



CRD 2003-098

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

Décision du 19 juillet 2004

en la cause

X recourante, continuée par A,

contre

La Direction générale des douanes,

concernant

la redevance sur le trafic des poids lourds ;
transport de bétail ; offre de preuve

I. En fait :

A.– Le 21 juillet 2003, la société X fit parvenir à l'Administration fédérale des douanes (AFD) une demande de taxation préférentielle (formulaire 56.98) concernant la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP) pour les véhicules ..., n° matricule ... et ..., n° matricule ..., en raison de leur utilisation pour le transport de bétail. La mise en circulation de ces derniers datant respectivement du 28 août 2002 et du 9 mai 2003, elle requit une rétrocession de la taxe perçue en trop pour les périodes antérieures à la demande.

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

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

C.– Contre ce prononcé, la société X (ci-après : la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après : la Commission de recours ou de céans) en date du 18 août 2003. Elle estime avoir droit à la redevance à taux réduit et ne pas avoir été informée de manière claire et régulière par l'administration. Elle réclame en conséquence une nouvelle étude du dossier.

D.– Par courrier du 25 août 2003, la Commission de recours a invité la recourante à préciser ses conclusions.

E.– Par courrier du 4 septembre 2003, la recourante a indiqué les factures pour lesquelles elle réclamait le remboursement de 25% de la redevance payée. Elle se réfère à 3 factures de mai 2002, juin 2002 et juin 2003 non visées par la décision attaquée. Elle ne réclame pas de remboursement en relation avec la facture n° 1. Finalement, elle requiert le remboursement pour les factures n° 2 à 9.

F.– Dans sa réponse du 6 octobre 2003, la DGD conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Elle explique qu'il est impératif de s'engager par le formulaire 56.98 pour bénéficier du taux de faveur, et qu'un engagement pour une période révolue n'a aucun sens. Elle mentionne en outre que la recourante était au courant de la procédure d'allègement fiscal, puisqu'elle possède cinq autres camions qui sont au bénéfice de cet allègement, et qu'elle a accepté durant plusieurs mois des factures au taux de 100%.

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

II. En droit :

1.– 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 6 août 2003 et a été reçue par la recourante au plus tôt le lendemain. Cette dernière a recouru devant la Commission de céans le 18 août 2003 et complété son recours le 4 septembre 2003, respectant de la sorte le délai légal de trente jours pour recourir (art. 50 PA), compte tenu des fêtes de l'art. 22a PA. Il importe donc d'entrer en matière.

b) Il convient à ce stade de déterminer l'objet du litige. D'une part, dans la lettre complétant son recours, la recourante se réfère à 3 factures de mai 2002, juin 2002 et juin 2003 non visées par la décision attaquée. Ces factures ne peuvent donc pas faire l'objet de la présente procédure. D'autre part, la recourante ne réclame pas de remboursement en relation avec la facture n° 1. N'est donc visé par la présente procédure que le remboursement pour les factures n° 2 à 9. Le montant des factures à 100% n'étant au demeurant pas contesté en tant que tel mais seulement dans la mesure où la recourante réclame une réduction de 25%, il ne sera pas vérifié quant au calcul.

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

b) Selon l'art. 4 al. 1 LRPL, le Conseil fédéral peut exonérer partiellement ou totalement certains types de véhicules ou certains véhicules à usage particulier ou édicter des dispositions spéciales à leur égard. Ces dispositions ne doivent toutefois pas déroger au principe selon lequel les coûts non couverts doivent être mis à la charge de ceux qui les occasionnent. Les véhicules suisses et les véhicules étrangers seront traités de manière égale. Le Conseil fédéral a fait usage de cette compétence en disposant notamment que pour les véhicules servant au transport d'animaux, à l'exclusion des véhicules pour le transport de chevaux, à l'aide desquels sont exclusivement transportés des animaux de rente, la redevance se monte à 75 % des taux (art. 12

al. 2 de l'ordonnance du 6 mars 2000 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [ordonnance relative à une redevance sur le trafic des poids lourds, ORPL] ; RS 641.811]). Les autorités cantonales d'exécution communiquent à l'Administration des douanes au fur et à mesure les données nécessaires à la perception de la redevance (art. 45 al. 1 ORPL). La Direction générale des douanes publie les instructions nécessaires à l'exécution (art. 45 al. 2 ORPL).

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

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

Toutefois, selon cette même jurisprudence, il n'existe aucune base légale permettant d'interdire au requérant d'amener la preuve de l'utilisation sous une autre forme. Pour cette raison, le redevable de la taxe doit se voir offrir la possibilité de prouver qu'il utilise son camion exclusivement à fins de transports d'une nature déterminée aussi autrement que par le biais de l'inscription dans le permis de circulation resp. de l'engagement écrit (décisions de la Commission de recours du 7 septembre 2001, consid. 4b et c, in Archives 71 76 s., ainsi que du 24 septembre 2003, en la cause K. [ZRK 2002-157], consid. 2b). Si l'AFD n'admettait pas d'autres types de preuve, une telle attitude ne serait pas compatible avec le principe de proportionnalité, l'interdiction du formalisme excessif et la garantie du droit d'être entendu, qui comprend le droit d'offrir des moyens de preuve (au sujet de l'illégalité du refus de preuve, cf.

aussi décisions de la Commission de recours du 6 juillet 2004, en la cause G. [ZRK 2003-204], consid. 2c et du 7 septembre 2001, consid. 4, in Archives 71 75 ss).

3.– a) Selon l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours doit en principe statuer elle-même sur le recours. Cependant, cette même disposition lui accorde de manière exceptionnelle le droit de renvoyer, avec des instructions impératives, la cause à l'autorité inférieure. Un tel renvoi se justifie notamment lorsque d'autres éléments de fait doivent être constatés et que la procédure d'administration des preuves s'avère trop lourde (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, ch. 694 ; André Moser, in *Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.87). Même si l'autorité de recours a la compétence de procéder à d'autres éclaircissements de l'état de fait, il est préférable que l'autorité la mieux au courant des particularités locales ou bien la plus compétente dans le domaine se prononce sur la cause du recourant (Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.92 consid. 7). Un renvoi se justifie également dans les cas où l'autorité inférieure a rendu une décision d'irrecevabilité et qu'elle n'a donc pas procédé à un examen matériel du recours (JAAC 67.64 consid. 5a, 62.37 consid. 3a ; Moser, op. cit., ch. 3.88). Cette méthode sauvegarde le principe de la double instance, puisque le recourant pourra, le cas échéant, à nouveau contester les points qui, par définition, seront nouveaux, ce qui ne serait pas possible si le juge statuait lui-même (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2^e éd., Berne 2002, p. 691).

4.– En l'espèce, la DGD a rejeté la requête de la recourante au motif qu'elle ne remplissait pas les conditions formelles permettant de bénéficier du taux réduit s'appliquant aux véhicules utilisés exclusivement pour le transport d'animaux de rente.

Pour considérer comme prouvé que la recourante utilise les véhicules exclusivement pour le transport d'animaux de rente, elle explique qu'il est impératif, d'une part, que l'inscription « transport d'animaux » figure dans le permis de circulation à la rubrique carrosserie et, d'autre part, que la recourante s'engage par le formulaire 56.98. De son point de vue, le taux réduit doit être refusé à la recourante pour la période antérieure à la signature du formulaire 56.98.

La DGD a rejeté la requête de la recourante sans se poser la question de l'utilisation effective des véhicules en l'espèce et n'a pas non plus donné à la recourante la possibilité de prouver l'utilisation effective des véhicules. Il ressort ainsi du dossier que la DGD a rendu sa décision sans éclaircir à satisfaction l'état de fait, et sans se conformer à la jurisprudence pourtant entrée en force et qu'elle n'a pas attaquée. En effet, selon la jurisprudence susmentionnée, la recourante aurait dû se voir offrir la possibilité de prouver qu'elle utilisait ses véhicules exclusivement à fins de transports d'animaux de rente aussi autrement que par le biais de l'engagement écrit 56.98. Or cette démarche relative à la production de preuves doit être effectuée au niveau de la DGD. Il ne revient en effet pas en premier lieu à la Commission de recours – autorité judiciaire – d'effectuer le travail d'établissement des faits qui nécessite des

connaissances techniques spécifiques. Ce travail est avant tout du ressort de la DGD et serait trop lourd pour la Commission de recours. A deux reprises, la Commission de recours a procédé elle-même à l'administration des preuves et a établi les faits au lieu de renvoyer la cause à la DGD (cf. décisions de la Commission de recours du 6 juillet 2004, en la cause G. [ZRK 2003-204], et du 7 septembre 2001, in Archives 71 70 ss). Cette démarche tout à fait exceptionnelle se justifiait car il s'agissait de trancher pour la première fois la problématique du transport exclusif de bétail, respectivement du transport de lait, et de clarifier diverses questions relatives à la preuve. Pour le futur, au vu des considérations qui précèdent, il revient à la DGD de procéder à l'administration des preuves et d'établir les faits.

En l'occurrence, ce n'est pas donc à la Commission de recours, mais à la DGD d'inviter la recourante à produire les preuves nécessaires. En conséquence, la cause doit être renvoyée à la DGD à cet effet.

Le renvoi de la cause à la DGD ne signifie pas encore que la recourante a droit au taux réduit. Il a pour seul but d'offrir à la recourante la possibilité de fournir des preuves. En effet, une fois les preuves fournies par la recourante, l'autorité appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque prétend un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale et douanière, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (cf. Archives 72 497, 65 413, 60 416, 59 634, 55 627 ; ATF 92 I 255 ss ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 2002, p. 454). En l'espèce, ceci signifie que c'est la recourante, qui ne conteste pas l'emploi des véhicules en cause et le nombre de kilomètres parcourus, qui doit prouver l'utilisation exclusive des véhicules pour le transport de véhicules, étant donné qu'il s'agit d'un fait entraînant la diminution de l'impôt. Si elle ne parvient pas à fournir les preuves nécessaires, elle ne pourra pas bénéficier de la réduction qu'elle réclame (cf. décisions de la Commission de recours du 6 juillet 2004, en la cause G. [ZRK 2003-204], consid. 3b, et du 7 septembre 2001, in Archives 71 77 s.).

5.– Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être admis au sens du consid. 4 ci-dessus pour constatation incomplète des faits au sens de l'art. 49 let. b PA. Il convient, au vu des circonstances, de renvoyer la cause à la DGD, afin qu'elle établisse l'état de fait déterminant et rende une nouvelle décision. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 1000.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de la DGD. La part de l'avance des frais versée par la recourante (Fr. 2'000.--) relative aux frais de procédure effectifs lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Le surplus de Fr. 1'000.-- est lui remboursé dès à présent. Par ailleurs, compte tenu de l'art. 8 al. 2 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure

administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et du fait que la recourante n'a pas fait appel à un mandataire, il ne lui est pas octroyé d'indemnité à titre de dépens.

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 18 août 2003 est admis au sens des considérants et la décision de la Direction générale des douanes est annulée. La cause est renvoyée à la Direction générale des douanes pour nouvelle décision.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et la part de l'avance de frais y relative de Fr. 1'000.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé. Le surplus de Fr. 1'000.-- est remboursé dès à présent à la recourante.
3. 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 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de douanes

Le vice-président

Daniel Riedo

La greffière

Liliane Subilia-Rouge