

BVGer A-957/2019 vom 9. Dezember 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-957_2019

FR: TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019

IT: TAF A-957/2019 del 9 dicembre 2019

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'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD) et les directions d'arrondissement. 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 procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est 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-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD). 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), 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 (arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 1.2 et les références citées).

E. 1.3

Le requérant a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Il est directement atteint par la décision attaquée et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 22 janvier 2019 et a été notifiée au requérant au plus tôt le lendemain. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Expédié à l'adresse du Tribunal de céans le 22 février 2019, le recours a manifestement été interjeté dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et le requérant a versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 23 al. 3 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

E. 1.4.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans 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 attaquée (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

E. 1.4.2

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (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 [arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 2 et les références citées], 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]). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1er mai 2019 consid. 1.4.1 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.). En outre, il n'appartient en principe pas au Tribunal administratif fédéral d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.3, A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_470/2018 du 6 mars 2018 ; cf. également Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 1.52 ; Moor/Poltier, *op. cit.*, p. 820). Conformément au principe inquisitoire qui régit la procédure, l'autorité inférieure doit établir les faits de façon complète et exacte. En d'autres termes, ce principe postule que l'autorité administrative instruit véritablement et d'office les faits. S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA ; arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018]).

E. 1.4.3

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) 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 (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). Dans cette hypothèse, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites

ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1 ; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATF 130 II 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa, arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

E. 1.4.4

En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge 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 (cf. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., 2014, n. marg. 996 ss ; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2e édition, 2018, n. marg. 1563). Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4). Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1 et 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6). Il convient enfin de relever ici que la maxime inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont - en principe - aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.2 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.3).

E. 1.4.5

S'agissant de la valeur probante des moyens de preuve, produits dans le cadre d'un recours contre un dédouanement, des critères stricts doivent être établis, puisque - suite à l'acceptation de la déclaration en douane - la marchandise ne se trouve notamment plus sous contrôle douanier. Les preuves déposées doivent permettre de prouver les faits allégués avec suffisamment de certitude, de sorte qu'une vraisemblance prépondérante ne saurait suffire (cf. ATF 109 Ib 190 consid. 1d ; arrêts du TAF A-4988/2016 du 17 août 2017 consid. 2.4.2, A-1746/2016 du 17 janvier 2017 consid. 1.5.4). Les documents établis après l'événement à prouver ont une valeur probante très limitée. Le risque d'utilisation abusive de tels documents est plus élevé, raison pour laquelle leur force probante est plus faible que celle des preuves établies avant l'importation (cf. arrêts du TAF A-7503/2016, A-7513/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3 et A-6660/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.3 ; arrêt du TF 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 4.2.2). Il s'agit bien évidemment d'éviter non

seulement que des confirmations de complaisance soient rédigées après coup, mais également de permettre à l'autorité fiscale de pouvoir constater aisément et avec sûreté les faits importants pour la détermination de l'existence et de l'étendue de l'assujettissement, ce qui ne peut généralement plus être garanti avec suffisamment de certitude par des documents établis a posteriori.

E. 2.1

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 (Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. 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 ; arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 avec les réf. citées).

E. 2.2

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 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). 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). Depuis le 1er janvier 2018, le taux normal de l'impôt sur les importations est de 7,7% (art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305). L'importation, en Suisse, de véhicules automobiles est encore soumise à l'impôt sur les véhicules automobiles servant au transport de personnes ou de marchandises (art. 22 ss de la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles [Limpauto, RS 641.51] ; arrêts du TAF A-5320/2018 du 26 août 2019 consid. 2.1 et A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 2.1).

E. 2.3

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, 21 et 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-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 et A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2). Les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier - notamment le régime de l'admission temporaire (art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD ; consid. 2.7 ss ci-dessous) - doivent être déclarées pour ce régime.

E. 2.4

Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujetti 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

assujettie 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). La notion de débiteur de la dette douanière est large, et elle couvre aussi, notamment, le mandant (Auftraggeber), au sens du droit douanier, qui provoque effectivement (tatsächlich veranlasst) l'importation, y compris celui qui a manifesté une prédisposition générale (generelle Bereitschaft) à accepter les marchandises (arrêt du TF 2A.580/2003 du 10 mai 2004 consid. 3.3.2 ; Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018, p. 30 ss et les références). La personne débitrice de la dette douanière est tenue de s'en acquitter ou, dans l'hypothèse où l'AFD l'exigerait, de la garantir (art. 70 al. 1 LD). Le cas échéant, les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations, CO, RS 220) (art. 70 al. 3 LD).

E. 2.5.1

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'allègements 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 arrêts du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.1, 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. 2.5.2

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 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

début 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-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.5.2.1, A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.7). 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. 2.6.1

Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution 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 (ATF 143 IV 228 consid. 4.3). La LD, la LTVA ainsi que la Limpauto font parties intégrantes de la législation administrative fédérale (arrêts du TAF A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 7.2, A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 4.3). Par conséquent, l'art. 12 DPA est applicable à la soustraction douanière ainsi qu'à la soustraction de l'impôt selon la LTVA et la Limpauto (art. 118 LD, art. 36 al. 1 Limpauto et art. 96 al. 4 LTVA).

E. 2.6.2

Il n'est toutefois pas nécessaire que la personne assujettie ait commis une faute ou qu'une poursuite pénale ait été introduite contre elle pour que celle-ci se voie opposer l'art. 12 DPA ; seule la réalisation objective de l'infraction est déterminante (art. 12 al. 1 let. a in fine DPA ; arrêt du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2). Elle est ainsi tenue au paiement de l'impôt, même si elle ne savait rien de son obligation de déclaration des marchandises et n'a tiré aucun avantage personnel des infractions commises (arrêt du TAF A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.5.3).

E. 2.6.3

L'art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution. Dans ce cas, chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que l'impôt sur les importations ainsi que l'impôt sur les véhicules automobiles, peut être considérée comme le débiteur de la contribution soustraite dans la mesure où cette personne est considérée ipso facto comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 ; 2C_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.5.2).

E. 2.7

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 (arrêt TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.6). On trouve ainsi tout particulièrement la Convention relative à l'admission temporaire conclue à Istanbul le 26 juin 1990 et entrée en vigueur pour la Suisse

le 1er août 1996 (RS 0.631.24 ; ci-après : Convention d'Istanbul ; voir consid. 2.8 ci-dessous) qui règlemente 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 également des règles en matière d'admission temporaire (consid. 2.9 ci-dessous ; arrêt TAF A-3322/2018 consid. 5.1 du 11 décembre 2018).

E. 2.8.1

D'après l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul, on entend par admission temporaire le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait. Selon l'art. 2 de la Convention d'Istanbul, chaque Partie contractante s'engage à accorder l'admission temporaire, dans les conditions prévues par la Convention, aux marchandises (y compris les moyens de transport) faisant l'objet des annexes. Sans préjudice des dispositions propres à l'Annexe E, l'admission temporaire est accordée en suspension totale des droits et taxes à l'importation et sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique. Cette suspension vise aussi l'impôt 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. 2.8.2

L'Annexe C relative aux moyens de transport est entrée en vigueur pour la Suisse le 17 avril 1996 (RO 1995 4769 ; arrêt du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.7.2). L'art. 5 let. b de cette Annexe C prévoit que pour pouvoir bénéficier de l'admission temporaire, les moyens de transport à usage privé doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant en dehors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes résidant dans un tel territoire. Par conséquent, les personnes domiciliées en Suisse - comme dans le cas d'espèce - qui utilisent un véhicule à usage privé immatriculé à l'étranger sur le territoire douanier helvétique ne peuvent bénéficier de l'admission temporaire prévue par la Convention d'Istanbul (arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 4.4 et les références citées).

E. 2.9.1

L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (voir art. 9 et 58 LD ; art. 30 ss OD ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.1 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 5.1). Selon l'art. 58 al. 1 LD (régime de l'admission temporaire, concrétisé à l'art. 9 LD dans le sens décrit [consid. 2.9.2 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-5320/2019 du 26 août 2019 consid. 3.1.4 et A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.3). Le régime de l'admission temporaire implique notamment la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle, l'identification des marchandises, la fixation de la durée de l'admission temporaire ainsi que l'application des actes législatifs de la Confédération autres que douaniers (art. 58 al. 2 let. a à d LD). Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.3 et A-675/2015 du 1er septembre 2015 consid. 3.2.2).

E. 2.9.2

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. 2.9.3

L'admission temporaire des moyens de transports étrangers à usage personnel est régie aux art. 35 et 36 OD. Selon l'art. 36 al. 1 OD, l'AFD autorise, pour des personnes ayant leur domicile sur le territoire douanier, l'admission temporaire, pour un usage personnel, de moyens de transport étrangers qui sont loués occasionnellement, dans le cadre d'un contrat écrit, auprès d'une entreprise de location située sur le territoire douanier étranger. Cette disposition s'applique en particulier aux locations de voitures effectuées auprès de sociétés de location étrangères (arrêts du TAF A-2764/2018 du 23 mai 2019 consid. 3.2.3 et 5.3.3, A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 5.3.3, A-2080/2016 du 26 janvier 2017 consid. 7.2.4). L'art. 36 al. 1 OD est conforme à l'art. 13 al. 4 de la convention douanière relative à l'importation temporaire des véhicules routiers commerciaux du 18 mai 1956 (RS 0.631.252.52) qui prévoit qu'un véhicule en location qui aura été importé temporairement aux termes de cette convention ne pourra, dans le pays d'importation temporaire, ni être reloué à une personne autre que le locataire initial ni être sous-loué. Les moyens de transport étrangers utilisés pour un usage personnel doivent être réexportés ou restitués à l'entreprise de location sise sur le territoire douanier dans les huit jours à compter de l'entrée en vigueur du contrat (art. 36 al. 2 OD). Si le moyen de transport est importé sur le territoire douanier alors que l'entrée en vigueur du contrat remonte à plus de cinq jours, un délai de trois jours est accordé dans tous les cas pour la réexportation ou la restitution (art. 36 al. 3 OD ; arrêt du TAF A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 5.3.3).

E. 2.9.4

La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Selon l'art. 162 al. 1 OD, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisation. En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD) (cf. arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.4 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 6). Ces dispositions ont déjà été jugées légales, respectivement constitutionnelles par le Tribunal fédéral (cf. arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 3.2.4 et les références citées).

E. 2.9.5

Le règlement D-13 intitulé « Moyens de transport et prescriptions en matière de police de circulation » contient les prescriptions de service au sujet notamment de l'importation des véhicules automobiles. Devant être qualifiées d'ordonnances administratives, les prescriptions de service ne lient pas les autorités judiciaires. Ces dernières peuvent cependant en tenir compte, dans la mesure où ces prescriptions permettent une solution adaptée au cas d'espèce, tout en garantissant une interprétation conforme au droit de la disposition légale applicable (arrêts du TAF A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 avec les références citées et A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 3.1.4 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. marg. 2.149 s.). Au chiffre 1.3.8.2 de ce règlement, il est prévu que les véhicules de louage amenés, aux fins d'usage privé temporaire en Suisse, sur la base d'un contrat de location conclu à l'étranger et destinés à des personnes domiciliées à l'intérieur du territoire douanier suisse, doivent faire l'objet d'une prise en note selon le formulaire 15.25. Ce dernier est valable 8 jours à compter de l'entrée en vigueur du contrat de location, mais au moins 3 jours dès le franchissement de la frontière (le jour d'entrée non compris). Lorsque le formulaire 15.25 est échu sans avoir été déchargé, le véhicule doit être mis en libre pratique (chiffre 1.2.18, partie II Cas d'application, position 5.2). Le Tribunal de céans constate que ces prescriptions reflètent le contenu des dispositions légales topiques, tout en apportant la précision que l'observation des délais prévus pour le régime de l'admission temporaire est garantie grâce à l'utilisation du formulaire 15.25 correspondant à une prise en note.

E. 3.1

En l'espèce, il résulte du dossier que le recourant a été contrôlé en date du 16 février 2018 lors du passage de la frontière suisse alors qu'il entraînait sur le territoire douanier helvétique à bord d'un véhicule de location immatriculé en Allemagne. Lors de ce contrôle, un certificat de prise en note (formulaire 15.25) a été établi par le bureau de douane en vue de l'admission temporaire du véhicule susmentionné. Ledit formulaire, qui prévoyait un délai au 19 février 2018 pour la réexportation du véhicule, n'a pas été déchargé dans le délai imparti. Partant, l'autorité inférieure a considéré que le véhicule susmentionné se trouvait en libre circulation à l'intérieur du pays à l'échéance du délai et a ainsi réclamé le paiement de redevances d'entrée.

E. 3.2.1

A titre liminaire, le Tribunal de céans rappelle qu'à teneur de l'art. 36 OD, l'AFD autorise, pour des personnes ayant leur domicile sur le territoire douanier, l'admission temporaire, pour un usage personnel, de moyens de transport étrangers qui sont loués occasionnellement, dans le cadre d'un contrat écrit, auprès d'une entreprise de location située sur le territoire douanier étranger (cf. consid. 2.9.3 ci-avant ; arrêt du TAF A-2764/2018 du 23 mai 2019 consid. 3.2.3). En l'occurrence, la Cour de céans constate que - quand bien même le recourant affirme avoir loué le véhicule à l'entreprise B._____ dont le siège se trouve en Allemagne - celui-ci n'a pas été en mesure de fournir un contrat écrit prouvant ladite location comme l'exige l'art. 36 OD. Le Tribunal de céans relève qu'au vu des spécificités à régler dans ce type de contrat (durée de la location, prix, mode de paiement, conducteur autorisé, lieu de la prise en charge et de la restitution du véhicule, responsabilité du conducteur, etc.), il paraît surprenant qu'un tel document écrit n'ait été conclu.

E. 3.2.2

De surcroît, il apparaît que le véhicule en cause n'a pas été loué auprès d'une entreprise de location. En effet, au vu des informations publiquement disponibles, il s'avère que l'entreprise B._____ est spécialisée dans la gestion de fortune. Or, l'art. 36 OD dispose que le véhicule doit être loué auprès d'une entreprise de location située sur le territoire douanier étranger. Le terme « entreprise de location » (« Vermietungsunternehmen » ; « impresa di noleggio ») désigne, selon la compréhension générale de la langue, une entreprise dont le but (principal) est de louer des biens. Dans le cadre de précédentes causes jugées par le Tribunal de céans, ce dernier est parvenu à la conclusion que l'on pouvait déduire du libellé clair et sans équivoque de l'art. 36 OD que le terme d'« entreprise de location » figurant dans ladite disposition désignait des sociétés de location de véhicules à proprement parler, telle que Avis ou Europcar (cf. arrêts du TAF A-2764/2018 du 23 mai 2019 consid. 5.3.3 et A-2080/2016 du 26 janvier 2017 consid. 7.4.5). En l'occurrence, comme mentionné ci-avant, l'entreprise B._____ - qui aurait loué le véhicule en cause selon les dires du recourant - est une société spécialisée dans la gestion de fortune, ce que le recourant ne conteste du reste pas. Partant, quand bien même il pourrait être établi que l'entreprise B._____ a effectivement loué le véhicule en cause au recourant, cette dernière ne pourrait être considérée comme étant une « entreprise de location » au sens de l'art. 36 OD - ce que le recourant ne prétend d'ailleurs pas.

E. 3.2.3

Pour le surplus, la Cour de céans relève que l'autorité inférieure a mentionné dans ses écritures qu'il existait un plausible lien de proximité entre le recourant et l'entreprise B._____. A l'appui de ses dires, l'autorité inférieure mentionne que l'adresse e-mail utilisée par le recourant est établie au nom de A._____ et C._____ « ***@gmail.comet » et que la signature électronique comporte également ces deux patronymes. Selon une recherche Internet effectuée par l'autorité inférieure, il apparaît que Madame C._____ a été l'une des directrices de la société B._____. Les liens de proximité allégués par l'autorité inférieure, qui ne sont du reste pas contestés par le recourant, laissent penser que le véhicule en question a fait l'objet d'un prêt ou d'une location « entre proches » ce qui expliquerait, d'une part, l'absence de contrat écrit prouvant la location dudit véhicule et renforce, d'autre part, la position de la Cour de céans selon laquelle la société B._____ ne constitue pas une « entreprise de location » au sens de l'art. 36 OD.

E. 3.2.4

Compte tenu de ces divers éléments, la Cour de céans relève qu'il est pour le moins étonnant que le bureau de douane ait établi un certificat de prise en note (formulaire 15.25) en vue de l'admission temporaire du véhicule dès lors que les conditions d'application de l'art. 36 OD, à savoir la présence d'un contrat écrit conclu avec une entreprise de location -n'étaient clairement pas remplies au moment de l'importation. Partant, il y a lieu de conclure que dès l'origine, le recourant n'aurait déjà pas dû bénéficier d'un régime d'admission temporaire et qu'à défaut, le véhicule aurait donc dû faire l'objet d'une mise en libre pratique sur le territoire suisse dès son passage de la frontière, le recourant devant en outre être considéré comme le débiteur de la dette douanière (cf. consid. 2.4 ci-avant).

E. 3.3.1

Cela dit, dans la mesure où, manifestement par erreur, le bureau de douane a mis le recourant au bénéfice d'un régime d'admission temporaire avec obligation de présenter le véhicule dans les trois jours pour réexportation, il s'agit d'examiner tout de même les moyens de preuve offerts par le recourant censés démontrer la réexportation du véhicule en cause dans le délai fixé au 19 février 2018 par le bureau de douane. En effet, dans l'hypothèse où la réexportation devait pouvoir être prouvée à satisfaction de droit, il conviendrait alors de se demander si, malgré l'inobservation des conditions de l'art. 36 OD, le recourant ne pourrait quand même pas se voir accorder le régime d'admission temporaire sur la base d'une éventuelle application du principe de la bonne foi (art. 9 Cst.).

E. 3.3.2

En guise de première preuve, le recourant produit une attestation datée du 2 mars 2018 de l'entreprise B._____ confirmant que le véhicule lui a été retourné le 17 février 2018 et que, en date du 19 février 2018, ce même véhicule a été utilisé par deux collaborateurs de cette dernière sur le territoire allemand, à savoir Messieurs E. _____ et F. _____. Le Tribunal de céans relève que l'attestation en cause est datée du 2 mars 2018, soit postérieurement au délai fixé au 19 février 2018 pour la réexportation du véhicule hors du territoire douanier. Il est ainsi avéré que cette attestation a été établie a posteriori, ce qui - au vu des exigences posées par la jurisprudence (cf. consid. 1.4.5 ci-avant) - réduit sa valeur probante. Il s'agit en effet ici non seulement d'éviter que des confirmations de complaisance soient rédigées après coup, mais également de permettre à l'autorité fiscale de pouvoir constater aisément et avec sûreté les faits importants, ce qui ne peut plus être garanti avec suffisamment de certitude par des documents établis a posteriori. L'argument du recourant selon lequel l'attestation du 2 mars 2018 de l'entreprise B._____ a été établie avant l'envoi du courrier du 6 avril 2018 du bureau de douane l'informant de son intention de percevoir des redevances d'entrée (cf. consid. C ci-avant) ne modifie pas l'appréciation du Tribunal de céans quant à la force probante de ladite attestation. En effet, l'élément déterminant du point de vue temporel pour considérer que cette preuve a été établie a posteriori est le délai fixé au 19 février 2018 pour la réexportation de véhicule et non le courrier du 6 avril 2018 du bureau de douane. D'ailleurs le fait que cette attestation n'ait pas été présentée à la douane au moment de son établissement, mais seulement une fois le courrier des douanes du 6 avril 2018 reçu est propre à jeter un doute supplémentaire sur la validité réelle de ce document.

E. 3.3.3

A titre de deuxième preuve, le recourant fournit une attestation datée du 13 juin 2018 de l'entreprise D._____, sise en Allemagne, indiquant que le véhicule concerné se trouvait

dans ses locaux pour un contrôle effectué en date du 19 février 2018. Le Tribunal constate que, là encore, la preuve a été établie après l'échéance du 19 février 2018 et sur demande de la société allemande. Par conséquent, la valeur probante de ce document est limitée (cf. consid. 1.4.5 ci-avant). De surcroît et comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, il est étonnant que le recourant n'ait pas été en mesure de fournir une facture ou une copie d'un rapport relatif au contrôle effectué par ladite entreprise sur le véhicule en question.

E. 3.3.4

La troisième preuve apportée par le recourant est un ticket de caisse provenant de la station-service Esso daté du 19 février 2019. Force est de constater que ce ticket ne peut être relié au véhicule en question étant donné qu'il ne comporte aucun numéro de plaque d'immatriculation.

E. 3.3.5.1

Enfin, en guise de quatrième et dernière preuve, le recourant a indiqué par courrier du 9 août 2019, soit postérieurement aux autres preuves apportées dans le cadre de son recours, être désormais en mesure de préciser l'identité des personnes ayant conduit le véhicule en cause en Allemagne, à savoir Messieurs E. _____ et F. _____. Dans ce contexte, il a sollicité du Tribunal de céans qu'il procède à l'audition en qualité de témoins des deux personnes susmentionnées.

E. 3.3.5.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève que - contrairement à ce qui ressort des autres preuves apportées jusqu'alors par le recourant - celui-ci indique pour la première fois dans son courrier du 9 août 2019 n'avoir pas réexporté lui-même le véhicule en cause en Allemagne. En effet, il ressort de l'attestation de l'entreprise B. _____ fournie par le recourant (cf. consid. 3.4.1 ci-avant) que « Sie haben das *** mit dem polizeilichen Kennzeichen *** am Samstag, den 17.02.2018, an unsere Gesellschaft zurückgegeben. », soit en traduction libre « Vous avez retourné le véhicule *** sous le numéro d'immatriculation *** à notre société le samedi 17.02.2018 » (mises en gras ajoutées). De plus, dans sa lettre du 3 juillet 2018 adressée à la DGD (cf. consid. G ci-avant ; cf. Observations responsives de la DGD du 20 mars 2019, Bordereau de pièces, pièce 10), le recourant a indiqué que « Dass ich das Fahrzeug *** mit dem polizeilichen Kennzeichen *** bereits am 17.02.2018 an die Fahrzeughalterin zurückübergibt habe, wurde Ihnen bereits mit deren Bestätigungsschreiben vom 02.03.2018 nachgewiesen. », soit en traduction libre « La lettre de confirmation du 02.03.2018 prouve que j'ai rendu le véhicule *** avec numéro d'immatriculation *** à son propriétaire » (mises en gras ajoutées). Partant, les informations contradictoires apportées par le recourant relativisent la force probante de ses allégations contenues dans son courrier du 9 août 2019. Pour le surplus, il est souligné qu'il est fort étonnant de constater que le recourant n'a été en mesure de mentionner l'identité des personnes ayant réexporté le véhicule qu'en date du 9 août 2019, soit presque six mois après le dépôt de son recours (cf. consid. K ci-avant). Au vu des contradictions précédemment évoquées et des circonstances particulières dans lesquelles ce nouveau moyen de preuve est encore soudainement apparu, le Tribunal est d'avis que les témoignages proposés ne sauraient emporter sa conviction que l'exportation du véhicule est effectivement intervenue dans le délai imparti. Il est par conséquent renoncé, par appréciation anticipée des preuves, à entendre les témoins proposés par le recourant.

E. 3.3.6

Sur la base de ces considérations, force est de constater que les divers moyens de preuve invoqués par le recourant ne permettent pas au Tribunal de se convaincre de l'exportation du véhicule intervenue dans le délai imparti au 19 février 2018. Dans ces conditions, point n'est donc besoin d'examiner la question d'une éventuelle application du principe de la bonne foi, dans la mesure où il a été mis au bénéfice, de manière erronée, d'un régime d'admission temporaire auquel il n'avait de toute manière pas droit (cf. consid. 3.2.4 ci-avant). Il doit ainsi être reconnu que le recourant est débiteur de la dette douanière et qu'à ce titre, il est tenu de s'en acquitter pleinement (cf. consid. 2.4 ci-avant).

E. 4

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté et la décision de l'instance inférieure est confirmée en partie par substitution de motifs (cf. consid. 1.4.1 ci-avant).

E. 5.1

Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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) (décisions de radiation du TAF A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008), les frais de procédure sont fixés à Fr. 900.-. Ce montant comprend l'émolument judiciaire et les débours et il est mis à la charge du recourant, qui succombe. Il convient d'imputer ces frais sur le montant de Fr. 900.- déjà fourni par le recourant au titre de l'avance de frais.

E. 5.2

Il n'est pas alloué de dépens au recourant (art. 64 al. 1 a contrario PA et art. 7 al. 1 a contrario FITAF). L'autorité inférieure n'a pas non plus droit aux dépens (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.