

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 13 décembre 1994)

Nachforderung von Zollabgaben. Treu und Glauben.

- Gilt der Grundsatz von Treu und Glauben im Zollrecht uneingeschränkt oder aber mit der gleichen Einschränkung wie im Steuerrecht ? (Frage offengelassen; E. 3).

- Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für den Schutz des Vertrauens, das der Betroffene in die falsche Auskunft gesetzt hat, nicht gegeben; der Beschwerdeführer macht nicht geltend, hinsichtlich seiner Anfrage läge eine falsche Auskunft vor (E. 4).

Perception subséquente de droits de douane. Bonne foi.

- En droit douanier, le principe de la bonne foi s'applique-t-il sans réserve ou au contraire avec la même rigueur qu'en droit fiscal ? (question laissée ouverte; consid. 3).

- En l'espèce, les conditions permettant à un administré de se prévaloir d'un renseignement erroné ne sont pas remplies, le recourant n'ayant pas établi l'existence d'un faux renseignement eu égard à sa demande (consid. 4).

Percezione susseguente del dazio. Buona fede.

- In diritto doganale, il principio della buona fede si applica senza riserve oppure con l'identica limitazione come nel diritto fiscale ? (questione lasciata irrisolta; consid. 3).

- Nel caso presente le premesse per la protezione della fiducia che l'amministrato ha posto nell'informazione errata non sono adempite; il ricorrente non fa valere l'esistenza di una falsa informazione relativa alla sua domanda (consid. 4).

Résumé des faits:

A. En date des 1er novembre 1989 et 10 avril 1990, la société L. SA importa par l'entremise de transitaires deux stocks de farine de céréales sous le N° 1101.0011 du tarif des douanes, correspondant à des farines de froment (blé) ou de méteil non dénaturées (farines de gonflement).

B. Après enquête et analyse de la farine en cause par les services compétents de l'administration, la Direction du Vème arrondissement des douanes de Lausanne, se fondant sur l'art. 12 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) et l'art. 13 de la loi fédérale sur les douanes (LD, RS 631.0), prononça en date du 23 novembre 1993 une décision de perception subséquente de Fr. 1622.25 (y compris les droits de statistique), motif pris du classement de la marchandise litigieuse sous le N° 1101.0019 du tarif douanier. La société L. SA fit recours en date du 22 décembre 1993, «réfutant» le prononcé entrepris. Par décision du 9 mai 1994, la Direction générale des douanes (DGD) rejeta le recours, mettant les frais de procédure à la charge de la société L. SA.

C. La société L. SA (ci-après: la recourante) a formé un recours contre ladite décision en date du 9 juin 1994. Motivation et pièces à l'appui, elle conclut à l'annulation de la décision incriminée du 9 mai 1994. En substance, elle argue de sa bonne foi et de l'absence d'une faute inexcusable. La DGD a transmis sa réponse au recours en date du 20 juillet 1994. Elle conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Extrait des considérants:

1. (Questions formelles)

2. La DGD a classé la farine en cause sous le N° 1101.0019 du tarif douanier, alors que la recourante l'a importée sous le N° 1101.0011. La première question à résoudre est de savoir si la correction tarifaire décidée par la DGD est en soi justifiée, à défaut de quoi la perception subséquente devrait être annulée, sans analyse des autres griefs de la recourante.

a. Il faut d'abord constater que, dans son premier pourvoi à la DGD du 22 décembre 1993, la recourante ne remet pas en cause, dans son principe, la position du tarif douanier adoptée par l'administration. Elle y concède même son «ignorance de la véritable position douanière» et son erreur. Dans son mémoire adressé à la Commission fédérale de recours en matière de douanes (ci-après: la Commission de recours), la recourante, sans faire montre d'une adhésion expresse, ne conteste pas non plus le choix opéré.

b. La position commune des parties en présence concernant le classement tarifaire ne libère pas forcément, tant s'en faut, la Commission de recours d'un examen approfondi de son bien-fondé. Il n'est d'abord pas contestable que, malgré l'art. 3 let. e de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) excluant l'application de ladite loi pour la procédure de dédouanement, la Commission de recours puisse revoir librement l'état de fait et le droit applicable et doit respecter le principe inquisitoire et la maxime d'office (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 1993, p. 175; Urs Behnisch, *Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht*, in: *Archives de droit fiscal suisse*, ci-après: *Archives*, vol. 56, p. 577 ss; ATF 119 V 347, consid. 1a; 116 V 23, consid. 3c). Certes, un tel contrôle ne peut s'assimiler à une nouvelle et complète constatation de l'état de fait sans collaboration des parties et son intensité dépend souvent des griefs soulevés par les parties. S'agissant des points de droit, la Commission de recours n'a pas à aller au-delà de l'articulation des griefs invoqués et des indices résultant de l'analyse du dossier (ATF 110 V 48, consid. 4a). Il n'en demeure pas moins qu'un contrôle approfondi se justifie lorsque, comme en l'espèce, l'autorité de recours, appelée à revoir le classement tarifaire effectué, remplit le rôle d'une autorité de dernière instance (art. 100 let. h de la loi fédérale d'organisation judiciaire [OJ], RS 173.110) et que sont en jeu la mise en oeuvre correcte d'une convention internationale et l'application uniforme d'une législation de caractère technique. Aussi, le fait que, comme en l'espèce, la recourante ne remette pas en cause la position tarifaire fixée ne saurait avoir une quelconque influence sur l'intensité du contrôle exercé par la Commission de recours. Tout au plus peut-on poser le principe que, dans un tel cas, la Commission de recours a la faculté de renvoyer purement et simplement aux considérants de la décision attaquée, ne serait-ce que par économie de

procédure, lorsqu'après examen du cas, il s'avère que le choix de l'autorité administrative inférieure échappe à toute critique.

c. Tel est le cas en l'espèce. L'autorité inférieure a montré à satisfaction de droit que la farine en cause n'était pas une farine de gonflement, tombant sous le N° 1101.0011 du tarif douanier. S'agissant par ailleurs clairement d'une farine de blé non dénaturée, elle doit être classée sous le N° 1101.0019 (autres). Le classement et la créance subséquente qui en est découlée ne peuvent donc qu'être confirmés. On peut tout au plus regretter que le résultat de l'analyse faite par la DGD, fondant à la fois le classement et la créance contestée, ne figure pas au dossier, prolongeant ainsi inutilement la constatation de l'état de fait par l'autorité de recours. Ce manquement a cependant été régularisé lors de l'instruction et le résultat de l'examen de la farine litigieuse communiqué à la Commission de recours en date du 31 octobre 1994.

Cela dit, la recourante remet également en cause, au moins en filigrane, la justesse du renseignement qu'aurait donné par téléphone l'Administration fédérale des douanes à ses transitaires. Elle estime surtout qu'au moment de l'importation, les services compétents auraient dû s'apercevoir de l'erreur commise et avertir la ou les personnes intéressées. Ce disant, elle se prévaut d'une violation du principe de la bonne foi et la pertinence de ce grief doit être analysée.

3.a. Le principe de la bonne foi, issu de l'art. 2 al. 1er CC et applicable également en droit public, énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré. Il peut se diviser en trois sous-principes: l'interdiction du comportement contradictoire, la protection de la confiance et l'interdiction de l'abus de droit (Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrecht, Zurich 1993, p. 118; voir aussi pour une distinction analogue, Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle/Francfort 1991, p. 105 ss; ATF 108 Ib 377, consid. 2b). Il est applicable à toute l'administration, mais aussi à l'administré lui-même. Ce dernier doit notamment, sous l'angle du principe de la confiance, fournir à l'autorité des informations exactes et complètes qui lui permettent de prendre des décisions valables et de donner des renseignements adéquats (Archives, vol. 50, p. 387, consid. 2.b in fine).

En droit fiscal, le droit à la protection de la bonne foi est en principe moins étendu que dans les autres domaines, vu l'importance qu'y revêt le principe de la légalité (André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 395; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 1992, 4. neu bearb. Aufl., p. 22; Archives, vol. 57, p. 163, consid. 4; vol. 48, p. 84, consid. 3; vol. 41, p. 600, consid. 3).

b. Le sous-principe de l'interdiction du comportement contradictoire énonce que l'autorité ne doit pas, par rapport à une même personne, exprimer des opinions divergentes ou se comporter de manière différente dans des affaires semblables (Grisel, op. cit., p. 395; Häfelin/Müller, op. cit., p. 132 s.; ATF 100 Ia 386, consid. 2c). Il s'applique aussi, mutatis mutandis à l'administré, mais revêt alors seulement la qualité d'un principe général du droit, ne tirant pas sa source de l'art. 4 Cst. (Häfelin/Müller, op. cit., p. 118).

c.aa. Le sous-principe de la protection de la confiance, dans la mesure où il protège l'administré, se déduit directement de l'art. 4 Cst. et a le rang d'un droit constitutionnel. Il postule notamment que l'autorité demeure liée par les faux renseignements qu'elle donne au citoyen. En principe, outre l'existence d'un renseignement effectif (Grisel, op. cit., p. 390), cinq conditions doivent, aux termes de la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF), être cumulativement réunies pour qu'un administré puisse se prévaloir d'un renseignement pourtant erroné (ATF 117 Ia 285, consid. 2b; 109 V 52; 108 Ib 377, consid. 3b):

- le renseignement a été donné relativement à une situation individuelle et concrète;
- il a émané d'un organe compétent ou censé compétent;
- le citoyen ne pouvait pas sans autre en reconnaître la fausseté;
- le renseignement a engagé son bénéficiaire à adopter un comportement qui lui est préjudiciable;
- la législation applicable ne s'est pas modifiée depuis que le renseignement a été donné.

S'il s'avère que toutes ces conditions sont réunies et qu'au surplus, il n'existe aucun intérêt public primant l'application du principe de la bonne foi (ATF 116 Ib 185, consid. 3c; 103 Ia 515; 101 Ia 328), l'administration est alors pleinement liée par son renseignement et ne saurait, le cas échéant, prétendre à une créance fondée sur le renseignement inexact.

En droit fiscal, ces conditions doivent en principe être examinées avec une plus grande rigueur. Elles doivent exister d'une manière claire et manifeste (Archives, vol. 60, p. 53, consid. 3; Revue fiscale 1991, p. 464). Dans ce domaine en effet, il y aurait lieu, comme on l'a vu, de poser en matière de principe de la bonne foi, des critères plus rigides que pour les autres domaines du droit (Revue fiscale 1993, p. 434; 1991, p. 573; Revue de droit administratif et de droit fiscal 1992, p. 264; 1991, p. 12).

bb. Le sous-principe de la protection de la confiance s'applique également en droit douanier. S'agissant cependant de renseignements donnés oralement, la mise en oeuvre dudit principe ne va pas sans poser un problème particulier. Il faut en effet distinguer selon qu'il s'agit ou non d'un renseignement sur le tarif:

- S'agissant d'un renseignement sur le tarif douanier, le débat est dominé par la disposition de l'art. 8 al. 7 de l'ordonnance relative à la loi sur les douanes (OLD, RS 631.01) qui, faisant écho à l'art. 32 LD, dispose qu'un renseignement verbal ne lie pas la douane. Une jurisprudence constante - mais aussi ancienne - de la Commission de recours a confirmé cette disposition (Archives, vol. 20, p. 317; vol. 36, p. 536; décisions de la Commission de recours du 6 février 1981, consid. 3.a, ZRK 282/1980; du 23 août 1993, consid. 3.b, ZRK 807/92). D'un autre côté, la jurisprudence du TF (ATF 82 I 256) et la doctrine (Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Bâle 1983, p. 212) émettent des doutes que la Commission de recours doit aujourd'hui pour le moins confirmer. Le texte de l'art. 8 al. 7 OLD apparaît en effet incompatible avec la jurisprudence actuelle du TF et il y a d'autant plus de raisons de le mettre en doute qu'il figure dans une simple ordonnance du Conseil fédéral, que la Commission de recours est en droit de contrôler. Cela dit, même si cette dernière déclarait ledit texte inconstitutionnel, ou même déjà illégal et contraire à l'art. 32 LD, un deuxième problème surgirait. Un renseignement sur le tarif deviendrait un renseignement comme les autres, auquel s'appliquerait la jurisprudence actuelle du TF. Or, une telle application, comme on va le voir, ne serait pas aisée.

- S'agissant d'un renseignement ne relevant pas du tarif douanier, il faut en effet encore savoir si le principe de la bonne foi s'y applique avec ou sans la rigueur «fiscale» au sens indiqué. A cet égard, la jurisprudence de la Commission de recours ne semble

pas définitive, ni même claire, conduisant à une vision parfois plutôt souple (décisions de la Commission de recours du 25 août 1978, consid. 1, ZRK 130/177; du 30 septembre 1983, consid. 9, ZRK 417/1982, du 6 février 1989, consid. 4, ZRK 671/88), parfois clairement rigide (décisions de la Commission de recours du 9 juin 1978, consid. 7, ZRK 72/1976; du 18 mars 1977, consid. 3, ZRK 79/1976; du 18 mars 1977, consid. 4, ZRK 87/1976 avec référence à l'ATF 97 I 130; du 27 mai 1983, consid. 3a, ZRK 419/82). Il n'y a en soi, il est vrai, aucune raison de s'écarter de l'exception voulant que le principe de la bonne foi ne s'applique qu'avec rigueur, étant donné que les droits de douane sont une branche du droit fiscal (Ernst Höhn, *Steuerrecht: ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium*, 7ème éd., Berne 1993, p. 69 et 71; Knapp, op. cit., p. 577; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 167 ss). Cela dit, il n'est pas inutile de rappeler qu'en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), le principe de la bonne foi s'applique sans réserve (Archives, vol. 62, p. 695, consid. 2.c; vol. 57, p. 158, consid. 3.a; vol. 55, p. 438, consid. 4.b; vol. 54, p. 150, consid. 4.a, vol. 53, p. 653, consid. 2.b; arrêts non publiés en les causes V. B. c / AFC du 12 juin 1992, F. P. c / AFC du 19 mars 1994 consid. 3, A. Z. c / AFC du 11 juillet 1994 et W. A. G. c / AFC du 11 juillet 1994, consid. 2). On ne trouve en effet aucune trace dans cette jurisprudence de la nécessité d'une application plus rigoureuse au sens cité, ni même de renvoi à des arrêts topiques d'autres domaines du droit fiscal. Une différence non seulement entre le droit fiscal et les autres domaines du droit, mais à l'intérieur même du droit fiscal apparaît donc à la fois incontestable et problématique. Pour prendre exemple, on imagine mal la Commission de recours appliquer des concepts différents en matière de principe de la bonne foi, selon que l'importation engendre une reprise de droits de douane ou une reprise en matière d'IChA. Sans parler des situations où une marchandise est soumise à la fois aux droits de douane et à l'IChA.

Il est donc souhaitable qu'à l'avenir ces questions trouvent une réponse satisfaisante pour le justiciable et il apparaît sans nul doute que si une évolution s'avère nécessaire, elle devrait plutôt aller dans le sens d'une application uniforme et sans réserve du principe de la bonne foi (pour un exemple d'évolution, s'agissant des assurances sociales, voir ATF 116 V 298, consid. 4a et, auparavant, ATF 106 V 139, consid. 3).

En l'occurrence, les questions posées peuvent rester ouvertes, puisque la cause peut trouver une issue sans qu'elles soient résolues. Même la solution la plus souple - soit l'application de la jurisprudence du TF dans les causes en dehors de la fiscalité indirecte - est en effet déjà, comme on va le voir, hors de question.

4.a. En l'espèce, il faut d'abord constater que la recourante n'allègue même pas que le renseignement sur le tarif donné bien avant l'importation ait été erroné par rapport au contenu de la demande. Or, les cinq conditions de la jurisprudence la plus souple présupposent avant toute chose l'existence d'un faux renseignement eu égard à l'état de fait soumis par le requérant. Cela n'étant pas le cas, elle ne saurait, pour cette seule raison déjà, se prévaloir d'une quelconque jurisprudence du TF. En réalité, la recourante reproche à l'administration de n'avoir pas vu que l'état de fait lui-même présenté par le demandeur était déficient. Le grief va trop loin. On ne saurait prier l'administration, celle des douanes en particulier, d'anticiper et de s'assurer de l'exactitude de l'état de fait qui va fonder le renseignement. L'administré en est le seul responsable et doit supporter, le cas échéant, les conséquences de sa négligence ou de son absence de diligence relative à ses indications inexactes (Weber-Dürler, op. cit., p. 93-94; ATF 98 Ib 250). Sous ce premier aspect, la présente cause se résume donc à une pure question de droit, qu'il faut trancher en défaveur de la recourante. D'ailleurs, même si le besoin s'en était fait sentir, il eût été impossible de compléter l'état de fait par des investigations plus approfondies, la recourante elle-même n'étant pas en mesure d'être plus précise sur les circonstances de la délivrance du renseignement (voir le recours du 22 décembre 1993, l'expression «selon toute vraisemblance, d'après les renseignements téléphoniques...»). La Commission de recours eût été alors obligée de procéder à une appréciation anticipée des preuves (Kölz/Häner, op. cit., p. 47, ch. 63 in fine; ATF 115 la 8, consid. 3a; 106 la 162, consid. 2b) et, au vu du résultat, de faire supporter le fardeau de la preuve à la recourante (Häfelin/Müller, op. cit., p. 304; ATF 117 V 153; 115 V 38).

b. La recourante, il est vrai, se place aussi au moment de l'importation. Elle estime que, compte tenu des circonstances, les services compétents auraient dû, sur le moment, corriger l'erreur commise par ses transitaires. C'est d'abord oublier que c'est dans un second temps seulement, soit bien après l'importation, que l'administration, se fondant sur une analyse faite par la DGD, a procédé à une perception subséquente des droits de douane. La vérification est intervenue après l'acceptation de la déclaration de l'assujéti au sens technique (art. 35 LD). Or, la déclaration acceptée (par le sceau de la douane) lie celui qui l'établit et exclut une correction ultérieure dégageant la responsabilité de celui qui a enfreint des prescriptions douanières (parmi tant d'autres, décisions de la Commission de recours du 18 septembre 1978, consid. 3, ZRK 168/77; du 27 août 1977, consid. 2.a, ZRK 117/77). Quand bien même les services compétents auraient attiré l'attention des transitaires après l'acceptation, la reprise subséquente de droits de douane resterait fondée. L'art. 35 LD introduit il est vrai un certain formalisme, mais il apparaît justifié et, en vertu de l'art. 113 al. 3 Cst., il lie la Commission de recours et les autorités douanières. Quant à l'acceptation elle-même, elle ne peut en aucun cas être reprochée à l'autorité, vu les termes utilisés et le numéro de tarif apposé par les transitaires. De l'analyse des pièces du dossier, il ressort que le bureau de douane d'importation n'avait aucun motif de ne pas apposer son sceau. Au surplus, la recourante n'allègue pas que ses transitaires aient, juste avant de remettre les déclarations, demandé les renseignements nécessaires au sens de l'art. 32 LD. Sous cet angle également, il n'existe donc aucun indice permettant de faire croire que l'autorité a eu un comportement contradictoire ou même arbitraire. En définitive, la recourante méconnaît totalement les obligations légales qui lui incombent et prétend manifestement à tort qu'en se soumettant au contrôle douanier, elle se met «à l'abri d'éventuelles fautes». En réalité, l'art. 24 LD enjoint clairement au redevable d'établir lui-même une déclaration conforme au tarif et l'art. 29 LD énonce que la personne assujétie est tenue de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer l'assujétissement aux droits de douane. Contrairement aux dires de la recourante, il ne revient pas à l'administration d'assumer de tels devoirs à sa place.

c. La recourante fait enfin état de sa «bonne foi» au sens commun du terme, c'est-à-dire de l'ignorance prétendument excusable du droit applicable. Ce grief, faut-il le préciser, n'a rien à voir avec l'application du principe dit de la bonne foi, exposé au consid. 3.a et tire plutôt son origine du libellé de l'art. 3 CC. Il s'avère cependant également manifestement mal fondé. D'abord, la recourante ne saurait se dégager de sa responsabilité de droit public en faisant allusion à la faute d'un tiers, en l'occurrence de ses transitaires. Il s'agit là d'un éventuel litige de droit privé qui n'a aucun effet sur le sort de la cause et dont la Commission de recours n'a pas à connaître (décisions de la Commission de recours du 7 avril 1994, consid. 2.b, ZRK 846/93; du 30 septembre 1994, consid. 4.a, ZRK 830/93). Ensuite, c'est à tort que la recourante met en exergue son ignorance du droit applicable. Nul ne peut tirer avantage de son ignorance de la loi et le fait que la recourante se dise non initiée n'y change rien (ATF 113 V 81 consid. 4c; 110 V 338 consid. 4; 110 V 339, consid. 3). La bonne foi de la recourante au sens du présent considé

rant peut certes avoir une influence en procédure pénale, mais elle ne saurait avoir une quelconque retombée sur le bien-fondé de la créance due.

5. Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours et à confirmer la créance douanière fondée sur les art. 12 DPA et 13 LD.

(...)

Dokumente der ZRK