

BVGer A-6590/2017 vom 27. November 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6590_2017

FR: TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018

IT: TAF A-6590/2017 del 27 novembre 2018

Regeste

Douanes

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, notamment l'AFD, respectivement la DA Genève. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

E. 1.2

La réserve de l'art. 3 let. e PA ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (der eigentlichen Veranlagungsverfügungen; Martin Kocher, in Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, n° 12 ad art. 116 ZG; arrêts du TAF A-1421/2015 du 21 septembre 2015 consid. 3.2.1, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.2.2, A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 1.1), à l'exclusion des voies de droit (Kocher, op. cit., n° 10 ad art. 116 ZG; Nadine Mayhall, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2ème éd., 2016, n° 8 ad art. 2 VwVG; arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (arrêts du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.1, A-5907/2013 du 4 avril 2014 consid. 1.3.2). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est ainsi régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF; art. 2 al. 4 PA; arrêts du TAF A-5216/2014 du 13 avril 2015 consid. 1.1, A-5127/2013 du 13 mars 2014 consid. 1.1, A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 1.1; voir également art. 116 al. 4 LD).

E. 1.3

En l'occurrence, la DA Genève a rendu une décision qui n'est pas une décision de première instance au sens de l'art. 116 al. 1bis LD (arrêt du TAF A-5069/2010 du 28 avril 2011 consid. 1.2) et qui a été notifiée le 20 octobre 2017. Le recours, déposé le 20 novembre 2017, respecte le délai légal (art. 50 al. 1 PA; art. 20 al. 3 PA). Conformément à l'art. 48 al. 1 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit (consid. 6.1.2).

E. 2

La recourante 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 (arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (voir art. 12 PA; arrêts du TAF 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]). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). La maxime inquisitoire doit être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1).

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; Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht; voir 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 taxe sur la valeur ajoutée perçue à l'importation (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 et arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s.; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.2.1). 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 (art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD; arrêts du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.1, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.3).

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 (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 (arrêt du TAF 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 ([*entgeltliches Umsatzgeschäft*]) n'est pas requis (arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations est à ce jour de 7,7 % (art. 55 al. 1 LTVA; RO 2017 6305); du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2017, il était de 8% (RO 2010 2055).

E. 3.3

Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (art. 18 LD; art. 21 LD; art. 25 LD; arrêts du TAF A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2, A-4277/2015 du 23 octobre 2015 consid. 4 et 5, A-1005/2014 du 11 février 2015 consid. 4.4 et les références). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (art. 50 LTVA; arrêts du TAF A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 4.3 s.). 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; consid. 3.6 ci-dessous) - doivent être déclarées pour ce régime.

E. 3.4

Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA; arrêt du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.5.1). Est débiteur de la dette douanière: a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière; b) la personne assujéti à l'obligation de déclarer ou son mandataire; c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (art. 70 al. 2 LD; arrêts du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 6.3, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.3, A-7466/2016 du 25 septembre 2017 consid. 2.3.1 et A-5971/2012 du 9 juillet 2013 consid. 2.3). 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 (Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018, p. 30 ss, p. 31 et les références).

E. 3.5.1

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, in Kocher/Clavadetscher [éd.], op. cit., n° 3 ad art. 72 ZG). 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). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (Regine Schluckebier, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 5 ad art. 57 MWSTG; Beusch, op. cit., n° 2 ad art. 72 ZG; voir aussi arrêt du TAF A-2675/2016 du 25 octobre 2016 [cassé par arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 mais sous un angle qui n'annihile pas le point pertinent ici] consid. 7.2). La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 69 LD; art. 56 al. 1 LTVA).

E. 3.5.2.1

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; voir aussi art. 186 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01]; et art. 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 [RS 641.207.1], ci-après: ordonnance du DFF). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD. En cas de non-paiement dans le délai fixé, l'intérêt moratoire court dès l'exigibilité et non dès le dernier jour du délai de paiement (Beusch, op. cit., n° 4 ad art. 72 ZG; Cédric Ballenegger, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], op. cit., n° 5 ad art. 108 LTVA). 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; arrêts du TAF A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.7, A-2549/2016 du 31 octobre 2017 consid. 8). 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). 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. 3.5.2.2

Selon l'art. 1 al. 4 de l'ordonnance du DFF, en cas de perception subséquente de l'impôt sur les importations, il n'est pas perçu d'intérêts moratoires notamment dans les cas visés à l'al. 1 let. a si l'importateur était inscrit au registre des assujettis sur territoire suisse au moment de l'importation et qu'il aurait pu déduire à titre d'impôt préalable l'impôt dû à l'Administration fédérale des douanes. Cet alinéa est en vigueur depuis le 1er janvier 2017 (RO 2016 3573). En outre, selon le nouvel art. 58 (Exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire) let. cbis LTVA, aucun intérêt moratoire n'est perçu notamment lorsque l'importateur de biens taxés avec obligation de paiement conditionnelle était inscrit au registre des assujettis sur le territoire suisse au moment de l'acceptation de la déclaration en douane. Cette lettre est en vigueur depuis le 1er janvier 2018 (RO 2017 3575). Selon le message, on renonce également aux intérêts moratoires si une personne assujettie sur le territoire suisse au moment de l'acceptation de la déclaration en douane est l'importatrice d'un bien taxé avec obligation de paiement conditionnelle, même si elle ne clôt pas correctement la procédure douanière (message concernant la révision partielle de la loi sur la TVA du 25 février 2015, FF 2397, 2444).

E. 3.6

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 (arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 5.1). 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 (consid. 3.1 s. ci-dessus; arrêt TAF A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1). On trouve ainsi tout particulièrement la Convention d'Istanbul (voir consid. 3.7 ci-dessous) qui régit le domaine. Elle vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures (voir le préambule de ladite Convention). Par ailleurs, le droit national prévoit des règles en

matière d'admission temporaire (consid. 3.8 ci-dessous).

E. 3.7.1

D'après l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul - ratifiée par le Luxembourg en 1997 (voir la situation des signatures, ratifications et adhésions du 19 juillet 2018 sous <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/conventions/pg0280f1.pdf?la=fr> [tous les sites ont été consultés pour la dernière fois le 27 novembre 2018]) - 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 sur les importations (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; TAF A-7503/2016, 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. 3.7.2

L'Annexe C relative aux moyens de transport - y compris les aéronefs - 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; arrêt du TAF A-1680/2009 du 14 février 2011 consid. 4.3.2). Elle est en vigueur pour le Luxembourg depuis 1996 (voir la situation des signatures, ratifications et adhésions du 19 juillet 2018 sous <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/conventions/pg0280f1.pdf?la=fr>). Bénéficiaire de l'admission temporaire conformément à l'art. 2 de la Convention d'Istanbul les moyens de transport à usage commercial (Beförderungsmittel zur gewerblichen Verwendung) ou à usage privé (zum eigenen Gebrauch; art. 2 let. a de l'Annexe C; arrêts du TF 2C_25/2017 du 17 septembre 2018 consid. 4.2, 2C_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 3.2; sur l'importance de cette distinction, voir Jacques Pittet, Admission temporaire en Suisse des aéronefs étrangers selon la Convention d'Istanbul, *Revue douanière* 4/2017, p. 21 ss; Roland Müller/Nikolaus Gyarmati, *Gewerbsmässigkeit im schweizerischen Luftrecht*, SVLR-Bulletin 137-138/2004-2005, p. 14 ss). On entend par usage commercial 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. b de l'Annexe C), ce qui vaut aussi si le pilote est aux commandes de sa propre machine (arrêt du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 4.5). "A titre onéreux" signifie un paiement, une rémunération en tant que contre-prestation pour le travail accompli ou d'autres aides fournies (Bezahlung, Vergütung als Gegenleistung für geleistete Arbeit, Hilfe oder Ähnliches). Le montant de la rémunération ou la possibilité de dégager un gain est sans importance (arrêts du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 5.3.1, A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid.

4.5 et 5.4). Une telle interprétation est appropriée compte tenu des impératifs du principe d'auto-déclaration et de l'administration de masse (arrêt du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 4.5). On entend par usage privé l'utilisation par l'intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l'exclusion de tout usage commercial (art. 1 let. c de l'Annexe C).

E. 3.7.3

Selon l'art. 5 de l'Annexe C, pour pouvoir bénéficier des facilités accordées par l'Annexe: a) les moyens de transport à usage commercial doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant hors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes exerçant leur activité à partir d'un tel territoire (à savoir hors de Suisse [arrêt du TF 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 2.1]); b) 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. Les moyens de transport à usage commercial peuvent être utilisés par des tiers, qui sont dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire, et qui exercent leur activité pour le compte de celui-ci, même s'ils sont établis ou résident dans le territoire d'admission temporaire (art. 7 let. a de l'Annexe C). Les moyens de transport à usage privé peuvent être utilisés par des tiers dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire. Chaque Partie contractante peut accepter qu'une personne résidant dans son territoire utilise un moyen de transport à usage privé, notamment lorsqu'elle l'utilise pour le compte et sur les instructions du bénéficiaire de l'admission temporaire (art. 7 let. b de l'Annexe C).

E. 3.7.4

L'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C précise que la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés (arrêt du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 4.1). Le délai dans lequel doit être réexporté le moyen de transport à usage commercial est discuté plus bas (consid. 6.4.2). 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 (art. 9 ch. 2 de l'Annexe C).

E. 3.7.5

L'admission temporaire des moyens de transport est accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie (art. 6 de l'Annexe C; arrêt du TAF A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 5.2, laissant ouverte la question de savoir si cet article implique que le moyen de transport n'a pas besoin d'être déclaré). La déclaration en douane verbale est admise pour les moyens de transport immatriculés pour lesquels l'Annexe C ne réclame ni déclaration en douane ni fourniture de sûreté (art. 25 al. 1 let. c de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013]; art. 28 al. 1 let. c LD; arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 6.6).

E. 3.8.1

L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (voir art. 9 LD; art. 58 LD; art. 30 ss OD; arrêt du TAF A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2). Selon l'art. 58 al. 1 LD (régime de l'admission temporaire, concrétisé à l'art. 9 LD dans le sens décrit [consid. 3.8.2 ci-dessous; arrêt du TAF A-7503/2016, A-7513/2016 du 16 janvier 2018 consid. 7.4]), 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-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.2). 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 (art. 58 al. 2 let. a LD). La franchise est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. i LTVA, sous réserve de l'art. 54 al. 1 let. d LTVA (arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 7). 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-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.2).

E. 3.8.2

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. 3.8.3

L'exigence de l'autorisation, respectivement la possibilité d'interdiction, prévues à l'art. 9 al. 3 LD sont compatibles avec les art. 16 et 19 de la Convention d'Istanbul ainsi qu'avec les art. 7 et 8 de l'Annexe C (arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 6.1). L'admission temporaire en franchise de moyens de transport étrangers pour des transports internes (Binnenverkehrs) effectués à des fins commerciales est en principe interdite (art. 34 al. 1 OD; arrêts du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 6.2, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2). Cette limitation (des exceptions existent, voir art. 34 OD) est autorisée par la Convention d'Istanbul et donc compatible avec celle-ci (art. 8 let. a Annexe C; arrêts du TAF A-235/2014 du 26 mai 2014 consid. 3.2, A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1.1). On entend par trafic interne le transport de personnes embarquées ou de marchandises chargées dans le territoire d'admission temporaire pour être débarquées ou déchargées à l'intérieur de ce même territoire (art. 1 let. d de l'Annexe C), y compris le trafic interne par avion (fliegerischer Binnenverkehr; voir arrêt du TAF A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 6.2.3). Autrement dit, un transport interne au moyen d'un aéronef étranger à usage commercial qualifie de cabotage (Binnenverkehr) et peut conduire à la mise en libre pratique de l'aéronef (Pittet, op. cit., p. 26).

E. 3.8.4

Le régime de l'admission temporaire est réglé aux art. 162 à 164 OD. La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la

marchandise et son utilisateur (art. 162 al. 1 LD). L'autorisation pour l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger à des fins commerciales sur le territoire douanier au sens de l'art. 34 OD doit être demandée à l'AFD avant la première importation (art. 58 al. 1 LD; art. 164 al. 1 OD; arrêts du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 5.6, A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1.2). L'autorisation pour l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger pour un usage personnel sur le territoire douanier au sens de l'art. 35 OD doit être demandée à l'AFD non pas avant, mais lors de la première importation ou lors de l'acquisition en Suisse (art. 164 al. 2 OD). Cela dit, les personnes domiciliées hors du territoire douanier peuvent utiliser des moyens de transport destinés à leur propre usage sous le régime de l'admission temporaire sans déclaration en douane pendant une année au plus (art. 55 OD-AFD; arrêt du TAF A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.2; voir aussi arrêt du TAF A-7817/2010 du 24 novembre 2011 consid. 2.4).

E. 3.8.5

Le régime de l'admission temporaire s'applique pour un seul franchissement de la frontière avec réimportation ou réexportation ultérieure de la marchandise. L'AFD peut autoriser des franchissements répétés pour certaines marchandises (art. 162 al. 5 OD).

E. 3.8.6

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). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (art. 162 al. 4 OD; voir Directives du 4 janvier 2016 de l'AFD Régime de l'admission temporaire Modification de l'emploi de la marchandise, de l'utilisateur ou en cas de transfert de propriété)

E. 3.8.7

En cas de non-déclaration en vue de la mise en libre pratique après la disparition d'une condition matérielle du régime de l'admission temporaire, la naissance de la créance douanière - uniquement suspendue par ledit régime (Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 338 s.) - doit être fixée au moment du franchissement de la frontière (arrêts du TAF A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2, A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 6.3.3; sur la question relative à l'incertitude de l'usage lors du franchissement de la frontière, voir arrêt du TAF A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.6.3).

E. 3.9.1

Selon l'art. 28 al. 1 let. c LTVA, sous réserve des art. 29 et 33, l'assujetti peut déduire notamment les impôts préalables suivants dans le cadre de son activité entrepreneuriale: a. [...] b. [...] c. l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est ferme ou dont la créance conditionnelle est échue, ainsi que l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations (art. 52 et 63 LTVA). Selon l'Info TVA 09 (Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable), ch. 1.6.3 (Impôt sur les importations), afin que l'importateur puisse faire valoir la déduction de l'impôt préalable ressortissant à l'impôt sur les importations, il doit notamment être en possession de la décision de taxation de l'AFD ou de la décision de taxation électronique (DTe) établie au nom et à l'adresse de l'assujetti

(l'importateur; non amendé sur ce point avec la publication du 21 novembre 2016; voir aussi Barbara Henzen, in Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson [éd.], op. cit., n° 36 ad art. 28 MWSTG).

E. 3.9.2

Pour l'impôt sur les importations, le droit à la déduction de l'impôt préalable peut être exercé au terme de la période de décompte pendant laquelle l'impôt a été fixé (art. 40 al. 4 LTVA; Sonja Bossart Meier/Diego Clavadetscher, *Behördlich eingeschränkter Vorsteuerabzug bei der Einfuhrsteuer?*, EF 2016 p. 448 ss, p. 450). La déduction de l'impôt sur les importations à titre d'impôt préalable intervenant en relation avec l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, c'est à juste titre que cette disposition figure dans le titre 2 y relatif et non dans le titre 4 traitant de l'impôt sur les importations. Il n'en demeure pas moins que la naissance en tant que telle de cet impôt est réglée dans ce dernier titre (art. 56 al. 1 LTVA; Jeannine Müller, in Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson [éd.], op. cit., n° 15 ad art. 40 MWSTG). L'impôt sur les importations sera en principe fixé par l'AFD dans une décision de taxation. On peut aussi songer à une décision d'assujettissement à une prestation selon l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0; Müller, op. cit., n° 16 ad art. 40 MWSTG). Selon le ch. 1.7.3 (Impôt sur les importations) de l'Info TVA 09 (voir aussi Henzen, op. cit., n° 48 ad art. 28 MWSTG), cela signifie que le droit à la déduction de l'impôt préalable naît dans la période de décompte, - au cours de laquelle la déclaration en douane a été acceptée et fixée au moyen de la décision de taxation de l'AFD; ou - au cours de laquelle le document, au moyen duquel la TVA sur l'importation a été conditionnellement perçue dans le régime de l'admission temporaire ou du trafic de perfectionnement actif moyennant un dépôt en espèces, est échu. L'assujetti doit être en possession de ce document (par ex. quittance pour le dépôt en espèces, déclaration en douane pour l'admission temporaire ou acquit-à-caution). La TVA (déposée ou garantie) mentionnée dans un document relatif au régime de l'admission temporaire ou du trafic de perfectionnement qui n'est pas encore échu, ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

E. 4.1

On parle de rétroactivité lorsque la loi attache des conséquences juridiques nouvelles à des faits qui se sont produits et achevés entièrement avant l'entrée en vigueur du nouveau droit (Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2011, n° 417; ATF 122 II 124 consid. 3b/dd, 119 Ia 254 consid. 3a). En revanche, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite si la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps; il s'agit d'une rétroactivité impropre (*unechte Rückwirkung*), qui est en principe admise si elle ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATF 138 I 189 consid. 3.4, 126 V 134 consid. 4a, 122 V 405 consid. 3b/aa, 122 V 8 consid. 3a, arrêt du TF 2C_236/2010 du 14 octobre 2010 consid. 1.1).

E. 4.2

Portant atteinte au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit (ATF 122 V 405 consid. 3b/aa, 119 Ia 254 consid. 3b, 119 V 4 consid. 2a), que l'on peut rattacher à l'art. 5 al. 1 Cst., la rétroactivité proprement dite est normalement exclue (Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, *Droit administratif, Les fondements*, vol. I, 3e éd., 2012, p. 192), sauf exceptions soumises à de strictes conditions, à savoir 1) la rétroactivité doit être prévue par la loi, 2) elle doit être raisonnablement limitée dans le temps, 3) elle ne doit pas

conduire à des inégalités choquantes, 4) elle doit se justifier par des motifs pertinents et 5) elle ne doit pas porter atteinte à des droits acquis (ATF 138 I 189 consid. 3.4, 135 I 233 consid. 15.3; Tanquerel, op. cit., n° 420). Ces conditions valent chaque fois que la règle rétroactive entend imposer des obligations nouvelles ou retirer des avantages aux administrés (sofern sie sich belastend auswirkt) (arrêt du TF 2A.228/2005 du 23 novembre 2005 consid. 2.3). L'exclusion de la rétroactivité implique ainsi en principe de retenir les dispositions qui existaient au moment où s'est produit l'état de fait dont doivent découler des conséquences juridiques (ATF 138 I 189 consid. 3.4, 122 V 405 consid. 3b, 122 II 124 consid. 3b/dd, 119 Ib 103 consid. 5; ATAF 2007/25 consid. 3.1, arrêts du TAF A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 1.1, A-1766/2006, A-55/2007 du 25 septembre 2008 consid. 1.2). La rétroactivité peut être possible lorsque la modification emporte amélioration de la situation juridique de l'intéressé (rétroactivité d'un acte favorable [Rückwirkung begünstigender Erlasse]; lex mitior; ATF 119 Ib 103 consid. 5, 99 V 200 consid. 2; ATAF 2007/25 consid. 3.1). Les conditions susvisées demeurent cela dit en principe applicables dans un tel contexte (Moor/Flückiger/Martenet, op. cit., p. 201 s.; Tanquerel, op. cit., n° 421). En particulier, la rétroactivité doit être prévue par la loi (ATF 105 Ia 36 consid. 3) et ne pas conduire à une inégalité de traitement (Tanquerel, op. cit., n° 421; ATAF 2007/25 consid. 3.1, arrêts du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, A-2997/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.9).

E. 4.3

S'agissant des intérêts moratoires, ils ne relèvent pas du droit de procédure, mais du droit matériel, de sorte qu'ils sont régis par le droit applicable à la créance fiscale en capital (arrêt du TF 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 1.3 et 4; arrêts du TAF A-924/2012 du 27 novembre 2012 consid. 1.5, arrêt du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.3.1, soulignant que l'art. 87 al. 2 LTVA [non applicable pour l'impôt sur les importations selon l'arrêt du TAF A-2675/2016 du 25 octobre 2016 consid. 7.2, cassé par arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017, qui ne tranche pas la question à son consid. 3.4] n'a pas d'effet rétroactif; voir également par analogie, en matière d'intérêts rémunérateurs, arrêt du TF 2C_594/2009 du 5 mai 2010 consid. 2).

E. 5

En l'espèce, le Tribunal délimitera l'objet du litige (consid. 6.1), avant de clarifier les conclusions de la DGD (consid. 6.2). Ensuite, le Tribunal rappellera l'obligation douanière générale de la recourante (consid. 6.3) avant d'en venir à la question de l'admission temporaire de l'avion (consid. 6.4). Finalement, le Tribunal abordera quelques questions périphériques relatives au dossier et aux arguments de la recourante (consid. 6.5 ss).

E. 6.1.1

Le litige ne porte pas sur le montant des redevances d'entrée ni sur l'obligation de les acquitter dans le cadre du dédouanement de l'avion. Le litige porte plutôt sur les intérêts moratoires (initialement Fr. 26'823.-) réclamés par l'AFD, respectivement par ses subdivisions, à la recourante en raison de la naissance de la créance fiscale antérieurement au dépôt de la déclaration en vue de la taxation douanière du 8 décembre 2016.

E. 6.1.2

Seule peut être attaquée la décision de l'autorité inférieure. Elle remplace l'éventuelle décision de l'autorité antérieure, qui est considérée comme nécessairement attaquée par le recours contre la décision de l'autorité inférieure (arrêts du TAF A-5996/2017 du 5

septembre 2018 consid. 1.2, A-6950/2016 du 26 janvier 2017 consid. 4.4, A-1635/2015 du 11 avril 2016 novembre 2015 consid. 3.1.3 et 3.3.3). Seule peut donc être contestée la décision du 18 octobre 2017, qui a traité exclusivement - à juste titre - de la question des intérêts moratoires. Le Tribunal remarque à ce propos que la facture y relative n'a pas fait l'objet d'une décision indépendante. Cette facture doit néanmoins se comprendre comme un élément des décisions de taxation confirmées le 18 octobre 2017 et qui fixent la date d'importation. Il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur les conclusions tendant à l'annulation des décisions de taxation du 3 mai 2017 ou de la facture.

E. 6.2

D'entrée de cause, le Tribunal souligne que la DGD admet que l'intérêt moratoire dû serait de seulement Fr. 20'849.85 au lieu de Fr. 26'823.-, la date déterminante pour la naissance de la dette douanière étant le 7 octobre 2016 et non le 19 septembre 2016 (consid. 6.4.3.1 ci-dessous). Une telle concession ne peut qu'être comprise comme une conclusion tendant à l'admission partielle du recours. Dans cette mesure, la conclusion de la DGD tendant au "rejet du recours" est incompatible avec ladite concession. Il faut bien plutôt retenir que la DGD conclut à l'admission partielle du recours, et au rejet de ce dernier pour le surplus. Le Tribunal retient donc ici que le litige, après dépôt du recours, ne porte plus que sur le montant Fr. 20'849.85. Ce montant comprend désormais, selon la DGD qui propose un nouveau calcul, les intérêts moratoires relatifs aussi bien au montant dû au titre de la TVA sur les importations que relatifs au montant dû au titre des droits de douane. Même si la facture initiale ne portait que sur les intérêts relatifs au premier montant, le Tribunal relève que la nouvelle approche de la DGD est compatible avec la loi (consid. 3.5.2) et peut être considérée comme une nouvelle motivation admissible, dont la portée reste toutefois presque insignifiante. Quoi qu'il en soit, le recours devra être partiellement admis, comme exposé plus bas (consid. 6.4.4.1 in fine).

E. 6.3

Cela précisé, le Tribunal rappelle que la recourante est soumise au principe de l'obligation douanière générale (consid. 3.1 ci-dessus), sauf si le régime de l'admission temporaire devait lui permettre de profiter d'une suspension des droits et taxes à l'importation (consid. 3.7 s. ci-dessus). En l'occurrence, ce régime est réglé par la Convention d'Istanbul (applicable à la Suisse et au Luxembourg) et le droit interne. L'avion, propriété de la recourante, est immatriculé au Luxembourg (LX-LXL) au nom de B._____ - elle aussi sise au Luxembourg - qui intervient comme opérateur de l'avion en vertu du Aircraft management agreement et du Aircraft lease agreement. Il n'est pas contesté que l'avion a été importé et utilisé par des personnes exerçant leur activité hors du territoire suisse (voir consid. 3.7.3 ci-dessus). La Convention d'Istanbul de même que son Annexe C sont donc applicables et la recourante peut, sur le principe et sous réserve de ce qui suit, bénéficier de l'admission temporaire.

E. 6.4.1

En effet, encore faudrait-il que la recourante se soit conformée au régime de l'admission temporaire, et tout particulièrement, comme le discutent à juste titre les parties, à l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C, selon lequel la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés. La DGD soutient, à bien la comprendre, que la recourante aurait dû réexporter l'avion ou présenter une déclaration en douane le 7 octobre 2016, puisqu'entre cette date et le 10

octobre 2016 auraient eu lieu deux admissions temporaires. La recourante soutient au contraire qu'il s'agissait d'une opération commerciale unique et qu'en tout état de cause, le délai de réexportation de trois jours aurait été respecté. Le délai de réexportation en cas d'usage commercial n'est pas fixé dans l'Annexe C, ni d'ailleurs dans les dispositions légales nationales. Il convient donc d'aborder cette question (consid. 6.4.2), avant de trancher l'affaire sur la base des faits pertinents (consid. 6.4.3) appréciés à l'aune du droit applicable (consid. 6.4.4 s.).

E. 6.4.2

En droit, la question de savoir dans quel délai la réexportation selon l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C (usage commercial) doit avoir lieu est discutée par la recourante. Elle souligne qu'elle n'a pas connaissance d'une pratique publiée de l'Administration relative au délai dans lequel l'avion doit ressortir du territoire suisse après une entrée en admission temporaire dans le cadre d'un usage commercial (dans ce sens également: Pittet, op. cit., p. 25). La recourante dit qu'elle n'a pas pu obtenir - et ce de manière informelle - d'autres réponses des autorités douanières que "dans un court délai" pouvant être "de quelques jours" (recours p. 19; voir aussi recours du 30 juin 2017 p. 2 et e-mail du 24 mai 2017 [pièce 25 jointe au recours]). Aussi, la recourante comprend que la réexportation devrait avoir lieu dans les deux ou trois jours, le délai de trois jours étant du reste également prévu dans d'autres dispositions dont on pourrait s'inspirer (art. 35 al. 2 let. b et 36 al. 3 et 4 OD). La DGD pour sa part souligne simplement qu' "un délai de trois jours n'a jamais été cité" et ne saurait être déduit des dispositions réglementaires invoquées par la recourante. La DGD soutient ainsi que cette dernière aurait dû réexporter l'avion après l'opération de transport du 7 octobre 2016 ou présenter une déclaration en douane, tout en restant muette quant au délai de réexportation. Les directives (R-16 Genre de trafic - Trafic aérien et R-10 Procédure douanière Régime de l'admission temporaire) sont pour leur part à ce stade uniquement prévues à la publication et leur contenu demeure encore inconnu. Le manuel non publié relatif à la Convention d'Istanbul du Conseil de coopération douanière ne dit rien du délai de réexportation de l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C, fixé en ces termes puisque "[p]our des raisons évidentes, les moyens de transport à usage commercial ne séjournent pas sur le territoire d'admission temporaire une fois les opérations de transport achevées". En doctrine, il est soutenu qu'il serait raisonnable de penser qu'un aéronef, à usage commercial, puisse déposer ses passagers sur un aéroport suisse et repartir le lendemain voire le surlendemain. Une tolérance administrative de 24 à 48 heures devrait s'appliquer. L'auteur va jusqu'à proposer une tolérance s'étendant sur tout le week-end, voire sur toute une semaine, ce afin de défendre les intérêts touristiques de la Suisse (Pittet, op. cit., p. 25). Renz paraît indiquer un, voire deux jours (Philippe Renz, VAT island at the heart of Europe, site internet de Fly Corporate, 17 mai 2017, accessible sous <http://www.fly-corporate.com/vat-aircraft-import-switzerland/>). On pourrait se demander si les opérations de transport pour lesquelles l'avion a été importé ne se limitent pas au déchargement des passagers, et non à l'attente de ceux-ci. Ceci impliquerait toutefois que l'avion ne pourrait pas rester stationner sur le territoire suisse dans l'attente du retour avec ses passagers, ce qui limiterait vraisemblablement trop les facilités accordées par la Convention d'Istanbul, dont le but est, selon son préambule, précisément de "faciliter l'admission temporaire par la simplification [...] en poursuivant [notamment] des objectifs d'ordre économique". Au demeurant, "les opérations de transport" (pluriel) n'excluent pas que plusieurs manoeuvres aient lieu. Dès lors, les délais évoqués aussi bien par la recourante que la doctrine ne semblent a priori pas déraisonnables. La question n'a toutefois

pas besoin d'être tranchée définitivement en l'occurrence.

E. 6.4.3.1

En effet, en fait, il est désormais admis par la DGD que les vols des 19 septembre 2016 (Luxembourg-Genève; vol d'instruction pour pilote, sans transport de passagers), 20 septembre 2016 (Genève-Tavaux [F]; vol d'instruction pour pilote, sans transport de passagers), 21 septembre 2016 (Farnborough-Genève; vol pour commodités d'équipage pour chercher ou ramener du personnel de bord; sans transport de passagers) et 25 septembre 2016 (Genève-Nice; vol de positionnement pour un vol commercial au départ de Nice sans contre-prestation, sans transport de passagers) sont des vols pour le propre usage (usage privé; voir art. 9 ch. 2 de l'Annexe C). En revanche, la DGD soutient que les vols des 4 octobre 2016 (Farnborough-Genève; transport d'un passager avec contre-prestation; renonciation à juste titre à une déclaration en douane fondée sur l'art. 6 de l'Annexe C), 4 octobre 2016 toujours (Genève-Inverness; transport d'un passager avec contre-prestation) et 7 octobre 2016 (Farnborough-Genève; transport de deux passagers avec contre-prestation) sont des vols à usage commercial. Pour le 10 octobre 2016 (Genève-Berne; vol de positionnement pour un vol commercial au départ de Berne, sans transport de passagers), il s'agirait, toujours selon la DGD, d'une utilisation pour le propre usage (usage privé). Enfin, le vol du 10 octobre 2016 (Berne-Northolt; transport de deux passagers avec contre-prestation) serait un vol à usage commercial.

E. 6.4.3.2

La recourante soutient dans sa réplique que le vol du retour (qui a incontestablement eu lieu entre Berne et Northolt le 10 octobre 2016) était déjà programmé lors de l'entrée en Suisse le 7 octobre 2016 (Farnborough-Genève). Elle allègue cela dit qu'une fois en Suisse, "le client a à nouveau modifié sa commande", repoussant d'un jour son départ (initialement prévu le 9 octobre 2016, selon elle) d'une part, et demandant celui-ci à partir de Berne et non de Genève d'autre part. A ce propos, un e-mail du 5 octobre 2016 (pièce 31 jointe à la réplique) concernant une modification d'itinéraire paraît bien indiquer, effectivement, qu'un vol de Northolt (code EGWU) était prévu pour Genève (code LSGG) avec un aller le 7 octobre 2016 et un retour le 9 octobre 2016. Toutefois, le vol aller sera finalement réalisé à partir de Farnborough (code EGLF), comme l'expose d'ailleurs la recourante, sans être contestée. Surtout, il est établi (pièce 19bis jointe au recours; recours p. 9; réponse p. 7; voir aussi pièces 32 et 33 jointes à la réplique [e-mails du 10 octobre 2016]) et non contesté que le vol retour du 10 octobre 2016 (Berne-Northolt) transportait deux passagers. Dès lors que la pièce 31 concerne un seul passager, elle est incompatible avec ce fait établi et perd sa valeur probante. Aussi, le Tribunal ne se penchera pas plus avant sur la question de savoir quels vols étaient prévus ou organisés avant l'entrée en Suisse, même si les vols des 7 et 10 octobre 2016 devaient avoir été facturés pour un montant global (réplique p. 3). Au contraire, le Tribunal juge bien plutôt essentiel de se fonder sur les faits tels qu'ils se sont incontestablement déroulés, compte tenu d'une libre appréciation des preuves du dossier.

E. 6.4.3.3

Le Tribunal s'en tiendra donc au fait qu'un vol est arrivé le 7 octobre 2016 depuis Farnborough pour Genève avec deux passagers ayant payé pour ce transport. Ensuite, un vol a eu lieu le 10 octobre 2016 entre Genève et Berne (vol de positionnement sans passager). Selon le Crew Briefing du même jour à 13h25, ce vol est arrivé à Berne à 15h10, pour redécoller de ce même endroit avec deux passagers à 16h15 avec pour destination

Northolt.

E. 6.4.4.1

Selon une application des règles (notamment consid. 3.6 ss ci-dessus) aux faits litigieux désormais établis (consid. 6.4.3 ci-dessus), il faut retenir une importation d'un moyen de transport - l'avion - le 7 octobre 2016 sous un régime d'admission temporaire applicable à un transport de personnes à usage commercial, suivi d'un vol à vide entre deux aéroports suisses (le 10 octobre 2016), puis une exportation de l'aéronef le 10 octobre 2016 à nouveau en usage commercial. On rappellera ici que l'importation sous un régime d'admission temporaire des moyens de transport à usage commercial implique que la réexportation desdits moyens de transport ait lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés (art. 9 ch. 1 de l'Annexe C). Or, la recourante souhaiterait que la notion "d'opérations de transport" soit entendue comme comprenant une opération commerciale, qui engloberait le départ de l'étranger jusqu'au retour à l'étranger. Ainsi, la recourante plaide que l'avion aurait été réexporté avant même que les opérations de transport pour lesquelles il avait été importé aient été achevées, puisque le mandat de transport confié à B. _____ ne se serait achevé qu'au retour de l'avion à Northolt. Toutefois, une telle approche ne trouve pas d'assise dans les textes légaux applicables. Il est clair qu'on ne saurait concevoir les "opérations de transport" de l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C comme étant un mandat de transporter des personnes indifféremment des escales, sauf à étendre tellement le champ de l'application dudit art. 9 ch. 1 qu'il n'existerait plus aucune distinction entre le régime de l'usage privé (art. 9 ch. 2) et celui de l'usage commercial. Surtout, un vol interne a bien eu lieu en l'occurrence le 10 octobre 2016. Son existence implique nécessairement que l'avion n'a pas été réexporté "une fois achevées les opérations de transport" pour lesquelles il avait été importé. A ce titre, il est vrai que si les personnes avaient dû repartir à l'étranger à brève échéance après leur débarquement du 7 octobre 2016 à l'aéroport de Genève, on peut concevoir que l'avion bénéficie de l'admission temporaire sur le territoire suisse dans l'attente de transporter ces mêmes personnes pour un vol retour depuis cet aéroport (voir consid. 6.4.2 ci-dessus). Cela étant, une fois achevées les opérations de transport consistant à débarquer deux passagers à Genève, l'avion a ici précisément volé sur Berne. Il est donc resté sur le territoire suisse, sans être réexporté, étant précisé que l'usage déterminant s'examine lors de l'importation. En effet, s'il ne semble pas évident de qualifier de commercial le vol interne du 10 octobre 2016 en raison de l'absence de passagers, un usage privé - allégué par les parties - emporterait pour sa part contournement des règles, puisque le moyen de transport à usage privé peut séjourner jusqu'à six mois dans le territoire d'importation, alors que tel n'est pas le cas lors d'un usage commercial. Aussi, un vol interne en usage privé impliquerait un changement de régime d'admission temporaire sans réexportation, ce qui est incompatible avec le système de la Convention d'Istanbul, qui vise par ailleurs à simplifier les procédures (consid. 3.6 ci-dessus). L'usage déterminant s'examine donc bien lors de l'importation (franchissement de la frontière). En définitive, après son importation pour usage commercial avec des passagers, l'avion aurait dû être réexporté en l'occurrence "une fois achevées les opérations de transport", à savoir depuis le même aéroport que celui d'arrivée (Genève), et non depuis un autre aéroport en Suisse (Berne) atteint au moyen d'un vol interne. Peut donc rester ouverte la question de la qualification (usage privé ou usage commercial) du vol interne du 10 octobre 2016. Il n'est pas plus déterminant que le vol interne soit intervenu entre deux vols commerciaux (à l'importation, respectivement lors de la réexportation). La date d'importation à retenir est donc celle du franchissement de la frontière le 7 octobre 2016

(cas de l'omission de déclaration, voir consid. 3.8.7 ci-dessus) en raison de l'absence d'apurement après l'importation du 7 octobre 2016 (consid. 3.8.1 ci-dessus). Le moment de la naissance de la dette douanière au 19 septembre 2016 confirmé par la DA Genève est dès lors inexact et c'est à juste titre que la DGD propose la rectification (consid. 6.2), y compris en ce qui concerne le calcul de l'intérêt moratoire y afférent.

E. 6.4.4.2

Que la volonté des Parties contractantes à la Convention d'Istanbul emporte quelques rigueurs - la recourante se plaint du caractère excessif d'une exportation le 7 pour revenir le 10 octobre 2016 à Berne - ne change rien à leur volonté déjà évoquée de simplifier les procédures. C'est le lieu de souligner qu'il ne faut pas confondre simplicité et rigidité. Parfois en effet, comme tel est le cas ici, simplicité signifie aussi une certaine rigidité. En outre, la référence de la recourante à l'arrêt de la Cour de Justice de l'UE Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach, du 28 juillet 2016, C-80/15, ne lui est d'aucun secours, même si cet arrêt devait avoir une quelconque portée en Suisse. Il concerne des vols réalisés à titre onéreux pour la formation au pilotage d'un hélicoptère et fait de la finalité de l'utilisation le facteur déterminant (pt 34). Or ici, il est clair que le vol interne, arrivé à Berne à 15h10, ne paraît pas avoir eu d'autre finalité que de redécoller de ce même endroit, à des fins commerciales, avec deux passagers, ce qui a en l'occurrence bien eu lieu peu après, à 16h15. Aussi, sans qu'il ne soit, comme souligné, nécessaire de qualifier le vol interne lui-même, le Tribunal relève néanmoins que la finalité de ce vol interne était bien commerciale. Dès lors, même à se référer à l'arrêt cité, l'admission temporaire était inadmissible (interdiction du cabotage, cf. consid. 3.8.3). En tout cas, il n'est pas allégué que le vol interne discuté aurait eu une finalité de formation quelconque. Partant, comme déjà évoqué, l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C implique en l'occurrence que la réexportation aurait dû avoir lieu depuis le même endroit que celui d'atterrissage, à savoir à Genève.

E. 6.4.4.3

En résumé, l'aéronef ayant été importé à Genève le 7 octobre 2016 dans le cadre d'un usage commercial, il devait, dans les présentes circonstances, être réexporté "une fois achevées les opérations de transport" depuis ce même endroit, sauf à ne plus pouvoir bénéficier de l'admission temporaire. Etant établi qu'il n'y a pas eu de déclaration en douane entre le 7 et le 10 octobre 2016 et que cet avion n'a pas été réexporté depuis Genève mais depuis Berne, le 10 octobre 2016, après un vol de positionnement interne du même jour, l'avion ne peut de toute manière plus bénéficier de l'admission temporaire, mais est soumis aux obligations de dédouanement pour mise en libre pratique dès le franchissement de la frontière du 7 octobre 2016.

E. 6.4.5

Dès lors que la date d'importation retenue est celle du 7 octobre 2016, il n'y a pas besoin d'examiner plus avant les autres trajets décrits dans le recours (p. 9 s.), à savoir ce que la recourante présente comme les cinquième, sixième, septième et huitième entrées (avec pour chaque vol d'entrée un vol de sortie correspondant). Le Tribunal relève uniquement qu'aucune de ces entrées - ni d'ailleurs celles présentées comme étant les première, deuxième, troisième entrées - n'ont impliqué de vol interne. Seule la quatrième entrée a impliqué un vol interne, à savoir celui du 10 octobre 2016 discuté (consid. 6.4.3).

E. 6.5

Comme la recourante est inscrite au registre des assujettis depuis le 1er octobre 2016 et qu'elle dispose d'un ruling donnant droit à la récupération de l'impôt sur les importations au titre de l'impôt préalable (let. J et L ci-dessus), se pose la question de sa libération de l'obligation de payer des intérêts moratoires. L'art. 1 al. 4 de l'ordonnance du DFF et l'art. 58 let. cbis LTVA sembleraient ainsi entrer en ligne de compte. Toutefois, le droit à la récupération de l'impôt préalable ne peut naître que dans la période de décompte au cours de laquelle la déclaration en douane a été acceptée et fixée au moyen de la décision de taxation de l'AFD, à savoir le 3 mai 2017 (consid. 3.9.2 ci-dessus). Le droit à la récupération de la recourante se distingue ainsi de la naissance de sa dette fiscale. Surtout, l'art. 1 al. 4 de l'ordonnance du DFF et l'art. 58 let. cbis LTVA n'étaient pas en vigueur au moment des faits litigieux (en 2016). Dès lors, et vu qu'aucune disposition ne prévoit le contraire, il faut appliquer, conformément au principe de non-rétroactivité (consid. 4 ci-dessus), le droit en vigueur en 2016, année lors de laquelle ces articles ne prévoyaient pas de libération de l'obligation de régler les intérêts moratoires sur la dette d'impôt sur les importations. Ainsi, les intérêts moratoires sont dus (consid. 6.4).

E. 6.6

Dès lors que l'admission partielle à laquelle conclut la DGD (consid. 6.2) est fondée sur une meilleure appréciation des faits, et que le Tribunal a procédé à un examen exhaustif des pièces pertinentes du dossier (consid. 6.4.3), le Tribunal ne voit pas ce que la recourante pourrait encore déduire de la prétendue violation de la maxime inquisitoire et du principe de l'interdiction de l'arbitraire.

E. 6.7

En conclusion, le recours est partiellement admis, pour autant que recevable. La décision est réformée (art. 61 al. 1 PA; Tanquerel, op. cit., n° 1399 p. 459) en ce sens que l'intérêt moratoire dû est de Fr. 20'849.85. Le recours est rejeté pour le surplus.

E. 6.8

Vu ce qui précède et en l'état du dossier, le Tribunal ne voit pas en quoi la recourante aurait un intérêt à ce qu'il soit ordonné la restitution du montant à juste titre réclamé (à savoir la différence entre de Fr. 26'823.- et Fr. 20'849.85). Il va en effet de soi que dénué de fondement, ce montant devra être restitué à la recourante par l'AFD.

E. 7

En résumé, l'avion de la recourante, sise à l'étranger, a effectué un vol commercial pour déposer deux passagers à Genève le 7 octobre 2016. Le 10 octobre 2016, l'avion a volé sans passagers vers Berne (vol de positionnement), avant d'embarquer deux passagers pour quitter le territoire suisse en vol commercial le même jour (consid. 6.4.3). La DGD soutient à juste titre que la dette fiscale est due dès le 7 octobre 2016, de sorte que les intérêts moratoires courent dès cette date (jusqu'à la déclaration en douane du 8 décembre 2016). La Convention d'Istanbul prévoyant l'admission temporaire n'autorisait pas ici la recourante à voler en interne entre Genève et Berne sans mise en libre pratique (consid. 6.4.4). Point n'est donc besoin de trancher la question du délai de réexportation de l'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C (consid. 6.4.2). Le recours est partiellement admis, dans le sens des conclusions de la DGD (consid. 6.2). La décision est réformée en ce sens que l'intérêt moratoire dû est de Fr. 20'849.85. Le recours est rejeté pour le surplus.

E. 8

L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]; décisions de radiation du TAF A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008). Il convient de calculer la répartition des frais sur la base de l'issue de la procédure (arrêts du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.1, A-1517/2016 du 17 mars 2016 consid. 2). Les frais de procédure sont fixés à Fr. 3'000.-. Le recours est partiellement admis, dans une mesure qui équivaut à environ un cinquième de la substance des conclusions. Succombant sur le fond pour le surplus, la recourante doit supporter les frais de la procédure (art. 63 al. 1 PA) à raison de Fr. 2'340.-, qui sont imputés sur le montant de l'avance de frais de Fr. 3'000.- versée par elle. Le solde de cette avance, soit Fr. 660.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Sur la base de calcul évoquée (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêt du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), la recourante a droit à des dépens de Fr. 1'000.- (montant arrondi), qui sont mis à la charge de la DGD. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la DGD (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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