

# **BVGer A-4567/2021 vom 20. Januar 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-01-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4567\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4567_2021)

FR: TAF A-4567/2021 du 20 janvier 2023

IT: TAF A-4567/2021 del 20 gennaio 2023

## **Regeste**

Douanes

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, parmi lesquelles figurent l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (ci-après : OFDF) et le Domaine de Direction Poursuite Pénales (ci-après : DDPP). Dans la mesure où le DDPP est l'un des domaines de la DGD, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour traiter du présent recours.

### **E. 1.2**

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; art. 116 al. 4 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0] ; cf. arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 ; A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1). Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA - qui mentionne au demeurant des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure douanière devant lui (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2 et A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2) - ce qui précède vaut également concernant les procédures de recours en matière de droit de douane (cf. arrêt du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2022 consid. 2.1 et réf. cit.)

### **E. 1.3**

En sa qualité de destinataire de la décision 29 juillet 2021, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2).

## **E. 2.2**

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA ; ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C\_554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2 ; A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.3 ; voir toutefois la réserve de l'art. 2 al. 1 PA [arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1 ; A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5], qui ne mentionne pas moins des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure devant lui [arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2 ; A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2 et 2]).

## **E. 3.1**

Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (principe de l'obligation douanière générale ; cf. aussi art. 19 al. 1 let. a et b LD ; art. 2 al. 1 LTaD). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20], notamment art. 54 al. 1 let. a et g et al. 3 let. a LTVA ; arrêt du TF 2C\_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3 et A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3 et réf. cit.). Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD ; art. 1 al. 2 LTaD ; art. 7 et 12 al. 1 de la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles [Limpauto, RS 641.51] et art. 53 LTVA ; arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.2 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.2 ; A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.1 ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.1).

## **E. 3.2**

Sont soumises à l'impôt sur les importations l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 5.4.1.1 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.1 ; A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.2 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations est pour la période ici litigieuse de 7,7% (cf. art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305). L'importation, en Suisse, de véhicules automobiles est encore soumise à l'impôt sur les véhicules automobiles servant au transport de personnes ou de marchandises (art. 22 ss Limpauto ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-5320/2018 du 26 août 2019 consid. 2.1 et A-675/2015 du 1er

septembre 2015 consid. 2.1).

### **E. 3.3**

Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 ; Patrick Raedersdorf, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz, 2009, [ci-après : Handkommentar ZG], n° 2 ad art. 34 ZG). En ce qui concerne le devoir de diligence à cet égard, la personne assujettie à l'obligation de déclarer est soumise à des exigences élevées (Barbara Schmid, Handkommentar Zollgesetz, n° 3 s. ad art. 18. ; message du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 567, 550 s. ; arrêt du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 3.3.3). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 ; A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (art. 50 LTVA ; arrêts du TAF A-4119/2021 du 24 novembre 2022 consid. 4.3 ; A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.4 ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.4 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 et A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2). Les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier - notamment le régime de l'admission temporaire (art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) - doivent être déclarées pour ce régime.

### **E. 3.4**

Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; sur le caractère large de cette notion, voir Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 30 ss). La notion de débiteur de la dette douanière est large, et elle couvre aussi, notamment, le mandant (Auftraggeber), au sens du droit douanier, qui provoque effectivement (tatsächlich veranlasst) l'importation, y compris celui qui a manifesté une prédisposition générale (generelle Bereitschaft) à accepter les marchandises (arrêt du TF 2A.580/2003 du 10 mai 2004 consid. 3.3.2 ; Papadopoulos, op. cit., p. 30 ss et les références). Cette teneur extensive du terme « mandant » s'explique par le fait que le cercle des assujettis a été voulu large par le législateur afin d'assurer la bonne perception de l'impôt (cf. ATF 110 Ib 306 consid. 2.b ; 107 Ib 198 consid. 6a/b ; arrêt du TF 2C\_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2 ; sur le caractère large de cette notion, cf. ég. ; Papadopoulos, op. cit., p. 30 ss) ; la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (cf. ATF 89 I 542 consid. 4). L'existence d'un contrat pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil ne sont prérequis (cf. ATF 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2A.608/2004

du 8 février 2005 consid. 4.1). La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, pour autant que les dispositions spéciales de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2021, par. 16 n° 382). Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA). Le débiteur de la dette douanière selon l'art. 70 LD est également assujéti à l'impôt sur les véhicules automobiles (art. 9 al. 1 let. a Limpauto ; cf. arrêts du TAF A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.6 et A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 2.6 [arrêts attaqués au TF]). L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est notamment soumise à l'impôt (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA ; cf. arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 7.1 et A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.1). La personne débitrice de la dette douanière est tenue de s'en acquitter ou, dans l'hypothèse où l'AFD l'exigerait, de la garantir (art. 70 al. 1 LD). Le cas échéant, les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations, CO, RS 220) (art. 70 al. 3 LD).

### **E. 3.5**

La dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD), ce qui ne vaut pas sans exception toutefois. Il en va ainsi du régime de l'admission temporaire, dans lequel l'obligation de paiement est conditionnelle (art. 58 al. 2 let. a LD ; Michael Beusch, Handkommentar Zollgesetz, n° 3 ad art. 72). Quoi qu'il en soit, la dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allégements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. c LD).

### **E. 3.6**

Si la dette douanière n'est pas payée dans le délai fixé, un intérêt moratoire est dû à compter de son exigibilité (art. 74 al. 1 LD, 186 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01] et 1 al. 1 let. b et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835] ; à partir du 1er janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a et art. 4 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [RS 631.014]), et non dès le dernier jour du délai de paiement (cf. Michael Beusch, Handkommentar Zollgesetz, n° 4 ad art. 72). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD. Un intérêt moratoire est aussi dû si l'impôt sur les importations n'est pas versé dans les délais (art. 57 al. 1 LTVA). L'obligation de payer l'intérêt moratoire débute à la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA, dans les autres cas que ceux visés à l'art. 57 al. 2 let. a à c LTVA (art. 57 al. 2 let. d LTVA ; art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur jusqu'au 31 décembre 2021 et, à partir du 1er janvier 2022, art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts ; cf. arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 5.4.2.2 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 5.4.2.2 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.5.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du

TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.2.1). Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1er janvier 2012 (art. 1 al. 2 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur). L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

#### **E. 4.1**

Commet une soustraction douanière au sens de l'art. 118 LD, et donc une infraction douanière (art. 117 LD), quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant ou en les déclarant inexactement ou de toute autre manière, ou procure d'une autre manière un avantage douanier illicite à lui-même ou à une autre personne (art. 118 al. 1 let. a LD). De manière analogue, l'art. 96 al. 4 let. a LTVA prévoit que commet une soustraction d'impôt quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas les marchandises lors de leur importation ou en les déclarant de manière inexacte. Selon l'art. 36 al. 1 Limpauto, il est notamment interdit, sous peine de sanctions pénales, de soustraire ou de mettre en péril tout ou partie de l'impôt sur les véhicules automobiles, intentionnellement ou par négligence, en ne déclarant pas les véhicules, en les dissimulant ou en les déclarant de manière inexacte.

#### **E. 4.2**

Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA, RS 313.0] ; ATF 143 IV 228 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-144/2021 du 23 septembre 2022 consid. 6.2 et les références citées). Tant la LD que la LTVA et la Limpauto font parties intégrantes de la législation administrative fédérale (arrêts du TAF A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 6.3 6 [arrêt attaqué au TF] ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 6.3 [arrêt attaqué au TF] ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.6.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 7.2 ; A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.3). Par conséquent, l'art. 12 DPA est applicable à la soustraction douanière ainsi qu'à la soustraction de l'impôt selon la LTVA et la Limpauto (art. 118 LD, art. 36 al. 1 Limpauto et art. 96 al. 4 LTVA).

#### **E. 4.3**

Est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA).

##### **E. 4.3.1**

Le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, respectivement de la TVA sur les importations au sens de l'art. 51 LTVA et de l'impôt sur les véhicules automobiles, peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme ayant joui d'un avantage illicite, et ce indépendamment de toute faute commise (arrêt du TF 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; arrêts du TAF A-1552/2021 du 22 décembre 2021 consid. 4.2.1 et A-2054/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1 ; Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 34 s).

### **E. 4.3.2**

L'art. 12 DPA n'a pas de caractère pénal ; l'assujettissement selon cet article ne dépend donc ni de l'existence d'une faute, ni d'une poursuite pénale, mais de la seule violation objective de la législation administrative fédérale (ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_723/2013 du 1er décembre 2014 consid. 2.6). Savoir si l'infraction est commise par un tiers, par le débiteur de la redevance ou par le bénéficiaire de la prestation ne joue pas de rôle. De même, peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction ou qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (arrêt du TF 2C\_422/2014 du 18 juillet 2015 consid. 5.2.2 et les références citées ; arrêts du TAF A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 4.2.1 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 4.1).

### **E. 5.1**

Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans un territoire douanier que de manière temporaire n'intègrent pas de manière définitive l'économie du territoire concerné, suisse en l'occurrence. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3 ; A-4119/2021 du 24 novembre 2022 consid. 5.1 ; A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.7 ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.6 ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 5.1). Cependant, les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier - notamment le régime de l'admission temporaire (cf. art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) - sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.3 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020]) ; en ce sens la déclaration a un effet constitutif (cf. Remo Arpagaus, Zollrecht, 2ème éd., 2007, n° marg. 698 ; Reginald Derks, Handkommentar Zollgesetz, n° 15 ad art. 47 et références citées).

### **E. 5.2**

Le régime de l'admission temporaire constitue une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3.1 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3.1 ; A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.6.2 ; A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.7 ; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1). Ce régime est gouverné entre autres par la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (RS 0.631.24, Convention d'Istanbul ; ratifiée par la Suisse le 11 mai 1995 ; cf. consid. 5.4 ci-après). Elle vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures (voir le préambule de ladite Convention). Cette convention est d'application directe en Suisse (cf. arrêt du TAF A-4119/2021 du 24 novembre 2022 consid. 5.2 et réf. cit.). Ainsi, lorsque ses dispositions sont applicables, elles dérogent à celles de droit interne réglant l'admission temporaire de façon générale, dans la mesure où les premières sont en contradiction avec les secondes - à moins que les dispositions de droit interne soient plus favorables à celles de la Convention d'Istanbul (cf. arrêt du TAF A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.7). Malgré cela, le droit national, qui prévoit également des règles en matière d'admission temporaire, devra être pris en considération (cf. consid. 5.5 ci-après).

### **E. 5.3**

Selon une jurisprudence constante, en tant qu'elles constituent des exceptions au système d'un impôt général sur la consommation, les exonérations en matière de TVA doivent être

appliquées de façon restrictive (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.4 ; 124 II 372 consid. 6a ; arrêt du TF 2C\_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.4.1 ; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, p. 260 ch. 336 s.). En conséquence, et bien qu'il faille d'abord rechercher le sens véritable de la norme en appliquant les méthodes habituelles d'interprétation, comme cela vaut en matière de TVA interne, des exceptions à la TVA à l'importation ne doivent pas être admises avec facilité, d'autant que cet impôt connaît des franchises inconnues en matière de TVA sur territoire suisse (ATF 124 II 202 consid. 5 ; arrêts du TAF A-6436/2011 du 18 septembre 2013 consid. 3.2.2 et 3.2.3 et A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.1 ; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, *op. cit.*, p. 407 ; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, 1999, p. 115 s.). Il s'ensuit que, de façon similaire, le principe de l'assujettissement général aux droits de douane commande une « interprétation étroite » des dispositions prévoyant des exceptions en la matière (arrêt du TF 2C\_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 4.3).

#### **E. 5.4.1**

D'après l'art. 1 let. a 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. Sans préjudice des dispositions propres à l'Annexe E, 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 (TVA) sur les importations (cf. art. 1 let. b de la Convention d'Istanbul ; arrêts du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 4.1 ; 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 1 ; 2A.519/1998 du 24 avril 2001 consid. 3 ; arrêts du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.7.1 ; A-4119/2021 du 24 novembre 2022 consid. 5.4.1 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.8.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-7503/2016 et A-7513/2016 du 16 janvier 2018 consid. 7.3). L'apurement normal de l'admission temporaire est obtenu par la réexportation des marchandises (y compris les moyens de transport), placées en admission temporaire (art. 9 de la Convention d'Istanbul).

#### **E. 5.4.2**

Aux termes de l'art. 2 al. 1 let. a, de l'Annexe B.1 à la Convention d'Istanbul, sont admises en admission temporaire au sens de l'art. 2 de la Convention les marchandises destinées à être exposées ou à faire l'objet d'une démonstration à une manifestation, y compris le matériel dont il est question dans les Annexes de l'Accord pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel, UNESCO (conclu à New York le 22 novembre 1950 ; RS 0.631.145.141), et de son Protocole du 26 novembre 1976. Par manifestation, il faut entendre, les expositions, foires, salons et manifestations similaires de caractère commercial, industriel, agricole ou artisanal, ainsi que les expositions ou manifestations organisées principalement dans un but philanthropique et les expositions ou manifestations

organisées principalement dans un but scientifique, technique, artisanal, artistique, éducatif ou culturel, sportif, religieux ou culturel, pour promouvoir le tourisme ou encore en vue d'aider les peuples à mieux se comprendre (art. 1 ch. 1 à 3 de l'Annexe B.1 de la Convention d'Istanbul). Sont exclues les expositions à caractère privé organisées dans des points de vente ou des locaux commerciaux pour la vente de marchandises étrangères (art. 1 in fine de l'Annexe B.1 de la Convention d'Istanbul). Contrairement au cas des moyens de transport, le domicile de la personne qui importe les marchandises ne joue aucun rôle.

### **E. 5.4.3**

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 ; arrêt du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.8.2 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.7.2). Selon cette annexe, sont considérés comme moyens de transport, entre autres, les « véhicules routiers à moteur » (art. 1, let. a, annexe C de la Convention d'Istanbul). Pour leur part, les termes « usage privé » signifient une utilisation par l'intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l'exclusion de tout usage commercial (à savoir, l'acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux (art. 1 let. c et b de la Convention d'Istanbul). L'art. 3 de l'Annexe C à la Convention d'Istanbul relatif au champ d'application prévoit que les opérations régulières d'entretien et les réparations des moyens de transport devenues nécessaires au cours du voyage à destination ou à l'intérieur du territoire d'admission temporaire, et qui sont effectuées pendant le séjour en admission temporaire, ne constituent pas une modification au sens de l'art. 1 let. a de la Convention. En revanche, un moyen de transport ne doit pas pénétrer dans le territoire d'admission temporaire à seule fin de subir un entretien ou d'être réparé (cf. également Conseil de coopération douanière, op. cit., p. 184). L'art. 5 let. b de cette Annexe C prévoit que pour pouvoir bénéficier de l'admission temporaire, les moyens de transport à usage privé doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant en dehors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes résidant dans un tel territoire. Par conséquent, les personnes domiciliées en qui utilisent un véhicule à usage privé immatriculé à l'étranger sur le territoire douanier helvétique ne peuvent bénéficier de l'admission temporaire prévue par la Convention d'Istanbul (arrêts du TAF A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 3.4 [arrêt attaqué au TF] ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 3.4 [arrêt attaqué au TF] ; A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 4.4 et les références citées). L'art. 9 ch. 2 de l'Annexe C précise que les moyens de transport à usage privé peuvent séjourner dans le territoire d'admission temporaire pendant un délai d'une durée continue ou non, de six mois par période de douze mois

### **E. 5.5.1**

L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (voir art. 9 et 58 LD ; art. 30 ss OD ; arrêts du TAF A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 4.1 [arrêt attaqué au TF] ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 4.1 [arrêt attaqué au TF] ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.9.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.1 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 5.1).

### **E. 5.5.2**

Le Conseil fédéral peut prévoir l'exonération partielle ou totale des droits à l'importation des marchandises étrangères pour admission temporaire sur le territoire douanier ou des marchandises indigènes après admission temporaire sur le territoire douanier étranger (art. 9 al. 1 LD). Il règle les conditions de l'exonération des droits de douane (art. 9 al. 2 LD). Il peut exclure le régime d'admission temporaire, le limiter à une durée déterminée ou le soumettre à une autorisation pour des raisons économiques ou en application de mesures de politique commerciale (art. 9 al. 3 LD). Le Conseil fédéral est toutefois lié par le droit international (arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 6.1), étant précisé que la Convention d'Istanbul n'exclut pas toute formalité que pourrait prévoir la législation nationale (art. 4 ch. 1, 6, 15 et 16 ch. 1 de la Convention d'Istanbul ; arrêts du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 4.6 ; A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.1 et 5.2).

### **E. 5.5.3**

Selon l'art. 58 al. 1 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour le régime de l'admission temporaire (arrêts du TAF A-4313/2021 du 28 septembre 2022 consid. 5.1 ; A-4411/2021 du 28 septembre 2022 consid. 5.1 ; A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.9.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] ; A-5320/2019 du 26 août 2019 consid. 3.1.4 et A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.3). Le régime de l'admission temporaire implique notamment la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle, l'identification des marchandises, la fixation de la durée de l'admission temporaire ainsi que l'application des actes législatifs de la Confédération autres que douaniers (art. 58 al. 2 let. a à d LD). Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.3 et A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.2).

### **E. 5.5.4**

En se fondant notamment sur l'art. 9 al. 1 et 2 LD, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance sur les douanes. Il a concrétisé le droit douanier matériel relatif à l'admission temporaire avec les art. 30 à 37 OD (cf. Heinz Schreier, Handkommentar Zollgesetz, n° 10 ad art. 9) et a établi la franchise douanière à cet effet (art. 30 al. 1 OD). Les conditions sont les suivantes : la marchandise doit être la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et être utilisée par une telle personne (let. a), son identité doit pouvoir être garantie (let. b), l'admission doit durer au maximum deux ans (let. c) et elle doit être réexportée en l'état, l'usage n'étant pas considérée comme une modification (let. d). Si les conditions de l'art. 30 al. 1 OD sont remplies, le régime de l'admission temporaire est réputé autorisé (art. 30 al. 4 OD). En cas de motifs importants, une autorisation expresse peut également être exigée (cf. art. 30 al. 5 OD).

### **E. 5.5.5**

L'admission temporaire de moyens de transport étrangers pour usage personnel fait l'objet d'une réglementation spécifique à l'art. 35 OD (cf. arrêt du TAF A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 5.3 ; concernant les indépendants, cf. arrêt du TF 2C\_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 3.2 et 4.1). Ainsi, selon l'art. 35 al.1 OD, L'OFDF autorise l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger pour un usage personnel pour des personnes domiciliées hors du territoire douanier qui entrent en Suisse pour prendre un emploi, se former ou se perfectionner, ou pour des motifs analogues. En outre, selon l'art. 35 al. 2 let. a OD, l'OFDF peut autoriser l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger pour un usage personnel pour des personnes ayant leur domicile sur le territoire douanier : a. si elles sont employées chez une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles utilisent le moyen de transport étranger mis à leur disposition exclusivement pour des transports transfrontaliers sur ordre de service et pour des transports entre le domicile et le lieu de travail à l'étranger ; b. si elles effectuent au cours d'une année douze transports transfrontaliers au maximum et si la réexportation a lieu chaque fois après trois jours ; c. si elles transfèrent leur domicile en un lieu en dehors du territoire douanier et si l'admission temporaire dure au maximum trois mois, ou d. si aucun moyen de transport indigène approprié n'est disponible et si les moyens de transport étrangers ne seront utilisés que pour une courte durée.

#### **E. 5.5.6**

Le Conseil fédéral peut déclarer totalement exonérés de droits de douane les objets d'art et d'exposition destinés aux musées (art. 8 al. 2 let. g LD). Il a lié l'exonération des droits de douane à la condition qu'ils soient importés par les musées ouverts au public eux-mêmes ou directement pour ces derniers et qu'ils ne soient pas remis à des tiers (art. 20 al. 1 OD). De telles expositions peuvent également avoir lieu dans des bâtiments et installations privés, si elles sont accessibles au public et ne servent pas à des fins commerciales (art. 20 al. 2 let. c OD). D'un point de vue formel, une demande doit être présentée à la direction d'arrondissement des douanes avant l'importation (art. 20 al. 3 OD). Un changement de destination des biens d'exposition importés en franchise nécessite une autorisation préalable de l'OFDF (art. 20 al. 4 OD).

#### **E. 5.5.7**

La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Selon l'art. 162 al. 1 OD, la personne assujettie doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisation. En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD) (cf. arrêts du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3.4 ; A-3806/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.3.4 ; A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.4 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 6). Ces dispositions ont déjà été jugées légales, respectivement constitutionnelles par le Tribunal fédéral (cf. arrêt du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.4 et les références citées). En vertu de l'art. 164 al. 1 et 2 OD, l'autorisation pour l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger doit être demandée - selon l'usage prévu - avant la première importation (usage commercial) ou lors de la première importation ou de l'acquisition sur le territoire suisse (usage personnel).

## **E. 5.6**

Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives parfois aussi appelées directives, circulaires, instructions (cf. ATF 121 II 473 consid. 2b). Leur fonction principale est de garantir la prévisibilité administrative et de faciliter le contrôle juridictionnel à travers l'unification et la rationalisation de la pratique (cf. ATAF 2009/15 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-3486/2020 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.4.1). Elles n'acquièrent cependant pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. ATF 114 V 315 consid. 5c ; arrêt du TF 8C\_81/2020 du 3 août 2020 consid. 3.4). Il n'en reste pas moins que les uns et les autres en tiennent largement compte. Dans la mesure où ces ordonnances assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, adaptée au cas d'espèce, le juge pourra les prendre en considération (cf. ATF 132 V 121 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.9.5 ; A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 et A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 3.1.4). En revanche, il s'assurera qu'elles ne sortent pas du cadre fixé par la norme supérieure ni ne restreignent ou n'étendent son champ d'application. En d'autres termes, à défaut de lacune, il vérifiera qu'elles ne prévoient pas autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 123 II 16 consid. 7 et 121 II 473 consid. 2b).

### **E. 5.6.1**

En l'occurrence, l'OFDF a établi un règlement R-10-60 intitulé « Admission temporaire ». Dernièrement mis à jour le 1er janvier 2022 en raison du changement de nom de l'AFD (disponible sur [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire, consulté le 17 janvier 2023). Il présente toutefois un contenu matériel identique aux règlements précédents.

### **E. 5.6.2**

La section 3 du règlement R-10-60 précise notamment que l'emploi au sens de l'art. 162 al. 1 OD constitue un facteur déterminant pour savoir si le régime de l'admission temporaire peut être appliqué et quelles exigences formelles doivent être remplies. En cas d'utilisation de marchandises pour plusieurs emplois, les exigences formelles à remplir sont celles relatives à l'emploi pour lequel les exigences formelles les plus sévères sont prévues. En outre, le régime de l'admission temporaire ne peut pas être appliqué pour les marchandises destinées à l'entreposage. Les entrepôts douaniers et les dépôts francs sous douane sont prévus à cette fin (art. 33 let. a, OD ; voir R-10-30 et R-10-50). Parmi les emplois envisagés par le règlement figure celui des marchandises destinées à des expositions (section 3.2) et celui de la vente incertaine (section 3.3).

### **E. 5.6.3**

Sont des marchandises destinées à des expositions, au sens de la section 3.2 du règlement R-10-60, les marchandises qui sont exclusivement destinées à des fins de démonstration, d'observation ou de présentation lors d'une manifestation (objet de démonstration) et dont il n'est pas prévu de procéder à la vente (section 3.3 du règlement) ni au test ou à l'essai (section 3.4 du règlement) ni à toute autre utilisation. En effet, ne sont pas réputées manifestation les expositions organisées à titre privé (expositions privées) par exemple dans des magasins ou locaux commerciaux en vue de la vente de marchandises étrangères (voir section 3.3 du règlement). Les marchandises destinées à des expositions ne doivent être ni prêtées, louées ou utilisées moyennant rétribution, ni transportées hors du lieu de la

manifestation (y c. pour des tests ou pour un essai avant la vente). Le but de la manifestation et le siège ou le domicile de l'organisateur ne sont pas déterminants. Enfin, sont considérés comme manifestation au sens cette section du règlement, en vertu de l'art. 1 de l'annexe B.1 à la Convention d'Istanbul : les expositions, foires, salons et manifestations similaires du commerce, de l'industrie, de l'agriculture et de l'artisanat ; les expositions ou manifestations organisées principalement dans un but philanthropique ; les expositions ou manifestations organisées principalement dans un but scientifique, technique, artisanal, artistique, éducatif ou culturel, sportif, religieux ou cultuel, pour promouvoir le tourisme ou encore en vue d'aider les peuples à mieux se comprendre ; les réunions de représentants d'organisations ou de groupements internationaux ; et les cérémonies et les manifestations de caractère officiel ou commémoratif.

#### **E. 5.6.4**

Selon la section 3.3 du règlement, il y a vente incertaine lorsqu'une marchandise est introduite dans ou acheminée hors du territoire douanier en vue d'un éventuel contrat de vente qui n'a cependant encore été ni prévu ni conclu. Cet emploi n'est pas admis si le contrat de vente a déjà été prévu, voire conclu. Le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine vise donc notamment à permettre au commerce intermédiaire suisse de présenter des marchandises étrangères à des clients potentiels. En cas d'importation temporaire, ce régime n'est admis que si les marchandises sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile à l'étranger, à l'exception notamment du cas où les marchandises sont entreposées dans des entrepôts douaniers et des dépôts francs sous douane suisses qui doivent temporairement en être sorties en vue de leur présentation à des clients potentiels. Un acheteur potentiel peut examiner les marchandises et les soumettre à un essai restreint (par ex. course accompagnée effectuée à des fins de test ou accrochage d'un tableau en compagnie d'un tiers). Il est cependant interdit de remettre les marchandises pour une longue durée et de transférer le pouvoir d'en disposer à un acheteur potentiel (section 3.3.1 du règlement R-10-60). Dans un tel cas de figure, il en résulterait l'obligation de présenter une nouvelle déclaration en douane conformément à l'art. 162 OD.

#### **E. 5.6.5**

Le Tribunal de céans constate que ces prescriptions reflètent le contenu des dispositions légales topiques.

### **E. 6**

En l'espèce, l'objet du litige concerne la perception de redevances douanières, de l'impôt sur les automobiles et de la TVA à l'importation pour un véhicule [...] Il s'agit ici de déterminer, à la lumière de l'ensemble des principes qui précèdent, si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que les conditions du régime d'admission temporaire pour exposition revendiqué et obtenu n'étaient pas remplies.

#### **E. 6.1**

En premier lieu, le recourant soutient que la décision attaquée n'aurait pas constaté les faits pertinents suivants. Premièrement, le recourant avance que l'importation du véhicule en Suisse aurait été exclusivement liée aux efforts fournis par lui en vue d'une vente à l'étranger et par ses difficultés de déplacement (il est tétraplégique, cf. recours p. 6 et prise de position du recourant du 14 septembre 2018, p. 5, 2ème par., acte n°01.09.08). A l'inverse de toutes les autres automobiles du recourant, la [...] n'aurait pas été équipée et adaptée à son handicap. L'objectif de détenir le véhicule à domicile n'aurait ainsi pas été de

profiter de celui-ci mais de trouver un acheteur ou un enchérisseur ainsi que de faire une comparaison entre différentes maisons de vente aux enchères. Deuxièmement, le recourant soutient ne pas avoir été propriétaire du véhicule jusqu'à son acheminement en Suisse. Selon lui, bien qu'ayant une créance tirée du contrat de vente lui permettant de devenir propriétaire au moment du transfert de la possession (tradition), il n'aurait jusqu'à ce moment-là pas eu la maîtrise effective ou directe du véhicule, de sorte qu'il ne saurait être considéré comme propriétaire de celui-ci. Le recourant considère que la décision entreprise confond les notions de « propriétaire » et d'« acheteur » et que l'on ne saurait se fonder sur les déclarations qu'il a faites au cours de ses auditions lorsqu'il se déclare propriétaire du véhicule étant donné que la propriété est une notion juridique. Il avance qu'il s'agit ici de distinguer la volonté d'acquérir, qui serait la conséquence logique de l'exécution d'un contrat de vente, et la propriété. Enfin, le recourant fait valoir qu'il ne pouvait pas être propriétaire du véhicule dès lors que le moteur n'était pas encore acquis et encore moins installé. En l'occurrence, il n'est pas nécessaire d'analyser plus avant ces griefs liés à l'établissement des faits, faute d'être pertinents pour l'issue de la cause. En effet, dans la mesure où, quoi qu'il en soit, les conditions de l'admission temporaire ne sont en ici pas remplies (cf. consid. 6.2 ci-après), il importe peu de connaître les motifs pour lesquels le véhicule était entreposé au domicile de recourant. S'agissant de la question du moment du transfert de la propriété du véhicule, le Tribunal retient en outre que ce qui est décisif ici, n'est pas tant de savoir si le recourant était ou non déjà propriétaire de la voiture au moment de son passage en douane dès lors qu'il en a, en tout cas, été propriétaire durant tout le séjour en Suisse et que, comme déjà mentionné, les autres conditions de l'admission temporaire ne sont pas remplies. Par conséquent, la question de savoir si le recourant était ou non propriétaire du véhicule jusqu'à son acheminement en Suisse, au demeurant une question d'appréciation juridique quoi qu'en dise le recourant, peut souffrir de rester ouverte ici.

## **E. 6.2**

Le recourant conteste ensuite devoir s'acquitter des redevances pour le véhicule [...].

### **E. 6.2.1**

Le recourant considère que le régime d'admission temporaire pouvait valablement s'appliquer à l'importation de ce véhicule. A cet égard, il avance que le régime de l'admission temporaire serait ici applicable et répondrait tant à sa définition internationale (qui serait prépondérante du fait de la suprématie du droit international) que nationale. A l'appui de son grief, le recourant rappelle que selon l'art. 1 let. a Convention d'Istanbul, l'admission temporaire est 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. Ainsi, selon le recourant la première condition de l'art. 30 al. 1 let. a OD, selon laquelle les marchandises pour admission temporaire sur le territoire douanier sont admises en franchise si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne, serait étrangère à la ratio legis (et a fortiori à la ratio et au texte même de la Convention d'Istanbul) de l'admission temporaire en ce qu'elle introduirait artificiellement un critère insolite. Par-là, cette disposition violerait tant la délégation de compétence

contenue à l'art. 9 LD que le droit international qui n'instaurerait pas une telle limitation. Dès lors, de l'avis du recourant, compte tenu de l'importation temporaire du véhicule en Suisse, les conditions de l'admission temporaire douanière seraient manifestement données et il n'y aurait pas lieu de « s'arrêter aux différentes péripéties et documents figurant au dossier ». Il conviendrait au contraire de s'en tenir au constat que le véhicule ne serait resté que quelques mois en Suisse avant d'être vendu aux Etats-Unis et qu'il n'aurait pas été utilisé (à l'exception d'un déplacement en France en vue de sa vente à l'étranger).

### **E. 6.2.2**

Les arguments du recourant ne sauraient emporter la conviction du Tribunal.

#### **E. 6.2.2.1**

D'abord, si certes en principe, en cas de contradiction, les dispositions de la Convention d'Istanbul prévalent sur celles de droit interne réglant l'admission temporaire, le droit national, qui prévoit également des règles en matière d'admission temporaire, devra être pris en considération (cf. consid. 5.2 ci-avant). La Convention d'Istanbul n'exclut pas toute formalité que pourrait prévoir la législation nationale (cf. consid. 5.5.2 ci-avant). En l'occurrence, le Tribunal ne voit pas ici de contradiction entre les dispositions conventionnelles. En outre, force est ici de constater, à l'instar de de l'autorité inférieure dans sa réponse du 3 décembre 2021, que contrairement aux affirmations du recourant, les accords internationaux en matière d'admission temporaire reprennent eux aussi la condition du domicile ou siège en dehors du pays d'admission temporaire pour bénéficier de cette facilité douanière. Il en va ainsi des annexes à la Convention d'Istanbul (cf. chaque art. 3 des annexes B.2., B.4., B.5., B.6., B.7., B.8., B.9. et art. 5 de l'annexe C ; voir également les consid. 5.2 et 5.4 ci-avant). C'est ainsi à raison que l'autorité inférieure retient qu'il ne s'agit pas là d'une condition étrangère à la ratio legis mais bien d'un des éléments déterminants qui participent à assurer que le bien ressorte du pays d'admission temporaire dans le délai de réexportation donné, conformément au concept même de cette franchise conditionnelle. Cette condition permet de surcroît d'éviter l'inégalité de traitement entre les personnes sises sur le territoire de l'admission temporaire, lesquelles doivent en principe utiliser exclusivement des biens mis en libre pratique, et donc définitivement taxés. En effet, le régime de l'admission temporaire constitue une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. consid. 5.2 ci-avant). Ce n'est donc qu'exceptionnellement, pour des motifs importants, que l'AFD peut autoriser le régime d'admission temporaire en dehors des conditions normales ; et cette autorisation doit être demandée, motifs à l'appui, avant l'importation, de manière à ce que l'autorité puisse apprécier si l'importance de ces motifs justifie l'octroi d'une exception aux règles et, ensuite, contrôler la véracité de ces motifs (cf. arts. 32, 34 à 36 et 164 OD ; voir également les consid. 5.5.4 à 5.5.7 ci-avant). Enfin, et à toutes fins utiles, le Tribunal remarquera ici qu'il importe peu que le véhicule ait ou non été adapté au handicap du recourant dans la mesure où l'on ne saurait comparer la détention d'un véhicule de collection à celle d'un simple véhicule. En effet, si l'on peut admettre qu'en règle générale, l'utilité principale de la détention du second peut être de l'employer en tant que moyen de transport, il n'en va pas de même du premier. Le caractère particulier, voire unique, du véhicule ici importé, qui est un produit de collection se distinguant par sa rareté et son exclusivité, implique que sa possession s'apparente plutôt à un investissement financier. Ceci est d'autant plus vrai que de l'aveu même du recourant, l'objectif principal de la détention du véhicule était la revente de celui-ci lors d'une mise aux enchères.

### **E. 6.2.2.2**

Ensuite, le Tribunal rappelle que la franchise issue du régime de l'admission temporaire est conditionnelle, ce dans la mesure où elle est subordonnée à l'accomplissement des formalités afférentes audit régime. La franchise tombe si ces formalités ne sont pas observées. En effet, en tant qu'elles constituent des exceptions au système d'un impôt général sur la consommation, les exonérations en matière de TVA doivent être appliquées de façon restrictive et le principe de l'assujettissement général aux droits de douane commande une « interprétation étroite » des dispositions prévoyant des exceptions en la matière (cf. consid. 5.3 ci-avant). Les facilités douanières résultant d'une DDAT se justifient à raison de certaines conditions matérielles. Celles-ci se reflètent dans les indications (propriétaire et but notamment) qu'il y a lieu de fournir de manière véridique dans ce document, (puis de continuer à respecter) pour que celui-ci soit (et reste) valable. C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure expose, au consid. 4.6 de la décision entreprise, que le fait d'exiger le respect des formalités de la taxation intérimaire ainsi que de leurs conditions matérielles ne constitue pas du formalisme excessif car ce sont elles qui permettent à l'AFD de s'assurer du bien-fondé de la franchise en cause. L'on ne saurait apporter d'exception à ce principe, au risque d'ouvrir la porte aux abus et à l'arbitraire, une procédure de perception (a posteriori selon art. 12 al. 1 et 2 DPA) des redevances d'entrée demeurant purement objective et légaliste (arrêt du TAF A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.7).

### **E. 6.2.2.3**

En l'occurrence, les conditions du régime douanier de l'admission temporaire (sur la notion, voir notamment les consid. 5.4.1, 5.5.3 et 5.6.1 ci-avant) pour exposition ne sont pas respectées. Aux termes de la Convention d'Istanbul, sont exclues les expositions à caractère privé organisées dans des points de vente ou des locaux commerciaux pour la vente de marchandises étrangères (cf. art. 1 in fine de l'Annexe B.1 de la Convention d'Istanbul et consid. 5.4.2 ci-avant). Il en va de même dans la réglementation interne dans la mesure où, l'exonération des droits de douane pour les objets d'art et d'exposition destinés aux musées (art. 8 al. 2 let. g, LD) est liée à la condition que ces objets soient importés par les musées ouverts au public eux-mêmes ou directement pour ces derniers et qu'ils ne soient pas remis à des tiers. Cela dit, de telles expositions peuvent également avoir lieu dans des bâtiments et installations privés, si elles sont accessibles au public et ne servent pas à des fins commerciales (art. 20 al. 2 let. c OD et consid. 5.5.6 ci-avant). Ces règles sont par ailleurs précisées par le règlement R-10-60, qui prévoit premièrement que le régime de l'admission temporaire ne peut pas être appliqué pour les marchandises destinées à l'entreposage (cf. consid. 5.6.2 ci-avant) et deuxièmement que pour être qualifiées de marchandises destinées à des expositions, celles-ci doivent être exclusivement destinées à des fins de démonstration, d'observation ou de présentation lors d'une manifestation et il ne doit pas être prévu de procéder à leur vente ni au test ou à l'essai ni à toute autre utilisation (cf. consid. 5.6.3 ci-avant). A cet égard, l'analyse du dossier révèle que, contrairement aux indications contenues dans les DDAT litigieuses, le véhicule n'est jamais parvenu auprès de la société G. \_\_\_\_\_ SA, pour être exposé au public, là ou ailleurs. Bien au contraire, le véhicule a été entreposé au domicile du recourant et ce dernier ne produit aucune pièce démontrant que le véhicule aurait été en une quelconque occasion présenté au public ou dans le cadre d'une manifestation de nature culturelle. De plus, contrairement au régime d'admission temporaire pour vente incertaine (cf. consid. 5.6.4 ci-avant), le régime

d'admission temporaire prévu pour les expositions ne peut être octroyé en cas de but commercial. Or, de l'aveu même du recourant, l'importation du véhicule en Suisse aurait été de lui trouver un acheteur ou un enchérisseur ainsi que de faire une comparaison entre différentes maisons de vente aux enchères. Il résulte de ce qui précède que manifestement, les conditions nécessaires au placement du véhicule sous le régime de l'admission temporaire en vue d'une exposition ne sont pas remplies. Il suit de là que le régime d'admission temporaire pour exposition a été revendiqué et obtenu indûment. Le grief du recourant est donc mal fondé dans la mesure où il procède d'une application erronée du droit et doit être rejeté.

#### **E. 6.2.2.4**

Enfin, par surabondance, le Tribunal observe que l'admission temporaire du véhicule aurait éventuellement pu être demandée pour un autre motif, par exemple pour vente incertaine (cf. consid. 5.6.4 ci-avant) ou pour moyens de transport (cf. consid. 5.4.3 et 5.5.5 ci-avant). Cela dit, là encore, les conditions d'admission de ces régimes ne semblent a priori pas remplies. Quoi qu'il en soit, en vertu du principe d'auto-déclaration (cf. consid. 3.3 ci-avant) il appartenait au recourant d'examiner lui-même s'il remplissait les conditions d'assujettissement de l'un ou l'autre de ces régimes, et, cas échéant, demander spécifiquement l'application du régime applicable aux autorités compétentes. En effet, pour pouvoir bénéficier d'un régime d'admission temporaire, il n'est pas suffisant de remplir les conditions d'admission, encore faut-il demander son application (sur la procédure, voir consid. 5.5.7 ci-avant). En effet, le Tribunal rappelle que le régime de l'admission temporaire constitue une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. consid. 5.2 ci-avant) et les exonérations en matière de TVA doivent être appliquées de façon restrictive (cf. consid. 5.3 ci-avant). En d'autres termes, l'admission temporaire d'un bien sur le territoire douanier est soumise à autorisation et il n'appartient pas au Tribunal d'aller rechercher si un autre régime d'admission temporaire que celui demandé aurait pu trouver à s'appliquer.

#### **E. 6.3**

S'agissant du grief du recourant, subsidiaire, selon lequel que l'art. 32 OD devrait être ici appliqué, la Cour retient ce qui suit. Cet article prévoit que « [p]our des motifs importants, l'OFDF peut autoriser le régime de l'admission temporaire même si toutes les conditions ne sont pas remplies ». Selon le recourant, de tels motifs importants seraient en l'espèce manifestement donnés et il serait contraire à la législation de taxer le véhicule dans de pareilles circonstances. En l'occurrence, la Cour constate que, s'agissant des « motifs importants » pouvant justifier l'application de l'art. 32 OD, la motivation du recourant est pour le moins lacunaire et le Tribunal peine à entrevoir quels pourraient ici constituer de tels motifs. Enfin, on rappellera ici que l'art. 9 LD permet au Conseil fédéral de prévoir l'exonération partielle ou totale des droits à l'importation des marchandises étrangères pour admission temporaire sur le territoire douanier et que sur cette base, il a arrêté l'art. 32 OD. Ainsi, pour des motifs importants, l'AFD peut autoriser le régime de l'admission temporaire même si toutes les conditions ne sont pas remplies. Une telle disposition a été appliquée par exemple dans le cas d'une vente incertaine (voir ch. 3.3 du règlement 10-60 ; cf. également arrêts du TAF A-3365/2020 du 19 mars 2021 consid. 3.2.2 et A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.3), ou pour les importateurs suisses de voitures de tourisme concernant les voitures qu'ils possèdent déjà au moment de l'importation sur le territoire douanier suisse.

Dans ce cas, la durée de validité de l'importation temporaire est réduite d'un an. Cette possibilité permet à ces entreprises de revendre les véhicules à des clients étrangers (une fois vendus, ils quitteront le territoire douanier suisse) sans payer de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-3776/2010 du 16 août 2012 consid. 5.2.2). En revanche, on ne saurait admettre de manière générale que l'art. 32 OD confère librement à l'AFD le droit d'exonérer de droits de douane l'importation de marchandises en dehors de situations liées spécifiquement à une problématique de droit douanier.

#### **E. 6.4**

Enfin, dans un dernier grief, le recourant soutient l'inopportunité de la décision. Selon lui, il serait injuste et inopportun de le taxer alors que le véhicule aurait été stationné durant onze ans en Allemagne et qu'il aurait tout aussi bien pu être expédié aux Etats-Unis depuis ce dernier pays. Le séjour de la voiture en Suisse aurait été lié à son handicap et le recourant n'aurait, à aucun moment eu l'intention de l'utiliser ou de le conserver durablement à son domicile. Il sied de rappeler que bien que le Tribunal de céans puisse, en principe, examiner si une autre solution que celle que l'autorité inférieure a adoptée, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation et en respectant les principes généraux du droit, n'aurait pas été plus judicieuse quant à son résultat (cf. art. 49 let. c PA), il ne peut y avoir examen de l'opportunité d'une décision que lorsque l'autorité dispose d'un pouvoir d'appréciation (cf. ATF 137 V 71 consid. 5.2). Or, tel n'est pas le cas en l'espèce, comme cela résulte des considérants qui précède, puisque la réglementation ici applicable ne laisse aucune marge d'appréciation à l'OFDF ; ainsi, la décision querellée ne saurait être qualifiée d'inopportune. Dans ce sens, on ne saurait admettre, comme semble le soutenir le recourant, que l'autorité douanière pourrait considérer en opportunité si un manquement d'une personne assujettie justifierait une telle exonération (sur la question des manquements, cf. consid. 6.2.2.3 ci-avant). Partant, ce dernier grief doit aussi être rejeté.

#### **E. 6.5**

En résumé, il faut constater que les arguments du recourant relatifs à la constatation des faits par l'autorité inférieure ne sont pas pertinents en tant qu'ils ne changent rien à l'issue de la cause (cf. consid. 6.1 ci-avant). En outre, le recourant ne parvient pas à démontrer que les conditions nécessaires pour placer le véhicule sous le régime de l'admission temporaire en vue d'une exposition seraient remplies (cf. consid. 6.2 ci-avant). Il ne parvient pas non plus à démontrer en quoi l'art. 32 OD serait ici applicable (consid. 6.3 ci-avant), ni enfin que la décision attaquée serait inopportune (cf. consid. 6.4 ci-avant).

#### **E. 6.6**

Il reste pour le Tribunal de céans à examiner si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, les droits de douane et la TVA à l'importation sur la base de l'art. 12 DPA auprès du recourant.

##### **E. 6.6.1**

A cet égard, le recourant avance en substance qu'il ignorait les subtilités du droit douanier, raison pour laquelle il a mandaté Monsieur E.\_\_\_\_\_ de la société F.\_\_\_\_\_ SA, spécialiste en la matière, pour s'occuper des formalités douanières. Le recourant n'aurait ainsi pas été en mesure de juger du contenu de la DDAT établie par Monsieur E.\_\_\_\_\_. En outre, il affirme que ce dernier aurait, dès le début, été informé que l'objectif était de vendre la voiture. De surcroît, le recourant affirme qu'il pensait de bonne foi que les conditions de la procédure d'admission temporaire étaient remplies, qu'il ignorait qu'une

procédure d'admission temporaire n'aurait pas été possible avec la facture originale de vente datant de 2002 et qu'il n'était pas responsable de l'établissement de la facture pro forma du 9 décembre 2013 établie par la société C.\_\_\_\_\_ GmbH. Enfin, aucune réclamation n'aurait été formulée par l'AFD au moment de la demande de placement sous régime douanier effectué par Monsieur E.\_\_\_\_\_.

#### **E. 6.6.2**

En l'occurrence, il n'est pas contesté que le véhicule, objet de la présente procédure a été introduit sur le territoire douanier suisse. Dans la mesure où, comme il a été démontré ci-avant, les conditions de l'admission temporaire ne sont ici pas remplies, le Tribunal constate que cette marchandise est soumise aux droits de douane, à la TVA à l'importation ainsi qu'à l'impôt sur les véhicules (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant). En outre, l'analyse du dossier révèle que la société D.\_\_\_\_\_ SA, mandatée par le recourant, a importé en décembre 2013 le véhicule en Suisse. Dans ces circonstances, il n'est pas contestable que le recourant doit être inclus dans la notion - qu'il y a lieu d'interpréter largement (cf. consid. 3.4 ci-avant) - de mandant, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Ainsi, en tant qu'importateur, respectivement mandant, qui a fait passer la marchandise à la frontière, le recourant fait donc partie du cercle des débiteurs de la dette douanière (art. 70 al. 2 LD) et des assujettis en ce qui concerne l'impôt sur les véhicules automobiles et l'impôt sur les importations (art. 9 al. 1 let. a Limpauto et art. 51 al. 1 LTVA ; consid. 3.4 ci-avant). Quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en déclarant inexactement des marchandises commet une soustraction douanière au sens de l'art. 118 LD, et donc une infraction douanière (art. 117 LD, voir également l'art. 96 al. 4 let. a LTVA pour la soustraction d'impôt et l'art. 36 al. 1 Limpauto pour la soustraction en matière d'impôt sur les véhicules automobiles ; consid. 4.1 ci-avant). In casu, en déclarant inexactement le véhicule qui a bénéficié à tort du régime d'admission temporaire pour exposition, le recourant a retiré un avantage fiscal au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 4.3 ci-avant) en s'évitant le paiement d'emblée des redevances en jeu. Or, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (cf. consid. 4.2 ci-avant). Compte tenu de ces éléments, il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir exigé la restitution de la TVA à l'importation auprès du recourant. De plus, le fait que les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière ne signifie pas encore que l'autorité a l'obligation d'agir contre l'ensemble d'entre eux. Dans ces circonstances, le recourant ne saurait se plaindre de ce que l'autorité inférieure n'a pas réclamé le montant de la dette douanière auprès d'un éventuel autre débiteur (cf. consid. 3.4 ci-avant).

#### **E. 7**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il apparaît que les conditions pour le régime d'admission temporaire en vue d'une exposition revendiqué et obtenu dès le 13 décembre 2013 n'étaient pas remplies et que le recourant entre clairement dans le cercle des débiteurs de la dette douanière. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a rendu une décision de perception subséquente à l'encontre du recourant pour un montant de CHF 228'517.90 de redevances d'entrée. Cette dette douanière était exigible dès le 13 décembre 2013, de sorte qu'un intérêt moratoire est dû depuis cette date sur la somme précitée. Le recourant, qui ne remet aucune en cause les calculs d'assiette de l'impôt effectués par

l'autorité inférieure, est ainsi débiteur des montants précités du fait de son assujettissement à la dette douanière. Partant, le recours est mal fondé et doit partant être rejeté.

#### **E. 8**

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être fixés à CHF 8'500.- et mis à la charge du recourant qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant versée par le recourant le 15 juillet 2020.

#### **E. 9**

Compte tenu de l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). (Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

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