

BVGer A-6120/2008 vom 18. Mai 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-05-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6120_2008

FR: TAF A-6120/2008 du 18 mai 2010

IT: TAF A-6120/2008 del 18 maggio 2010

Regeste

Douanes", "Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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. En particulier, les décisions rendues par la Direction générale des douanes (DGD) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, le recours daté du 26 septembre 2008 contre la décision sur recours de la DGD du 26 août 2008 a été remis, à l'adresse du Tribunal administratif fédéral, à un bureau de poste suisse le 26 septembre 2008, soit le dernier jour du délai (art. 21 al. 1 PA en lien avec l'art. 50 al. 1 PA). Il a dès lors été interjeté dans le délai légal auprès de l'autorité compétente. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

E. 1.2.1

Le 1er janvier 2010, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. Selon l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 113 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 112 al. 2 LTVA, l'ancien droit est applicable aux prestations fournies avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ainsi qu'aux importations de biens pour lesquelles la dette au titre de l'impôt sur les importations est née avant son entrée en vigueur. Ainsi, les opérations effectuées avant le 1er janvier 2010, mais après l'entrée en vigueur le 1er janvier 2001 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA, RO 2000 1300), restent soumises à l'aLTVA. S'agissant des faits et rapports juridiques, ayant pris naissance avant le 1er janvier 2001, c'est l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258), adoptée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994, qui est applicable (cf. art. 93 al. 1 et 94 al. 1 aLTVA). Dès lors, l'aLTVA, plus précisément les art. 72 ss aLTVA, s'appliquent au présent litige, qui concerne exclusivement des biens importés en 2005. On rappellera néanmoins que le nouveau droit de procédure relatif à la TVA est applicable, au sens de l'art. 113 al. 3 LTVA, à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi. Cela étant, l'art. 113 al. 3 LTVA doit être interprété restrictivement, dans la mesure où - conformément à la jurisprudence - seules

les normes de procédure au sens étroit doivent être appliquées immédiatement aux procédures pendantes. Le recours à l'art. 113 al. 3 LTVA ne doit donc pas, sous le seul prétexte de règles de procédure, conduire à une application du nouveau droit matériel à des états de fait révolus sous l'ancien droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 1.2.2, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 1.2.2, A-1113/2009 du 23 février 2010 consid. 1.3 et les références citées). Il a ainsi été jugé que les thèmes suivants, notamment, ne relevaient pas du droit de procédure, à savoir l'obligation de tenir une comptabilité, le principe de l'auto-taxation, la taxation par estimation et les intérêts moratoires. S'agissant de ces matières, les juges ont donc fait application de l'ancien droit. La question de l'application des règles procédurales du nouveau droit serait également susceptible de se poser, s'agissant de l'art. 81 LTVA, qui dispose désormais que (al. 1) la PA est applicable, à l'exclusion de son art. 2 al. 1 et que (al. 3) le principe de la libre appréciation des preuves est applicable, l'acceptation d'une preuve ne devant, par ailleurs, pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Cela étant, dans la mesure où l'interprétation de l'art. 113 al. 3 LTVA n'admet que le nouveau droit de procédure au sens étroit, il prime l'application de l'art. 81 LTVA qui ne contient, lui, aucune règle de droit transitoire. D'une part, s'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre donc pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel (et les règles de procédure y relatives) demeure applicable en application de l'art. 113 al. 3 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 1.2.3 et A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Par ailleurs, pour les cas pendants, l'art. 81 al. 1 LTVA n'a pas véritablement de portée propre. En effet, il convient de rappeler que l'application de la PA, c'est-à-dire des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression, est déjà largement la règle devant le TAF (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-710/2007 du 24 septembre 2009 consid. 2.2) et que la non-application des art. 12 ss PA ne signifie pas l'exclusion des mesures d'instruction qui y sont énumérées (cf. interprétation historique de l'art. 2 al. 1 PA in : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 3.1 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, ch. 157 p. 1126).

E. 1.2.2

Le 1er mai 2007 sont entrées en vigueur la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) ainsi que l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01). Conformément à l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens à cette date sont liquidées selon l'ancien droit dans le délai impartit par celui-ci. Il s'ensuit que la présente cause est soumise à l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RS 6 469 et modifications ultérieures), ainsi qu'à l'ancienne ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (aOLD de 1926, RS 6 517 et modifications ultérieures), dans la mesure bien sûr où le renvoi de l'art. 72 aLTVA à la législation douanière est applicable en matière de TVA.

E. 1.3.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, ch. 1758 ss).

E. 1.3.2

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2002, p. 265). La procédure est ainsi régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). La force et les exigences du principe inquisitoire sont toutefois tempérées par plusieurs éléments et autres principes. En premier lieu, il ne s'agit pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure et il ne s'agit pas de repartir à zéro. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de revoir l'établissement des faits, plus que d'établir ces derniers (cf. décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2003-191 du 7 mars 2005 consid. 2c et CRC 1996-053 du 9 octobre 1997 consid. 2c/bb; Pascal Mollard in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [Editeurs], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/Bâle/Genève 2006, ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 676). En second lieu, si l'autorité de recours remarque spontanément et d'emblée des éléments qui ressortent du dossier, sans qu'il aient été allégués, elle doit certes en tenir compte et leur appliquer le droit d'office. Cependant, elle ne procède à de telles constatations de faits complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondant ressortent clairement des griefs présentés ou des pièces du dossier (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; Kölz/Häner, *op. cit.*, ch. 677). En outre, le principe inquisitoire est complété (cf. *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]* 2003 II 584 consid. 2.3) par l'obligation pour les parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et de motiver leur recours (art. 52 PA).

E. 1.3.3

Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité saisie se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration (audition de témoins par exemple) serait de toute façon impropre à entamer sa conviction reposant sur des pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 391 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées, A-1504/2006 du 25 septembre 2008 consid. 2, A-3069/2007 du 29 janvier 2008 consid. 2.1 et A-5738/2007 du 17 janvier 2008 consid. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, ch. 3.144; Reinhold Hotz, in : *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, Zurich 2002, ad art. 29 ch. 33). En revanche, si la

conviction de l'autorité compétente n'est pas acquise, elle doit appliquer les règles sur la répartition du fardeau de la preuve et résoudre le litige à l'aide de ces règles (cf. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 3.149 ss). Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, l'autorité saisie s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5 et les références citées, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5 et A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4; Moor, op. cit., p. 264; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 2021 p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4; décisions de la CRC 2005-105 du 6 mars 2006 consid. 5c et les références citées et CRC 2005-031 du 12 juin 2006 consid. 3c/cc). Le principe inquisitoire n'a donc aucune influence sur la répartition du fardeau de la preuve (cf. JAAC 68.155 consid. 3a; décision de la CRC 1999-094 du 13 novembre 2000 consid. 3a et 3b), car il intervient à un stade antérieur.

E. 1.4

Le litige concerne exclusivement l'assujettissement à la prestation relative à la TVA à l'importation due sur les trois sculptures restées dans la galerie Y. _____ après la décharge complète du passavant no ***, le 28 novembre 2005, et porte sur un montant de Fr. 38'141.20. Plus précisément, la question est de savoir si le recourant est assujéti à l'impôt sur les importations. Pour y répondre, il apparaît nécessaire d'aborder, dans un premier temps, la notion d'objet de l'impôt sur les importations (consid. 2), y compris celle d'importations franches d'impôt au sens de l'art. 74 ch. 8 aLTVA (consid. 3). Dans un deuxième temps, il y aura lieu de rappeler les conditions régissant l'assujettissement à l'impôt sur les importations, non sans évoquer la notion de responsabilité pour des tierces personnes, ainsi que de traiter de la problématique de l'assujettissement de l'organe d'une société (consid. 4). Dans un troisième temps, il conviendra de définir le cercle des personnes assujétiées, au sens de l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0; consid. 5). Il s'agira enfin d'examiner la notion de base de calcul de l'impôt (consid. 6).

E. 2.1

Conformément à l'art. 73 al. 1 aLTVA, est soumise à l'impôt l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de droit de douane sur le territoire suisse. L'objet de la TVA à l'importation est ainsi différent de celui de l'impôt sur territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1). En principe, le passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation. Un chiffre d'affaires au sens de la TVA n'est donc pas nécessaire, de sorte que l'impôt sur les importations est dû, alors même que le bien a été acquis sans contre-prestation, par exemple parce qu'il a été donné (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 3.3.2 et A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1; décision de la

CRD 1996-013 du 13 novembre 1997 in : ASA 66 p. 590 consid. 3b; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne 2003, ch. 1839 p. 629; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 272 s.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 4).

E. 2.2

La TVA à l'importation ne frappe pas une livraison de biens ou une prestation de services, mais bien l'importation de biens. Il y a certes un déplacement de biens qui est en jeu, et même souvent un transfert du pouvoir de disposer, mais il n'y a pas de livraison au sens technique des art. 5 et 6 aLTVA. Il n'y a donc pas de relation entre l'importation de biens et la livraison de biens (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 702 p. 400; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 272). La notion d'importation ne figure pas dans les art. 72 ss aLTVA. Il s'ensuit que, conformément à l'art. 72 aLTVA, la législation douanière est applicable à l'impôt sur l'importation de biens, dans la mesure où les dispositions de l'aLTVA n'y dérogent pas. La TVA à l'importation est en fait liée à la même opération que celle qui fait naître la créance douanière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.90/1999 du 26 février 2001 consid. 2b in : Revue fiscale [RF] 2001 no 5 p. 360). Comme le précise l'art. 1 al. 1 aLD, et comme l'a confirmé la jurisprudence, c'est le passage d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes qui est déterminant et qui constitue l'importation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.3, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.2 et A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.2.2; décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b et 1996-013 du 13 novembre 1997 in : ASA 66 p. 590 consid. 3b). Par introduction dans le territoire douanier, on entend un déplacement physique d'une marchandise à travers la frontière douanière (cf. Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, op. cit., p. 272 s.). Il n'est donc nul besoin de l'existence d'un contrat de droit privé, de vente ou de commission ou encore d'un autre contrat entre un fournisseur et un acquéreur, qu'il s'agisse d'un contrat soumis au droit suisse ou au droit étranger (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 713 p. 403).

E. 3.1

Même lorsque aucun droit de douane n'est perçu, l'importation de biens est soumise à l'impôt sur les importations dans la mesure où l'exonération de cet impôt n'est pas prévue expressément (cf. 73 al. 1 aLTVA; arrêts du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 3.1 et 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.1; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, p. 213). On rappellera que - nonobstant le fait que la notion de franchise à l'importation doit être distinguée de l'exonération au sens impropre prescrite par les art. 17 et 18 aLTVA - on parle cependant à juste titre d'exonérations à l'importation. En effet, il s'agit également d'exonérations au sens impropre, pris au sens technique, en ce sens qu'elles n'engendrent pas de TVA à l'importation et qu'elles ne donnent pas droit à déduction de la TVA input liée à l'importation à taux zéro (cf. art. 38 al. 3 aLTVA a contrario en relation avec l'art. 19 al. 2 ch. 5 aLTVA a contrario; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 735 p. 407). Selon la jurisprudence, la liste des franchises à l'importation définie à l'art. 74 aLTVA est exhaustive (cf. arrêts du

Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 in : ASA 76 p. 802 consid. 3 et les références citées, 2A.228/1998 du 19 novembre 1998 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.1, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.1; décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b/cc et 1998/003 du 21 janvier 1999 consid. 5 et 6). La franchise à l'importation étant une exception à la règle générale de l'imposition, des exceptions à l'assujettissement ne doivent pas être admises avec facilité, surtout que la TVA à l'importation connaît des franchises inconnues en matière de TVA sur territoire suisse. Il y a donc lieu de faire une interprétation restrictive des franchises à l'importation (cf. ATF 124 II 202 consid. 5e; décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b et les références citées; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 736 p. 407; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, TVA annotée : jurisprudence, loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 317; Riedo, op. cit, p. 115).

E. 3.2

Selon l'art. 74 ch. 8 aLTVA, dans sa teneur jusqu'au 30 avril 2007, est franche d'impôt l'importation de biens dédouanés avec passavant en vue d'une importation temporaire, à l'exception de la contre-prestation pour l'utilisation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.2 in initio, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.1 in fine). Le dédouanement avec passavant constitue une exception au devoir général de dédouanement qui tient compte du fait que, d'un point de vue économique, les objets en cause ne sont pas intégrés durablement dans la vie économique du pays concerné, raison pour laquelle il ne se justifie pas de prélever des droits (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.612/2003 du 21 juin 2004 du 21 juin 2004 consid. 2.2, 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 4.1 et 2A.519/1998 du 24 avril 2001 consid. 1 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.2; décision de la CRD 2003-189 du 24 avril 2006 consid. 5b). En matière de dédouanement avec passavant, c'est la législation douanière qui est applicable, plus spécifiquement les art. 103 à 110 aOLD, étant donné que les dispositions de l'aLTVA n'y dérogent pas. Aux termes de l'art. 105 al. 1 aOLD, celui qui veut faire dédouaner un envoi avec passavant doit remettre une déclaration en douane établie sur un formulaire spécial. On rappellera ici que le respect des prescriptions formelles revêt une importance toute particulière en matière de douane en raison du très grand nombre d'opérations journalières, de sorte qu'on ne peut admettre des exceptions sans porter une atteinte excessive à l'organisation rationnelle du travail de l'administration et à la sécurité du droit (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.2; décisions de la CRD 838/93 et 840/93 du 29 septembre 1994 consid. 4a, 412/82 consid. 4, 417/82 et 418/82 consid. 7 du 30 septembre 1983). A ce sujet, il convient de relever encore que l'assujettissement au droits de douane s'applique également aux marchandises munies d'un passavant, de sorte que l'assujettissement - qui n'est que suspendu - ne cesse que lorsque le passavant est déchargé par la douane dans les conditions légales lors de la réexportation dans le pays étranger, afin que la douane puisse contrôler l'identité entre les biens importés et ceux exportés (cf. décisions de la CRD 2002-158 du 14 novembre 2003 consid. 3b/aa, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.2 et les références citées, 1998-016 du 18 mai 1999 consid. 2b et 1997-009 du 17 septembre 1998, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.519/1998 du 24 avril 2001; cf. également décision de la CRD 2002-039

du 25 septembre 2002 consid. 2a/bb). A défaut d'une décharge conforme du passavant, il y a importation définitive et, le cas échéant, imposition complète.

E. 4.1.1

Aux termes de l'art. 75 al. 1 aLTVA est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane. Les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 9 aLD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues (cf. art. 13 al. 1 aLD). Selon l'art. 9 al. 1 aLD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants. Ces dispositions doivent être interprétées de manière extensive, afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation des marchandises en cause répondent desdits droits (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2b, 107 Ib 199 consid. 6a-b, 89 I 545 consid. 4; arrêts du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 6.1, 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1 et 2A.552/2001 du 14 mai 2002 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 3.1, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.1).

E. 4.1.2

Il s'agit dès lors de distinguer trois catégories d'assujettis au sens des art. 9 et 13 aLD. Est d'abord soumise à l'impôt la personne qui transporte elle-même la marchandise ou le bien à travers la frontière. Est ensuite assujettie la personne qui est mandante au sens de l'art. 9 aLD, c'est-à-dire celle qui cause ou provoque effectivement (« tatsächlich veranlasst ») le transport d'une marchandise à travers la frontière (cf. ATF 107 Ib 200 consid. 6b; ATF 89 I 544 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2). 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 310 consid. 2b, 107 Ib 205 consid. 6a/b; arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2) et la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (cf. ATF 89 I 544 consid. 4). L'existence d'un contrat au sens des art. 394 ss du Code des obligations (CO, RS 220) n'est en particulier pas requise, pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil (cf. ATF 89 I 544 consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral du 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a précisé que doit être considéré comme un mandant toute personne qui se doute que l'importation est illégale et qui devait présumer de la provenance étrangère de la marchandise importée. Il en va de même du cas où une marchandise est importée en Suisse sans aucune commande préalable, celui qui a manifesté sa prédisposition générale (« Bereitschaft ») à accepter une telle marchandise est un mandant, puisque précisément par sa prédisposition générale, il a causé l'importation (« tatsächlich veranlasst »). Il suffit donc d'être prêt à accepter la marchandise importée de l'étranger pour tomber sous le coup de la notion de « mandant » au sens de l'art. 9 aLD, le caractère légal ou non de l'importation n'étant pas forcément déterminant (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1 in fine, 2A.242/2004 du 15 novembre 2004 consid. 3.1.2, 2A.603/2003 consid. 3.3.2, 2A.602/2003 consid. 4.3.2 et 4.3.4 et 2A.580/2003 consid. 3.3.2 du 10 mai 2004). Enfin, est également assujetti à l'impôt celui, pour le compte duquel, la marchandise est importée. Dans une jurisprudence constante, la Commission de recours et le Tribunal fédéral ont précisé que l'expression « pour le compte » vise notamment les cas où la marchandise est importée pour le compte de l'acquéreur, sans que ce dernier ait

mandaté le transporteur, alors que seul le fournisseur étranger a chargé le transporteur de l'importation (cf. JAAC 63.73 consid. 6b/aa).

E. 4.1.3

Par conséquent et conformément à l'art. 75 al. 1 aLTV, les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, commerçant ou encore simple consommateur. L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 13 aLD sont oui ou non réunies. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral administratif A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.4, A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.3 et A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.2.3; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1899 s. p. 652; Metzger, op. cit., p. 220; Riedo, op. cit., p. 4 et 172). En outre, du moment que toutes les personnes assujetties aux droits de douane répondent solidairement des redevances d'entrée, les autorités douanières peuvent s'en prendre à l'une d'elle, sauf à cette dernière à se retourner contre les autres assujettis; ce recours étant régit par le droit civil (art. 13 al. 1 in fine aLD; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.552/2001 du 14 mai 2002 consid. 3.4.1).

E. 4.2

Si la personne assujettie délègue à un tiers des compétences en matière d'établissement de la déclaration en douane, elle répond de ce tiers comme d'un auxiliaire au sens de l'art. 101 CO, ce même si ce dernier a manifestement violé les instructions qui lui avaient été données. Aussi, peu importe la faute de l'auxiliaire, la personne assujettie en répond (cf. ATF 114 Ib 70 consid. 2c à 2e, 107 Ia 169 consid. 2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_276/2008 du 27 juin 2008 consid. 2.3 et 2C_82/2006 du 3 juillet 2007 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 4.9, A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 5.4 et A-4355/2007 du 20 novembre 2009 consid. 3.1). Comme déjà dit, les droits de recours entre les assujettis sont réglés par le droit civil. Par conséquent, si la déclaration entraîne l'assujettissement d'une personne qui n'a pas transporté la marchandise, sa responsabilité fiscale est en principe engagée sur la base de la déclaration. Un éventuel litige entre les cocontractants, à savoir entre l'exportateur ou le transitaire et l'importateur, est une affaire de droit privé, dont l'issue dépend du juge civil (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_276/2008 du 27 juin 2008 consid. 2.3 et 2C_82/2006 du 3 juillet 2007 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral A-6252/2007 du 6 février 2009 consid. 8.2, A-1716/2006 du 7 février 2008 consid. 3.2.1 et A-1680/2006 du 26 novembre 2007 consid. 3.2 à 3.3.1; décision de la CRD 2005-002 du 2 mars 2006 consid. 2b in fine, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.180/2006 du 13 juillet 2006).

E. 4.3

Il sied encore de souligner que le Tribunal fédéral a récemment confirmé sa jurisprudence, selon laquelle les art. 9 et 13 aLD, étant façonnés sur des personnes physiques, trouvent application même lorsque la personne physique en question est un organe d'une personne morale. En effet, dans la mesure où, en particulier, le transporteur - soit la personne qui transporte elle-même la marchandise ou le bien à travers la frontière - et le mandant - soit la personne qui cause ou provoque effectivement le transport d'une marchandise à travers la frontière - sont toujours des personnes physiques, peu importe qu'elles agissent également

comme organe d'une personne morale. Ce qui importe, c'est que les conditions des art. 9 ou/et 13 aLD soient oui ou non réunies, le fait qu'une personne physique soit organe d'une société « importatrice » n'empêchant pas qu'elle soit assujettie au sens de ces dispositions (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 5 et les références citées).

E. 5.1.1

En vertu de l'art. 88 al. 1 aLTVA, la DPA est, en particulier, applicable en matière d'impôt sur les importations. Sous la note marginale « assujettissement à une prestation ou à une restitution », l'art. 12 al. 1 DPA prévoit que lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution est réduite ou n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside (cf. ATF 129 II 166 consid. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1). Pour que l'art. 12 al. 2 DPA trouve application, il faut d'abord qu'il y ait eu la réalisation objective d'une infraction pénale (cf. ATF 129 II 166 consid. 3.1, 115 Ib 360 consid. 3a, 106 Ib 221 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 2A.1/2004 du 31 mars 2004 consid. 2.1; JAAC 65.61 consid. 3d/bb; ASA 68 p. 439 ss consid. 2; arrêts du Tribunal fédéral A-6252/2007 du 6 février 2009 consid. 4.2 et A-4923/2007 du 28 juillet 2008 consid. 4.4; Kurt Hauri, *Verwaltungsstrafrecht, VStrR, Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht, Motive - Doktrin - Rechtsprechung*, Berne 1998, ad art. 12 DPA ch. 4a p. 36). Si tel n'est pas le cas, l'art. 12 al. 2 DPA ne peut pas entrer en ligne de compte. L'art. 12 al. 1 DPA permet dès lors de procéder au rappel d'une contribution qui n'a pas été perçue à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale même si aucune personne n'est punissable (cf. Jean Gauthier, *La loi fédérale sur le droit pénal administratif in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève 1975 [ci-après : La loi fédérale sur le droit pénal administratif]*, vol. 46, p. 23 ss et p. 43/44; Jean Gauthier, *Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif in : RDAF 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59*). L'application de cette disposition ne dépend, en effet, pas de l'existence d'une faute ou, à plus forte raison, d'une poursuite pénale (cf. ATF 129 II 167 consid. 3.2, 110 Ib 310 consid. 2c, 106 Ib 221 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.1, 2C_366-367-368/2007 du 3 avril 2008 consid. 5; Hauri, op. cit., ad art. 12 DPA ch. 9 p. 37-38).

E. 5.1.2

L'art. 12 al. 2 DPA permet d'abord d'assujettir à la prestation celui qui était tenu de payer la contribution éludée - en vertu, par exemple, des art. 9 al. 1 et 13 al. 1 aLD ou encore de l'art. 75 al. 1 aLTVA. Selon la jurisprudence constante, l'assujetti objectif au sens desdites dispositions de l'aLD et de l'aLTVA est ipso facto considéré comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. ATF 107 Ib 201 consid. 6c; arrêt du Tribunal fédéral 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2 et A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et les références citées). Autrement dit, les personnes assujetties au paiement de contributions conformément aux art. 9 et 13 aLD ainsi qu'à l'art. 75 al. 1 aLTVA sont sans autre tenues à restitution au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. arrêt du Tribunal fédéral

2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1). Les conditions de l'assujettissement sont alors logiquement celles des dispositions de l'aLD précitées et l'art. 12 al. 2 DPA ne fait qu'étendre le cours de la prescription (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et A-1741/2006 du 4 mars 2008 consid. 2.2.1 et les références citées). Cela signifie que, pour les créances fondées sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il faut appliquer le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale (cf. ATF 106 Ib 221 consid. 2d; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2004-120 et 2004-121 du 16 novembre 2005 consid. 2c/bb; Hauri, op. cit., ch. 17 p. 41).

E. 5.1.3

L'art. 12 al. 2 DPA peut s'étendre cependant à d'autres personnes que celles visées aux art. 9 et 13 aLD ou encore à l'art. 75 aLTV, et le cercle des assujettis s'en trouve dès lors élargi par rapport à ces dernières dispositions. Toute personne est assujettie à la prestation si elle a joui d'un avantage illicite en raison de l'infraction (cf. ATF 110 Ib 310; Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, p. 44; Hauri, op. cit., ch. 9a ad art. 12 DPA p. 37). Autrement dit, le seul fait d'être économiquement avantagé par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2b-2c et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 4.1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.3, A-1768/2006 du 21 octobre 2009 consid. 2.2 et les références citées). Cet avantage peut ainsi résulter, soit d'une augmentation des actifs, soit d'une diminution des passifs, ce qui est normalement le cas lorsqu'une contribution due n'est pas perçue. En outre, l'avantage illicite ne provient pas de la simple acquisition d'un bien importé illégalement, mais de son achat à un prix inférieur à celui exigé habituellement sur le marché pour une marchandise comparable (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 4.1, 2A.233/1999 du 2 décembre 1999 consid. 3b et 2A.586/1998 du 7 juillet 1999 consid. 4d; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.3 et A-1768/2006 du 21 octobre 2009 consid. 2.2.2 et les références citées).

E. 5.2

Aux termes de l'art. 85 aLTV, quiconque, intentionnellement, s'est procuré ou a procuré à un tiers un avantage fiscal illicite, notamment s'est soustrait à l'impôt ou a obtenu une exonération, une bonification, une restitution ou un remboursement injustifié d'impôts est puni d'une amende pouvant atteindre le quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite (al. 1). La tentative et la complicité sont punissables (al. 2). Quiconque, par négligence, a obtenu, pour lui ou pour un tiers, un avantage fiscal illicite est puni d'une amende pouvant atteindre la valeur de l'avantage illicite (al. 3).

E. 6.1

Tandis que l'assujettissement à la TVA à l'importation repose sur le seul passage du bien à travers la frontière, le calcul de cette TVA se fait à partir de la transaction qui a eu lieu entre l'importateur et le tiers; autrement dit, la TVA à l'importation est perçue sur la contre-prestation dont l'importateur s'est acquittée pour que le bien lui parvienne. En l'absence de transaction, le législateur fait intervenir la notion de valeur marchande, la base imposable étant alors rattachée à cette dernière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 5; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch.

269 ss p. 670; Metzger, op. cit., p. 222 s.).

E. 6.2

L'impôt est, en particulier, perçu sur la contre-prestation si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission (cf. art. 76 al. 1 let. a aLTVA), cela signifie qu'une relation bilatérale avec un caractère d'échange ou d'achat doit être présente. En outre, la prestation et la contre-prestation pécuniaire se font nécessairement face (cf. Metzger, op. cit., p. 223). La contre-prestation qui entre en ligne de compte est la même que celle qui est déterminante sur territoire suisse. L'art. 76 al. 2 aLTVA le rappelle expressément. Le principe de base demeure donc : est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (art. 33 al. 2 aLTVA auquel renvoie l'art. 76 al. 2 aLTVA; cf. Laurent Lattmann in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 76 aLTVA; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1956 ss p. 671 s.). Il s'ensuit donc que, s'agissant de la base de calcul, les autres dispositions légales, la pratique et la jurisprudence en matière de TVA sur territoire suisse peuvent être reprises, mutatis mutandis, en matière de TVA à l'importation (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 269 ss p. 670). L'art. 76 al. 3 aLTVA ajoute cependant deux éléments qui, même non compris dans la contre-prestation convenue, font partie de la base imposable, à savoir les éléments de coûts supplémentaires et les frais accessoires survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse. Doivent ainsi également être intégrés dans la base de calcul les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir (cf. art. 76 al. 3 let. a aLTVA). Les frais accessoires comprennent, quant à eux, les commissions, les frais d'emballage, les frais de transport et les frais d'assurance, mais la liste n'est pas exhaustive (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 280 ss p. 671 s.; Lattmann, op. cit., ch. 12 s. ad art. 76 aLTVA; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1958 ss p. 672 s.).

E. 6.3

Il est des cas où l'importation ne donne pas lieu à une contre-prestation convenue entre les parties. Il s'agit surtout des cadeaux, des importations gratuites et des livraisons de remplacement. Aux termes de l'art. 76 al. 1 let. b aLTVA, l'impôt est alors perçu, à défaut de contre-prestation, sur la valeur marchande. Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant du pays d'origine du bien, au moment de la naissance de la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien. La base imposable à l'importation est donc nettement influencée par la règle de l'« arm's length principle » qui joue un rôle même en cas d'absence de transaction (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 291 ss p. 673; Lattmann, op. cit., ch. 4. ad art. 76 aLTVA; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1976 ss p. 676 s.). La pratique administrative connaît plusieurs méthodes subsidiaires pour déterminer cette valeur marchande (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., ch. 295 ss p. 673 s.; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1977 p. 677; Metzger, op. cit., p. 223 s.). Il y a d'abord la méthode de la valeur de biens identiques. Elle consiste à comparer la situation avec un autre contrat pour un même bien. Subsidiairement à cette première méthode, on

trouve la méthode dite des biens similaires. La rigueur de l'identité de biens recherchée est ici moins grande et il suffit que la marchandise servant comme point de comparaison soit interchangeable. La troisième méthode, toujours subsidiaire aux deux premières, est la méthode déductive. Il s'agit de corriger le prix de revente en tenant compte des marges usuelles dans la branche, des coûts de transport et d'assurances, des éventuels suppléments. Enfin, la quatrième méthode est celle de la calculation de la valeur (ou valeur calculée). Il s'agit là de reconstruire le prix de la marchandise à l'aide de données économiques, telles les coûts de production, les frais généraux, etc. Le cas échéant et s'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration ou si les déclarations sur la valeur font défaut, l'AFD peut procéder dans les limites de son pouvoir d'appréciation à une estimation de la base de calcul de l'impôt, conformément à l'art. 76 al. 4 aLTV.

E. 6.4

En présence de factures dites « fictives », les méthodes précitées revêtent une importance particulière afin de déterminer la base de calcul de l'impôt sur les importations. En effet, dans une telle hypothèse, les marchandises sont importées, en étant accompagnées de justificatifs erronés, indiquant en général des prix inférieurs aux valeurs réelles. Dans la mesure où les valeurs réelles ne ressortent donc pas des factures présentées lors des dédouanements, la base de calcul de l'impôt doit être établie en s'écartant desdits justificatifs et en recherchant - par le biais, notamment, de moyens de preuve utiles - la valeurs réelles des biens importés (cf. au sujet de la problématique des factures « fictives » à l'importation : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 4.6 in fine, 6.3.2 et 6.4.2 in fine et les références citées).

E. 7

En l'espèce, il incombe au Tribunal de céans de déterminer si c'est à bon droit que le recourant a été assujéti à la prestation relative à la TVA à l'importation due sur les trois sculptures restées dans la galerie Y. _____ après la décharge complète du passavant no ***, le 28 novembre 2005, et portant sur un montant de Fr. 38'141.20. A cet égard, il s'agira de vérifier si l'état de fait a été correctement établi et si les biens en cause tombent sous la notion d'objet de l'impôt sur les importations (consid. 7.1). Il y aura lieu d'examiner ensuite si le recourant est assujéti aux droits de douane conformément aux art. 9 et 13 aLD et, partant, entre dans le cercle des assujétis définis à l'art. 12 al. 2 DPA (consid. 7.2). Le cas échéant, il s'agira de se prononcer sur la base de calcul de la TVA à l'importation (consid. 7.3). Enfin, il y aura lieu de tirer les conséquences qui s'imposent pour la présente contestation (consid. 8).

E. 7.1.1

En tout premier lieu, il convient de relever que bien que l'enquête douanière instruite par le Service des enquêtes aurait certes gagné à être plus fouillée. Une confrontation entre Z. _____ et le recourant aurait notamment pu s'avérer judicieuse. Toutefois, au regard de l'ensemble des pièces au dossier, y compris des documents produits devant le Tribunal administratif fédéral, celui-ci constate que la cause peut, en l'état, être jugée.

E. 7.1.2

Dans le cadre de ladite enquête douanière, il est apparu que Z. _____, ressortissant ***, domicilié en ***, avait fait établir le 9 mai 2005, par le biais de la société W. _____ [...], un passavant pour des sculptures en pierre provenant de ***. L'expéditeur et le destinataire/importateur de ces biens étaient mentionnés respectivement comme suit :

Z._____, c/o *** et Z._____, c/o galerie Y._____, *** (cf. pièces no 15 et 18 du dossier de l'AFD). Lesdites oeuvres, qui étaient destinées à une exposition-vente, avaient été exposées et proposées à la vente dans la galerie Y._____ durant la période du 9 mai au 28 novembre 2005. A cette dernière date, elles ont été rapportées par le recourant au port-franc de *** et une décharge complète du passavant a été établi par la société W._____ (cf. pièces no 14 [en particulier courriel du 20 décembre 2005] et 18 du dossier de l'AFD). Or, trois sculptures étaient restées à la galerie Y._____ (cf. pièces no 14 [en particulier courriels des 20 décembre 2005 et 23 février 2006], 24 et 39 du dossier de l'AFD). En conséquence, l'importation physique des oeuvres précitées et leur introduction dans le territoire douanier suisse ne fait aucun doute. Or, conformément à ce qui a été dit ci-dessus (cf. consid. 2), le passage physique d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation. On notera à cet égard que les marchandises avaient, certes, été dédouanées avec passavant, compte tenu du caractère temporaire de leur importation, de sorte qu'elles étaient franches d'impôt sur les importations, conformément à l'art. 74 ch. 8 aLTVA (cf. consid. 3.2 ci-avant). Toutefois, le Tribunal de céans constate que l'importation est devenue définitive s'agissant des trois sculptures litigieuses, puisque nonobstant la décharge complète du passavant ces oeuvres sont restées à la galerie Y._____, soit sur territoire suisse. Le recourant ne conteste d'ailleurs pas ce point.

E. 7.1.3

Dans ces conditions, il y a lieu de se rallier à la DGD lorsqu'elle considère que le fait d'avoir conservé trois sculptures, alors que le passavant avait été totalement déchargé est constitutif d'infraction, en particulier au sens de l'art. 85 aLTVA, et que les redevances indûment non perçues à la suite d'une infraction doivent l'être après coup. Il appert dès lors que la TVA à l'importation est due sur les biens en cause.

E. 7.2

Cela étant, il sied de déterminer si le recourant est assujetti au paiement de la TVA à l'importation sur les trois sculptures restées dans la galerie Y._____ après la décharge complète du passavant no ***.

E. 7.2.1

Certes, il faut constater - selon les pièces du dossier remis en mains du Tribunal administratif fédéral - que les oeuvres litigieuses ont été dédouanées avec passavant ainsi que importées temporairement pour le compte de Z._____. Toutefois, le recourant était, au même titre que le prénommé, économiquement intéressé à l'importation des biens en question, importation qui - comme déjà dit - est devenue définitive lors de la décharge complète du passavant, laquelle avait été établie par la société W._____ et faisait suite à la demande de décharge du recourant. A cet égard, il sied de relever que lors de son interrogatoire du 4 octobre 2006, le recourant a indiqué qu'il avait demandé à Z._____ de venir récupérer ses sculptures, lequel lui avait déclaré qu'il viendrait les chercher, mais qu'entre-temps, il souhaitait que le recourant continua à les exposées, afin de voir si elles ne pouvaient pas être vendues. Aux dires du recourant lui-même, il avait accepté cette proposition (cf. pièce no 39 du dossier de l'AFD). L'accord ainsi conclu, à tout le moins tacitement, entre le recourant et Z._____ est d'ailleurs étayé par d'autres pièces au dossier. Il ressort, en particulier, de l'enquête douanière instruite par le Service des enquêtes que, durant les mois de mai et de juin 2005, les locaux de la galerie Y._____ avaient été

loués par l'entreprise Q._____ (cf. pièce no 14 [en particulier courriel du 20 décembre 2005] du dossier de l'AFD) au prix de 5'000.-- euros par mois et que, à la fin de cette période, Z._____ et le recourant avaient discuté d'une prolongation de l'exposition en contrepartie du paiement d'une location mensuelle ascendant à 3'000.-- euros ainsi que d'une commission de vente (cf. pièce no 14 [en particulier courriel du 24 juin 2005] du dossier de l'AFD). Certes, le recourant avait indiqué ne pas souhaiter s'engager plus avant tant que les différents frais liés à l'exposition des mois de mai et juin 2005 ne seraient pas acquittés (cf. pièce no 14 [en particulier courriel du 24 juin 2005] du dossier de l'AFD). Toutefois, dès le mois de juillet 2005, le loyer mensuel réclamé est passé de 5'000.-- euros à 3'000.-- euros (cf. pièce no 14 [en particulier décompte établi par la galerie Y._____] du dossier de l'AFD). En outre, dans le document intitulé « Pour mémoire », joint au recours interjeté auprès du Tribunal de céans, il est notamment exposé que - à la fin de la durée initialement prévue de l'exposition - Z._____ avait souhaité prolonger cette dernière pendant les deux mois de l'été et que le recourant avait été d'accord de lui louer les locaux deux mois supplémentaires pour la somme mensuelle de 3'000.-- euros. Ledit document précise également que Z._____ avait - en sus de la location - proposé de verser une commission de vente de 30% en cas de vente pendant cette période et avait chargé le recourant de lui trouver des acheteurs. Notons encore que, lors de son interrogatoire du 12 février 2007, Z._____ - répondant à la question de savoir s'il était au courant que le recourant avait gardé trois sculptures au lieu de les rapporter à la douane - a déclaré que le recourant le lui avait indiqué, en lui précisant qu'il les avait gardées car il pouvait peut-être les vendre (cf. pièce no 49 du dossier de l'AFD). Il s'ensuit que, contrairement à l'opinion du recourant, celui-ci ne s'est pas limité à donner les locaux de la galerie Y._____ en location, mais a participé - à tout le moins à compter du mois de juillet 2005 - à la vente des oeuvres en provenance de *** exposées dans ladite galerie jusqu'au 28 novembre 2005, dont faisaient partie les trois sculptures litigieuses. A cet égard, peu importe que le recourant ait vendu des oeuvres et, partant, perçu une commission de vente, puisqu'un enrichissement effectif n'est pas nécessaire. Ce qui est déterminant c'est qu'il avait un intérêt économique à l'importation des biens en cause. Or, de jurisprudence constante (cf. consid. 4.1.1 ci-avant), les art. 9 et 13 aLD - dont les conditions de cette dernière disposition sont seules décisives en matière d'assujettissement à la TVA à l'importation - doivent être interprétées de manière extensive, afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation des marchandises en cause répondent des droits de douane. Il convient, dès lors, de confirmer que le recourant entre dans le cercle des assujettis aux droits de douane à teneur de l'art. 13 al. 1 aLD et, par voie de conséquence, qu'il est également assujetti à l'impôt sur les importations, conformément à l'art. 75 al. 1 aLTVA.

E. 7.2.2

Comme déjà dit, la personne assujettie au paiement de contributions en vertu des dispositions susdites figure, sans autre, au nombre des personnes tenues au paiement de la contribution auxquelles se réfère l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 5.1.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.3). Le recourant peut donc être recherché au titre de la perception subséquente de la TVA à l'importation éludée, conformément à l'art. 12 al. 1 DPA, et ce même si aucune faute ne lui est reprochée. Dans la mesure où le recourant était assujetti aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, il a en effet obtenu un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA du seul fait que la TVA à l'importation due sur les trois sculptures restées dans la galerie Y._____ après la décharge complète du passavant no *** n'a pas été acquittée. C'est ainsi à juste titre que

l'autorité intimée à considéré que le recourant tombait sous le coup de l'art. 12 al. 2 DPA, la condition d'une infraction objective étant par ailleurs, comme déjà dit (cf. consid. 7.1.3 ci-avant), réalisée.

E. 7.2.3

Au surplus, la question de savoir si le recourant pouvait se prévaloir de sa bonne foi est sans pertinence, dès lors que son assujettissement ne dépend pas de l'existence d'une faute ou d'une poursuite pénale, mais du seul fait de l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution litigieuse, en violation des prescriptions administratives (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2008 du 27 juin 2008 consid. 2.3 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 6.2.3). Aussi, le fait que ce soit la société W._____, transporteur, qui a établi la décharge complète du passavant n'est pas relevant dans le cadre de la présente procédure tendant à la perception subséquente de la TVA à l'importation. De même, la question de savoir si, comme le prétend le recourant, ladite société aurait commis une erreur lorsqu'elle a déchargé totalement le passavant - puisqu'elle devait savoir, de l'avis du recourant, que trois sculptures étaient restées dans la galerie Y._____ - n'est pas déterminante. En effet, la présente procédure se limite à définir la responsabilité fiscale qui est engagée sur la base des déclarations en douane. Une éventuelle faute de la société W._____ importe dès lors peu, puisque le recourant en répond de toute façon (cf. consid. 4.2 ci-avant). Si ce dernier estime que la responsabilité de la société susdite est engagée, il lui appartient d'agir devant le juge civil (cf. consid. 4.2 ci-avant; cf. également consid. 4.1.3 in fine ci-avant).

E. 7.2.4

Enfin, la qualification du statut juridique du recourant, plus précisément la question de savoir si ce dernier doit être considéré comme un organe d'une société peut demeurer indécise. Certes, le recourant est un associé, sans droit de signature, de Y._____, société qui exploite - entre autres activités - la galerie Y._____. Toutefois, au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, cet élément n'est pas relevant, dès lors que la personne physique qui tombe sous le coup des art. 9 ou/et 13 aLD - ce qui est, comme démontré ci-dessus, le cas du recourant - entre dans le cercle des assujettis aux redevances d'entrée, ce nonobstant l'éventuel statut d'organe d'une société (cf. consid. 4.3 ci-avant).

E. 7.3

Demeure encore à examiner le bien-fondé de la valeur imposable retenue par le Service des enquêtes et confirmée par la DGD.

E. 7.3.1

En cours d'enquête, Z._____ a reconnu que le justificatif, accompagnant les envois des marchandises importées et présenté lors des dédouanements avec passavant, indiquait des montants inférieurs aux valeurs réelles (cf. pièces no 18a, 18b et 49 du dossier de l'AFD). C'est le lieu d'indiquer liminairement que les raisons pour lesquelles les biens importés - y compris les trois sculptures litigieuses - ont été déclarés sur la base d'une facture erronée est sans pertinence. Il n'est pas non plus déterminant que ledit justificatif ait été établi par Z._____. En effet, peu importe la faute commise par le prénommé, le recourant - en tant que assujetti aux droits et impôts d'entrée - en répond. On rappellera que la responsabilité fiscale du recourant est engagée sur la base de la déclaration en douane. Si ce dernier estime que la responsabilité de Z._____ est donnée, il lui appartient d'agir devant le juge civil (cf. consid. 4.2 et 7.2.3 ci-avant; cf. également consid. 4.1.3 in fine ci-avant). Aussi, ce qui

est déterminant ici c'est que, de l'aveu de Z._____, les oeuvres en cause ont été importées, en étant accompagnées d'une facture indiquant des prix inférieurs aux valeurs réelles. La liste des prix de vente de la galerie Y._____ séquestrée lors de l'enquête douanière (cf. pièce no 16 du dossier de l'AFD) étaye cet élément. Au demeurant, il n'est nullement nié que le justificatif présenté lors du dédouanement avec passavant était « fictif », de sorte que la base de calcul de l'impôt doit être établie en s'écartant de ladite facture et en recherchant - par le biais, notamment, des moyens de preuve à disposition - la valeur réelle des biens en question (cf. consid. 6.4 ci-avant). C'est, dès lors, à juste titre et sans violer le droit fédéral que la DGD s'est écartée des montants indiqués sur le justificatif accompagnant les trois sculptures litigieuses, ceux-ci ne correspondant pas aux valeurs réelles.

E. 7.3.2

A cet égard, il sied tout d'abord de souligner que Z._____, en sa qualité de co-assujetti au paiement de la redevance d'entrée querellée, n'a aucun intérêt à surestimer les biens en question. Or, lors de son interrogatoire du 12 février 2007, le prénommé - répondant à la question de savoir comment il se déterminait sur le tableau reproduisant la liste des prix de vente de la galerie Y._____ - a indiqué que les prix mentionnés dans la colonne « prix de vente espéré en Suisse » correspondaient aux prix qu'il espérait obtenir des sculptures importées, ainsi qu'aux prix de ces oeuvres sur le marché de l'art. Z._____ a, en outre, précisé que lesdits prix n'étaient absolument pas surfaits, mais correspondaient exactement à la valeur réelle des marchandises susdites (cf. pièce no 49 du dossier de l'AFD).

E. 7.3.3

Par conséquent et au vu de ce qui précède, il appert que c'est à bon droit que la DGD a considéré qu'une perception subséquente de la TVA à l'importation s'imposait, compte tenu - premièrement - du caractère définitif de l'importation en cause suite à la décharge complète du passavant et - secondement - de la liste des prix de vente de la galerie Y._____ trouvée lors de l'enquête douanière et mentionnant la valeur réelle des biens importés, ainsi que des déclarations faites par Z._____ lors de son interrogatoire. Aussi, dans la mesure où il y a un justificatif écrit indiscutable qui a été séquestré lors de l'enquête douanière - lequel est d'ailleurs étayé par les déclarations du co-assujetti au paiement de la redevance d'entrée querellée - la question de la base de calcul de l'impôt sur les importations - à savoir la prise en considération de la contre-prestation ou la valeur marchande - ne se pose même pas. En effet, il convient de se fonder sur la valeur réelle des marchandises, telle que ressortant de la liste des prix de vente de la galerie Y._____. Certes, on pourrait encore se demander si les prix en cause comprennent une commission de vente. Cette question peut néanmoins demeurer ouverte. En effet, le Tribunal de céans constate qu'il y a lieu de s'en tenir aux montants ressortant de la liste des prix de vente de la galerie Y._____, dès lors que conformément à l'art. 76 aLTV la valeur déterminante est celle que l'importateur aurait due payer, au stade de l'importation, au fournisseur indépendant du pays d'origine des biens, au moment de la naissance de la créance fiscale, et non le prix de vente ultérieurement décidé par une galerie agissant en tant que représentante indirecte. Cela étant, la prise en considération d'une éventuelle commission en sus des prix de vente en cause constituerait une reformatio in pejus - certainement mineur - au sens de la jurisprudence applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1378/2006 du 27 mars 2008 consid. 2.9 et les références citées, A-1389/2006 du 21 janvier 2008 consid. 6.2; décision de la CRC 1996-066 consid. 4b), à laquelle le Tribunal de céans renoncerait.

E. 8.1

En conclusion, l'administration des preuves à la disposition du Tribunal administratif fédéral permet d'établir, d'une part, que le recourant est assujéti à la prestation relative à la TVA à l'importation due sur les trois sculptures restées dans la galerie Y._____ après la décharge complète du passavant no *** et, d'autre part, que la perception subséquente due à ce titre porte sur un montant de Fr. 38'141.20.

E. 8.2

A cet égard, on rappellera que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), comprend entre autres le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à celles-ci, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2). Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées). Quant aux mesures d'instruction - telles que l'audition de témoins ou la mise en oeuvre d'une expertise - elles ne peuvent, certes, pas être d'emblée exclues en raison de l'art. 29 Cst. Toutefois, elles sont soumises à une extrême réserve et revêtent donc un caractère tout à fait exceptionnel (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 2, 2C_118/2009 du 11 septembre 2009 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1er mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées). Finalement, comme déjà dit (cf. consid. 1.3.3 in initio en lien avec le consid. 1.2.1 in fine ci-avant), le droit n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion, ce qui est le cas en l'espèce. Le Tribunal de céans renonce donc à l'audition de témoins et à l'expertise requises par le recourant.

E. 9

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause - en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) - les frais de procédure par Fr. 3'000.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant, qui n'est par ailleurs pas représenté (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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