident dans le territoire d'admission temporaire (art. 7 lettre a de l'Annexe C). L'art. 9 chiffre 1 de l'Annexe C précise que la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés.
4.2 En l'espèce, la Fédération de Russie n'ayant pas ratifié l'Annexe C, il n'est pas certain que la recourante puisse se prévaloir du régime d'admission temporaire pour des tracteurs immatriculés dans cette Fédération. La question souffre de rester ouverte. En effet, à supposer qu'elle puisse en demander le bénéfice, les conditions pour l'admission temporaire des tracteurs en cause ne seraient pas réunies puisque, contrairement aux exigences de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul, ces derniers restent stationnés en Suisse entre les transports internationaux qu'ils effectuent au sein de l'Union européenne. La recourante ne conteste pas que les tracteurs stationnent en Suisse. Elle se borne à affirmer qu'ils sont destinés à être réexportés. Elle ne précise toutefois pas la date de réexportation. Du moment que les tracteurs en cause n'ont pas été réexportés hors de Suisse "une fois achevées les opérations de transports pour lesquelles ils avaient été importés" et qu'ils font de ce fait durablement partie des moyens d'exploitation de la recourante, ils sont intégrés dans l'économie suisse et ne peuvent bénéficier du régime d'admission temporaire conventionnel. En confirmant que les tracteurs en cause ne pouvaient bénéficier de
l'admission temporaire prévue par l'Annexe C de la Convention d'Istanbul, la Commission fédérale de recours n'a par conséquent pas violé le droit fédéral.

Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres conditions à l'admission temporaire de l'Annnexe C de la Convention d'Istanbul sont réalisées; en particulier, il n'est pas nécessaire d'examiner si, comme elle le prétend, la recourante agissait comme tiers dûment autorisé par A._____ et exerçait son activité pour le compte de cette société au sens de l'art. 7 lettre a de l'Annexe C. En effet, même dans cette hy-

pothèse, les tracteurs en cause ne remplissent pas la condition de réexportation dans le délai prévu par l'Annexe C. Il n'est pas non plus nécessaire d'examiner le grief de constatation inexacte et incomplète des faits pertinents formulé par la recourante, puisqu'il porte précisément sur la nature de ses relations avec A._____.
5.
5.1 D'après l'art. 15 chiffre 1 LD, sous réserve de l'art. 19 et des mesures de contrôle prévues pour les passavants et moyennant observation des conditions prescrites, la franchise des droits d'entrée et des droits de monopole est accordée pour les animaux de bât et de selle venant de l'étranger, les véhicules de tout genre, y compris l'attelage, les agents de locomotion, les pièces du mécanisme et les pièces de rechange nécessaires, qui amènent en Suisse des personnes ou des marchandises et qui retournent ensuite à l'étranger. D'après l'art. 47 al. 1 LD, les marchandises désignées notamment à l'art. 15 peuvent, moyennant observation des prescriptions de la présente loi ou des règlements, être dédouanées avec passavant contre paiement ou garantie des droits de douane et autres droits. L'art. 47 al. 3 LD prévoit que le passavant délivré par le bureau de douane sert d'acquit de douane, les règlements pouvant prévoir, pour des cas déterminés, le remplacement du passavant par une inscription dans les registres officiels (trafic sur simple inscription).

Selon l'art. 31 al. 1 OLD, sont admis en franchise, sous réserve des mesures de contrôle prévues à l'al. 4 et moyennant observation des conditions prescrites, les véhicules de tout genre, y compris l'attelage, les agents de locomotion, les pièces mécaniques et les pièces de rechange, qui amènent en Suisse des personnes et des marchandises et qui retournent ensuite à l'étranger. Ces véhicules doivent faire l'objet d'un dédouanement intérimaire à la frontière, dans la règle, avec passavant. Néanmoins, dans le trafic par route, et en particulier dans le trafic rural de frontière, le dédouanement peut avoir lieu par simple inscription, avec ou sans garantie des droits, pourvu qu'il n'en résulte pas d'inconvénients et que les animaux et véhicules soient replacés sous contrôle douanier et réexportés dans les quarante-huit heures qui suivent le dédouanement. Les art. 103 et 104 OLD donnent des précisions sur les modalités qui doivent être suivies au passage de la douane.
5.2 En l'espèce, les formalités au passage de la douane par les tracteurs en cause n'ont pas été respectées. Aucun passavant n'a été délivré et les conditions de dédouanement par inscription ne sont pas non plus remplies. La recourante ne conteste d'ailleurs pas, à juste titre, que les conditions d'admission en franchise selon la procédure du passavant fixées par l'art. 15 LD et ses dispositions d'exécution, en particulier l'art. 3 de l'ordonnance du 19 juillet 1960 concernant le dédouanement intérimaire de véhicules routiers qu'elle considère à tort comme une disposition d'exécution de la Convention d'Istanbul, ne sont pas remplies.

Les conditions de l'art. 15 LD n'étant pas remplies, celles de l'art. 74 chiffre 8 LTVA ne le sont par conséquent pas non plus.
Aucune exception au dédouanement et à l'importation en franchise d'impôt n'étant réalisée, les dix tracteurs à sellette en cause devaient être soumis aux droits de douane (art. 1 LTaD) ainsi qu'à l'impôt sur les importations (art. 72 ss LTVA).
6.
6.1 L'art. 9 LD prévoit notamment que les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants sont assujettis au contrôle douanier (al. 1). D'après 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. Le cercle des assujettis aux droits de douane (art. 13 LD) va au-delà de celui des personnes astreintes au contrôle douanier en vertu de l'art. 9 LD (cf. Ernst Blumenstein, Grundzüge des schweizerischen Zollrechts, Berne 1931, p. 19-20). Ces deux dispositions doivent en outre être interprétées de manière large afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation ou à l'exportation des marchandises en cause répondent desdits droits (cf. ATF 110 Ib 306 consid. 2b p. 310; 107 Ib 198 consid. 6a-b p. 199-200; 89 I 542 consid. 4 p. 545-546). Selon l'art. 75 LTVA, est assujetti à l'impôt sur les importations quiconque est assujetti aux droits de douanes.
6.2 En l'espèce, c'est à bon droit que la Commission fédérale de recours a considéré que les tracteurs à sellette ont été importés pour le compte de la recourante. Selon les constatations de la Commission fédérale, grâce à la procuration que lui a donnée A._____, la recourante disposait en effet des pleins pouvoirs et était de ce fait entièrement libre de déterminer l'usage qu'elle entendait faire des tracteurs immatriculés en Russie. Elle ne le conteste pas puisqu'elle affirme même qu'elle n'était que l'intermédiaire de la société A._____ et qu'elle percevait à cet effet des commissions sur le chiffre d'affaires réalisé par les tracteurs à sellette. Elle était par

conséquent également économiquement intéressée à l'importation des tracteurs en cause, qui remorquaient ses propres véhicules immatriculés en Suisse. Etant la personne pour le compte de laquelle les tracteurs ont été importés, la recourante était assujettie au paiement des droits de douanes conformément à l'art. 13 LD. Il s'ensuit qu'elle était également assujettie à l'impôt sur les importations (art. 75 LTVA).
7.
7.1 En vertu des art. 80 al. 1 LD et 88 al. 1 LTVA, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) est applicable en matière de douane et d'impôt sur les importations. Sous la note marginale "assujettissement à une prestation ou à une restitution", l'art. 12 al. 1 DPA prévoit que lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution est réduite ou n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside (art. 12 al. 2 DPA). Cet assujettissement ne dépend pas de l'existence d'une faute ou, à plus forte raison, d'une poursuite pénale (ATF 106 Ib 218 consid. 2c p. 221). Il s'ensuit que la personne assujettie au paiement de la contribution conformément à l'art. 13 LD et à l'art. 75 al. 1 LTVA est sans autre tenue à restitution au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (ATF 110 Ib 306 consid. 2 p. 309 et les références citées).
7.2 En l'espèce, les tracteurs en cause ont franchi la douane suisse alors que ni les conditions pour une admission temporaire au sens de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul ni celles relatives à la délivrance d'un passavant au sens de l'art. 15 chiffre 1 LD ni celles relatives à l'admission en franchise de l'impôt sur les importations (art. 74 chiffre 8 LTVA) n'étaient remplies. Cet état de fait tombe sous le coup des art. 74 ch. 9 LD et 85 al. 1 LTVA qui sanctionnent l'infraction qui consiste notamment à admettre en franchise des marchandises qui ne remplissent pas les conditions prescrites à cet effet. Etant assujettie au paiement des droit de douane en vertu de l'art. 13 LD et au paiement de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 75 al. 1 LTVA, la recourante est donc tenue de restituer les redevances qui n'ont pas été perçues en application de l'art. 12 DPA.

Par conséquent, en confirmant que la recourante était assujettie au paiement des droits de douane ainsi qu'au paiement de l'impôt sur les importations, dont les montants ne sont au demeurant pas contestés, la Commission fédérale de recours n'a pas violé le droit fédéral.
8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais de justice (art. 156 al. 1 OJ) et n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'500 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à la Direction générale des douanes et à la Commission fédérale de recours en matière de douanes.
Lausanne, le 9 octobre 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: