

## **CH\_VB JAAC 70.16 vom 23. August 2005**

Bundesverwaltung, 2005-08-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_70.16\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_70.16__)

FR: CH\_VB JAAC 70.16 du 23 août 2005

IT: CH\_VB JAAC 70.16 del 23 agosto 2005

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

- Zutreffenderweise hat die Oberzolldirektion (OZD) ihre Argumentation nicht auf dem aktuellen Verhalten der Beschwerdeführerin aufgebaut, sondern sich auf verschiedene frühere Ereignisse bezogen, nämlich auf das Verhalten der geschäftsführenden Gesellschafter der Beschwerdeführerin in der Vergangenheit (E. 4b). Es lässt sich mit dem Prinzip der Verhältnismässigkeit vereinbaren, wenn eine Sicherheitsleistung verlangt wird, die dem Abgabebetrag von drei Monaten entspricht. Im Gegensatz dazu ist es unzulässig, zu diesem Betrag noch die offenen Forderungen gegenüber anderen Haltern als den betroffenen hinzuzurechnen (E. 4c). Tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni (TTPCP). Domanda di garanzie. Proporzionalità dell'importo richiesto. - Domanda di garanzie. Descrizione del comportamento da cui si deduce una messa in pericolo della tassa ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 lett. a OTTP. Particolarità in caso di cambiamento di detentore (consid. 3b/bb). Ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 lett. b OTTP, il semplice ritardo di pagamento può pure giustificare, a determinate condizioni, la notifica di una domanda di garanzie (consid. 3b/cc). - A giusta ragione la Direzione generale delle dogane (DGD) non si è basata sul comportamento attuale della ricorrente, bensì si è riferita a diversi eventi anteriori, cioè al comportamento passato dei soci gerenti della ricorrente (consid. 4b). E' conforme al principio della proporzionalità chiedere quale garanzia un importo equivalente a tre mesi di tassa. E' invece sbagliato aggiungervi i crediti ancora scoperti vantati verso altri detentori diversi dall'interessato (consid. 4c). Résumé des faits: 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) notifie 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 réfère 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).

#### **E. 2**

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

#### **E. 4**

de paiement (art. 48 al. 1 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). 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'assujetti 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, ATF 123 I 121 consid. 4e; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 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] vol. 70 p. 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*

## **E. 5**

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*, 6e 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. [CRC 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 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 la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), voir JAAC 63.29 consid. 3, JAAC 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

## **E. 6**

précitée du 28 mai 2004, consid. 3b/cc; Thomas Kaufmann, Die Sicherstellung von Mehrwertsteuern, in Archives vol. 67 p. 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 recours 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 consid. 2b, traduite in RDAF 1998 II 39). La décision de réexamen peut à son tour faire l'objet d'un recours.

## **E. 7**

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. à 8. (...)

## **E. 8**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 70.16 - Extrait de la décision CRD 2005-038-061 de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 23 août 2005 en la cause X. Sàrl In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2006 Année Anno Band 70 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 007 232 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.