



## Arrêt du 24 novembre 2022

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maîtres Delphine Jobinet Matteo Pedrazzini,  
recourante,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des  
frontières (OFDF),**  
Domaine de direction Bases, Section Droit,  
autorité inférieure.

---

Objet

Droits de douane ; TVA.

**Faits :****A.**

**A.a** A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourante) est une ressortissante suisse domiciliée à [France]. Elle jouit d'une résidence secondaire à [...] (VD).

**A.b** Le 20 décembre 2020, la recourante, accompagnée de son époux et de leurs deux enfants communs majeurs, franchit en train la frontière helvétique à destination de Lausanne. La famille se rendait dans sa résidence secondaire suisse en vue d'y passer les fêtes de fin d'année. A la suite d'un contrôle effectué à bord, les agents douaniers découvrirent 25 marchandises non déclarées. Arrivée à la gare de Lausanne, la famille fut conduite au bureau de l'Administration fédérale des douanes (désormais l'Office fédéral des douanes et de la sécurité des frontières ; ci-après : l'OFDF) qui établit un bulletin de transit 11.61, valable jusqu'au 9 janvier 2021 avec un montant déposé de CHF 711.50. Après déduction de trois franchises-valeur, soit celles de l'époux et des deux enfants, l'OFDF estima le total des valeurs imposables à un montant de CHF 6'650.- sur lequel CHF 512.05 de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les importations étaient dus.

**B.** Le 3 janvier 2021, la recourante ainsi que sa famille se rendit au bureau de douane de Lausanne-Gare. Sur présentation des marchandises visées par le contrôle du 20 décembre 2020, le montant déposé de CHF 711.50 lui fut remboursé. L'OFDF rendit le 3 janvier 2021 une décision de taxation d'un montant de CHF 270.90 au titre de la TVA estimant le montant des marchandises importées à CHF 3'518.-.

**B.a** Par courrier du 4 mars 2021, la recourante forma recours contre la décision précitée, concluant à son annulation. En date du 29 juillet 2021, l'OFDF rendit une décision de perception subséquente rejetant le recours dans son ensemble et fixant le montant de la valeur des marchandises à CHF 3'839.- sur lequel CHF 295.60 de TVA sur les importations étaient désormais dus. Toutefois, vu le faible montant de différence entre la décision du 3 janvier 2021 et la nouvelle valeur calculée le 29 juillet 2021, l'OFDF renonça à la percevoir.

**C.**

Par recours du 14 septembre 2021 au Tribunal administratif fédéral, la recourante a conclu à l'annulation de la décision du 29 juillet 2021. Les parties se sont encore déterminées par échanges d'écritures des 5 novembre 2021 (Réponse de l'OFDF [ci-après également : l'autorité inférieure], représentée par le Domaine de Direction Poursuite Pénales [ci-après : DDPP]) et 20 décembre 2021 (Réplique de la recourante). Par ordonnance

du 26 janvier 2022, la recourante a encore été invitée à se déterminer sur les différents régimes douaniers applicables, ce qu'elle a fait en date du 28 février 2022.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

## **Droit :**

### **1.**

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

**1.2** La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; art. 116 al. 4 LD ; cf. arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 ; A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1).

La réserve de l'art. 3 let. e PA ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (cf. MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], n° 12 ad art. 116), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4 ; KOCHER, op. cit., n° 10 ad art. 116 ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 [in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss] consid. 1.2 et réf. cit.).

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

## 2.

**2.1** La requérante 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 (cf. 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 (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2).

**2.2** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA ; ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C-554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1 ; A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2 ; A-5996/2017 précité 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]).

**2.3** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, le Tribunal administratif fédéral se trouve à un carrefour. S'il estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, il peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, il renoncera 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'il s'est forgé sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. 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 144 II 427 consid. 3.1.3 ; 141 I 60 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C\_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-7254/2017 du 1<sup>er</sup> juillet 2020 consid. 2.3 ; A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 ; MÖSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [éd.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s.).

En revanche, si le Tribunal reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, il applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Rapportée au droit fiscal, ces règles supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujéti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 1.4 et A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2 ; BAGNOUD, op. cit., p. 506).

### **3.**

**3.1** Dans un premier temps, la recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendu, citant l'art. 29 PA, l'art. 29 al. 1 Cst., mais également l'art. 6 par. 1 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974) ainsi que l'art. 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II, RS 0.103.2). Cela étant, comme l'indique la recourante elle-même, la définition du droit d'être entendu au sens de l'art. 29 Cst. correspond à celle découlant des convention internationales citées ci-avant. L'analyse sera faite par conséquent sur cette base globale.

Pour fonder son grief, la recourante indique avoir sollicité l'accès au dossier dans le cadre de sa réclamation initiale, notamment en demandant à l'autorité inférieure de produire l'intégralité du dossier en sa possession, soit en particulier le dossier du bureau de douane de Lausanne-Gare, comprenant les éventuelles notes internes rédigées ensuite de l'incident, les images de vidéosurveillance, etc. Or, l'OFDF n'aurait que partiellement donné droit à cette requête en ne transmettant que « certains éléments du dossier sélectionnés par ses soins ».

Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

**3.2** La jurisprudence déduit du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.), en particulier, le droit pour le justiciable de s'exprimer avant qu'une décision

ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). Il impose en outre à l'autorité administrative de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2 ; 134 I 83 consid. 4.1 ; 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. En outre, il n'est pas nécessaire que la motivation soit contenue dans la décision elle-même ; en particulier, elle peut résulter d'une communication écrite distincte (cf. ATF 113 II 204 consid. 2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du TAF A-1635/2015 précité consid. 4), vise enfin à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**3.3** Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 précité consid. 1.5.2 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 précité consid. 1.5.3 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

Lorsque le Tribunal retient une violation du droit d'être entendu, il convient d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens, ce même si le Tribunal considère que la violation est réparée en cours de procédure (cf. arrêts du TAF A-2523/2015 précité consid. 3.4 ; A-891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.2 ; A-4061/2016 du 3 mai 2017 consid. 7 et A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9).

**3.4** En l'espèce, il faut d'emblée relever que le 20 janvier 2021, le poste gardes-frontières de Lausanne a transmis à la recourante une copie des pièces constituant le dossier, soit : le procès-verbal de constat du 20 décembre 2020, la liste des marchandises découvertes avec base d'estimation de valeur, le bulletin de transit, la quittance de remboursement du bulletin de transit, la décision de taxation douane/TVA n° 02825 du 3 janvier 2021 et la photo des marchandises (act. 3). L'autorité inférieure a en outre et par lettre du 2 février 2021, porté à la connaissance de la recourante les éléments retenus quant au déroulé du contrôle douanier du 20 décembre 2020 et quant au comportement des différents intervenants. Il a finalement été confirmé que le contrôle douanier n'avait pas fait l'objet d'un enregistrement vidéo de telle sorte que le dossier n'en contenait pas (Réponse ch. 12 *in fine* et *Duplique* ch. 1). En revanche, devant la Cour de céans, l'OFDF a encore produit les « Rapports des agents-douaniers » concernant le contrôle effectué sur la famille de la recourante le 20 décembre 2020 qui n'avaient pas été transmis jusqu'à ce moment-là.

Il résulte ainsi des éléments qui précèdent que l'autorité inférieure a omis de transmettre les rapports des agents-douaniers pourtant établis avant le courrier du 2 février 2021 par lequel elle a répondu – visiblement de manière incomplète – à la requête d'accès au dossier. On relèvera cependant que ces documents, transmis au stade du recours ont pu être pris en considération par la Cour de céans qui dispose d'un pouvoir de cognition aussi étendu que l'autorité inférieure et que la recourante a largement pu faire valoir son point de vue à leur égard. Il appert en outre que ces documents n'ont pas d'influence sur la question litigieuse qui consiste à déterminer si et le cas échéant à quelle hauteur, la recourante est redevable de la TVA à l'importation. Il sied ainsi de reconnaître une violation du droit d'être entendu de la recourante, la pertinence des documents soustraits à son droit d'être entendu ne pouvant être prise en considération dès lors que ce droit est de nature formelle. En revanche, compte tenu des éléments précités, cette violation doit être considérée comme exceptionnellement guérie dans le cadre de la présente procédure. Il s'ensuit que le grief de violation du

droit d'être entendu est rejeté, la guérison du vice survenu dans la procédure antérieure étant prise en considération dans la répartition des frais de justice devant le TAF (cf. infra consid. 10).

#### 4.

L'autorité intimée a fondé la créance de TVA à l'importation en considérant que la recourante avait importé le 20 décembre 2020 sur le territoire douanier suisse des marchandises pour une valeur de CHF 3'839.- sans les réexporter lors de sa sortie du territoire le 3 janvier 2021, que ces marchandises ne pouvaient pas être considérées comme des effets personnels au sens de la législation douanière et que les valeurs-franchises selon l'art. 1 let. c et art. 2 al. 2 de l'Ordonnance du DFF du 2 avril 2014 (O-DFF, RS 641.204) régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités étaient dépassées rendant l'importation entièrement imposable.

La recourante estime de son côté que l'intégralité des marchandises qu'elle a importées le 20 décembre 2020 qualifient d'objets personnels qui sont exemptés de droits de douane et de TVA à l'importation, à l'exception de deux bouteilles de champagne (d'une valeur totale de CHF 395.90) tombant cependant sous le seuil de la franchise-valeur fixée à CHF 900.00 pour les trois autres membres, tous majeurs, de la famille de la recourante voyageant conjointement avec elle.

**4.1** Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (principe de l'obligation douanière générale ; cf. aussi art. 19 al. 1 let. a et b LD ; art. 2 al. 1 LTaD). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20], notamment art. 54 al. 1 let. a et g et al. 3 let. a LTVA ; arrêt du TF 2C\_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-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 (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 ; A-1107/2018 précité consid. 2.1.1 ; A-3763/2017 précité consid. 2.1.3).

**4.2** Sont soumises à l'impôt sur les importations l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 ; A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 ; A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations est pour la période ici litigieuse de 7,7% (cf. art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

**4.3** Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 ; A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Handkommentar ZG, 2009, n° 2 ad art. 34 ZG). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-3244/2018 précité consid. 3.3.1 ; A-5865/2017 précité consid. 3.2 ; A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2).

En particulier, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne peut déduire aucun droit du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué – plus tôt – le caractère inexact de ses déclarations en douane (cf. art. 32 al. 3 LD ; cf. ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 3.2). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (cf. art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2 ; A-5519/2012 précité consid. 4.3 s.).

**4.4** Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; sur le caractère large de cette notion, voir LYSANDRE

PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018 30 ss).

La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, pour autant que les dispositions spéciales de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; cf. XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, par. 16 n° 382). Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA). L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est notamment soumise à l'impôt (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA ; cf. arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 7.1 et A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.1).

## 5.

Les parties étant notamment en litige quant à l'interprétation de la notion d'effets personnels au sens de la législation douanière, il y a lieu de revenir sur le cadre conventionnel et légal prévalant à cet égard.

**5.1** Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans un territoire douanier que de manière temporaire n'intègrent pas de manière définitive l'économie du territoire concerné, suisse en l'occurrence. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.7 ; A-6590/2017 précité consid. 3.6 ; A-825/2016 précité consid. 5.1). Cependant, les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier – notamment le régime de l'admission temporaire (cf. art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) – sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.3) ; en ce sens la déclaration a un effet constitutif (cf. REMO ARPAGAUS, Zollrecht, 2<sup>e</sup> éd., 2007, n. marg. 698 ; REGINALD DERKS, in : Handkommentar ZG, n° 15 ad art. 47 et références citées).

**5.2** Le régime de l'admission temporaire constitue une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. consid. 4.1 s. ci-avant ; arrêts du TAF A-2765/2020 précité consid. 3.7 ; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1).

Ce régime est gouverné entre autres par la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (RS 0.631.24, Convention d'Istanbul ; ratifiée par la Suisse le 11 mai 1995 ; cf. consid. 5.4 ci-après). Elle vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des

procédures (voir le préambule de ladite Convention). Compte tenu des marchandises litigieuses en l'espèce, la Convention sur les facilités douanières en faveur du tourisme (conclue à New York le 4 juin 1954 ; ci-après : Convention de New-York ; RS 0.631.250.21 ; entrée en vigueur pour la Suisse le 11 septembre 1957) sera également applicable (infra consid. 5.5). Ces conventions sont d'application directe en Suisse (cf. arrêts du TAF A-4510/2018 précité consid. 3.1.1 ; A-3322/2018 précité consid. 4.2 tous deux concernant la Convention d'Istanbul). Ainsi, lorsque ses dispositions sont applicables, elles dérogent à celles de droit interne réglant l'admission temporaire de façon générale, dans la mesure où les premières sont en contradiction avec les secondes – à moins que les dispositions de droit interne soient plus favorables à celles de la Convention d'Istanbul (cf. arrêt du TAF A-2765/2020 précité consid. 3.7). Malgré cela, le droit national, qui prévoit également des règles en matière d'admission temporaire, devra être pris en considération (cf. consid. 5.6 ci-après).

**5.3** Selon une jurisprudence constante, en tant qu'elles constituent des exceptions au système d'un impôt général sur la consommation, les exonérations en matière de TVA doivent être appliquées de façon restrictive (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.4 ; 124 II 372 consid. 6a ; arrêt du TF 2C\_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.4.1 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 260 ch. 336 s.). En conséquence, et bien qu'il faille d'abord rechercher le sens véritable de la norme en appliquant les méthodes habituelles d'interprétation, comme cela vaut en matière de TVA interne, des exceptions à la TVA à l'importation ne doivent pas être admises avec facilité, d'autant que cet impôt connaît des franchises inconnues en matière de TVA sur territoire suisse (ATF 124 II 202 consid. 5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6436/2011 du 18 septembre 2013 consid. 3.2.2 et 3.2.3 et A-7933/2008 précité consid. 3.1 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, p. 407 ; DANIEL RIEDO, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, 1999, p. 115 s.). Il s'ensuit que, de façon similaire, le principe de l'assujettissement général aux droits de douane commande une « interprétation étroite » des dispositions prévoyant des exceptions en la matière (arrêt du TF 2C\_1049/2011 précité consid. 4.3).

## 5.4

**5.4.1** D'après l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul, on entend par admission temporaire le régime douanier qui permet de recevoir dans un ter-

ritoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait.

Selon l'art. 2 de la Convention d'Istanbul, chaque Partie contractante s'engage à accorder l'admission temporaire, dans les conditions prévues par la Convention, aux marchandises (y compris les moyens de transport) faisant l'objet des annexes. Sans préjudice des dispositions propres à l'Annexe E, l'admission temporaire est accordée en suspension totale des droits et taxes à l'importation et sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique. Cette suspension vise aussi l'impôt (TVA) sur les importations (cf. art. 1 let. b de la Convention d'Istanbul ; arrêts du TF 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 4.1 ; 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 1 ; 2A.519/1998 du 24 avril 2001 consid. 3 ; arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.7.1 ; A-7503/2016 et A-7513/2016 du 16 janvier 2018 consid. 7.3). L'apurement normal de l'admission temporaire est obtenu par la réexportation des marchandises (y compris les moyens de transport), placées en admission temporaire (art. 9 de la Convention d'Istanbul).

**5.4.2** L'Annexe B.6 de la Convention d'Istanbul (ci-après : l'Annexe B.6) relative aux effets personnels de voyageurs et aux marchandises importées dans un but sportif est entrée en vigueur pour la Suisse le 11 août 1995 (RO 1995 4757 ; cf. également CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, Manuel – Convention relative à l'admission temporaire, p. 165). Bénéficiaire de l'admission temporaire conformément à l'art. 2 de la présente Convention les effets personnels et les marchandises importées dans un but sportif (cf. art. 2 de l'Annexe B.6). Aux termes de l'art. 1 de l'Annexe B.6, on entend par :

- a) « voyageur » : toute personne qui pénètre temporairement dans le territoire d'une Partie contractante où elle n'a pas sa résidence normale, à des fins telles que tourisme, sport, affaires, réunions professionnelles, santé, études, etc. ;
- b) « effets personnels » : tous les articles, neufs ou usagés, dont un voyageur peut raisonnablement avoir besoin pour son usage personnel au cours de son voyage, compte tenu de toutes les circonstances de ce voyage, à l'exclusion de toute marchandise importée

à des fins commerciales. Une liste illustrative des effets personnels figure en appendice I à la présente Annexe.

Dans la définition b), les expressions telles que « raisonnablement », « usage personnel », « au cours de son voyage », « toutes les circonstances de ce voyage » fournissent aux autorités douanières des orientations pour déterminer la quantité d'articles pouvant être considérés comme des effets personnels (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 158). Pour pouvoir bénéficier des facilités accordées par l'Annexe précitée, les effets personnels doivent être importés par le voyageur sur lui-même ou dans ses bagages (accompagnés ou non) (cf. art. 3 let. a de l'Annexe B.6). L'art. 5 ch. 1 de l'Annexe B.6 précise que la réexportation des effets personnels a lieu au plus tard lorsque la personne les ayant importés quitte le territoire d'admission temporaire.

L'admission temporaire des effets personnels est accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie, sauf pour les articles qui mettent en jeu un montant élevé de droits et taxes à l'importation (cf. art. 4 ch. 1 de l'Annexe B.6). Par document douanier, il faut entendre une formule officielle prescrite par la douane, généralement la déclaration de marchandises à l'importation ou une version simplifiée de cette déclaration (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 12), soit une déclaration en douane écrite (cf. arrêt du TAF A-2765/2020 précité consid. 3.8.5). Une déclaration verbale du voyageur suffit généralement et aucune liste de marchandises ou d'engagement écrit de réexportation ne doit être exigé (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 160). Les Parties contractantes peuvent accorder des facilités plus larges que celles prévues dans l'Annexe, conformément à l'art. 17 de la Convention d'Istanbul.

**5.5** Il est également nécessaire d'évoquer ici la Convention de New-York. Dite convention prévoit notamment (art. 2 al. 1) un engagement de la Suisse de d'admettre en franchise temporaire les effets personnels importés par un touriste à condition que ces effets soient destinés à son usage personnel, que le touriste les transporte sur lui ou dans les bagages qui l'accompagnent, qu'il n'y ait pas de raison de craindre un abus, et que ces effets soient réexportés par le touriste lorsqu'il quitte le pays.

La convention offre également une définition (art. 2 al. 2 Convention de New-York) des effets personnels comme: « tous vêtements et autres articles, neufs ou usagés, dont un touriste peut personnellement et raisonnablement avoir besoin, compte tenu de toutes les circonstances de son

voyage, à l'exclusion de toutes marchandises importées à des fins commerciales. »

Enfin, dans ce cadre, chacun des Etats contractants doit aussi admettre en franchise des droits et taxes d'entrée notamment « un quart de litre d'eau de toilette et une petite quantité de parfums » lorsqu'un touriste les importe pour son usage personnel, à la condition qu'il les transporte sur lui ou dans ses bagages à main et qu'il n'y ait pas de raison de craindre un abus (art. 3 al. 1 let. c Convention de New-York)

**5.6** Le droit interne suisse prévoit également son propre régime de franchise de droits de douane et de l'impôt (TVA) sur les importations concernant les effets personnels et plus largement le trafic touristique.

Sont ainsi notamment admises en franchise de droits de douane les effets personnels énumérés à l'annexe 1 qui sont importés en quantité raisonnable : (a.) par des personnes domiciliées sur le territoire douanier, pour autant qu'elles aient emporté ces effets lors de leur sortie du pays ou aient dû les acheter et les utiliser à l'étranger par suite de circonstances imprévisibles, ou (b.) par des personnes domiciliées en dehors du territoire douanier si elles se proposent de réexporter ces effets après leur séjour sur le territoire douanier (cf. art. 63 al. 1 OD *cum* art. 16 al. 1 LD). La liste des effets personnels figurant à l'annexe 1 OD correspond largement tant aux éléments mentionnés dans l'Annexe B6 (cf., dans ce sens, ANDREAS MATTI, Handkommentar ZG, n° 7 ad art. 16) qu'à l'art. 2 al. 2 Convention de New-York et permet de tenir pour effets personnels : « 1. les vêtements ; 2. les articles de toilette ; 3. les bijoux ; [...] 23. d'autres objets de nature manifestement personnelle ».

## 6.

En l'espèce, l'argumentation de l'autorité inférieure quant au refus de l'exemption de redevance liée à la notion d'effets personnels réside pour l'essentiel dans le fait que de tels objets auraient dû quitter le territoire douanier suisse après le séjour de la recourante, respectivement qu'ils auraient dû suivre la personne lors de son retour hors du territoire douanier. Par conséquent, la TVA serait due, si les effets personnels restent sur le territoire douanier suisse. L'autorité intimée considère ainsi que toutes les marchandises importées par la recourante mais qui n'ont pas été réexportées par cette dernière lors de son départ de Suisse ne pourraient pas être qualifiées d'effets personnels et ne pourraient ainsi pas bénéficier de l'exemption de droit. Il sied de relever qu'initialement (cf. notamment courrier AFD du 2 février 2021), l'autorité avait refusé de qualifier les objets

importés d'effets personnels au motif qu'ils étaient neufs, de marque et de luxe, transportés dans leur emballage d'origine et ne pouvaient, de ce fait, pas être considérés comme tels au sens de l'art. 63 OD.

La recourante objecte pour l'essentiel à ce raisonnement qu'il s'agissait entièrement d'effets personnels qui n'avaient pas à être annoncés en douane, à l'exception de deux bouteilles de champagne qui excédaient la valeur-franchise d'une seule personne, mais qui compte tenu des quatre adultes voyageant ensemble n'avait pas à être déclarée en douane.

Il faut relever à cet égard que le cas d'espèce a ceci de particulier que, compte tenu du contrôle de la recourante opéré lors de son entrée sur le territoire et du bulletin de transit du 20 décembre 2020 détaillé établi à ce moment, toutes les marchandises entrées mais non ressorties ont été facilement identifiées. Plus précisément, le bulletin de transit précité concernant les marchandises entrées sur le territoire fait état des biens suivants :

Parfum [...] 200ml réf : [...]; Crème [...] 50ml réf : [...]; 2x paires de chaussette de marque [...]; Boite dorée [...] 50ml réf : [...]; Polo vert olive [...]; Chemise bleue [...]; [...]; Parfum [...]; Crème pour le corps [...]; [...]; [...]; Boitier contenant deux sacoches [...]; [...] 50ml crème de nuit ; Parfum [...] 100ml ; Parfum [...] 100ml ; Bracelet [...] ; Parfum [...] ; Crème [...] 50ml ; Petit coffret [...] ; sac [...] ; sac [...] ; sac [...] ; Écharpe [...] ; ainsi que les deux bouteilles de champagnes suivantes : une bouteille de champagne [...] de 0.75L et une bouteille de champagne [...] de 1.5 L, dont la valeur était respectivement de 209.00 CHF et de 186.90 CHF.

Par contraste, les marchandises qui n'ont pas suivi la recourante à sa sortie du territoire sont les suivantes :

- Parfum [...] 200 ml	335. 00 CHF
- Parfum [...] 100 ml	80.90 CHF
- Parfum [...] 100 ml	139.00 CHF
- Parfum [...] 75 ml	99.00 CHF
- Petit Coffre [...]	189.00 CHF
- Boite contenant deux sacoches [...]	950.00 CHF
- Sac [...]	388.00 CHF
- Sac [...]	420.00 CHF
- 2x paires de chaussette [...]	28.00 CHF

- Polo vert olive [...] 35.20 CHF

Compte tenu des quantités et du type de marchandises importées sur le territoire douanier, le Tribunal retient que c'est d'une façon conforme au droit que l'autorité inférieure a considéré que le caractère raisonnable des quantités importées faisait défaut et que par conséquent les effets en cause ne pouvaient pas être qualifiés d'effets personnels. Le droit national et le droit international applicables en l'espèce proposent en effet des exemptions qui doivent permettre aux voyageurs de franchir les frontières en emportant avec eux des effets pour leur propre usage. Certes, comme le soutient la recourante, la définition d'effets personnels doit s'analyser à l'aune du profil de chaque voyageur concerné et qu'à cet égard, le milieu personnel et socio-professionnel dans lequel évolue la recourante doit être pris en considération. Il sied également de prendre en compte la durée du voyage et les besoins personnels que le séjour en Suisse est susceptible de provoquer. Il n'en reste pas moins que la disposition légale et sa précision dans l'ordonnance (art. 63 al. 1 OD *cum* art. 16 al. 1 LD) limite les effets personnels qui sont importés à « des quantités raisonnables ». On voit bien en effet qu'à défaut d'une telle précision quantitative, toute marchandise susceptible d'être qualifiée d'effet personnel pourrait être importée sans droit de douane ou de TVA à l'importation. Cette limitation permet de comprendre que la notion d'effets personnels exemptés n'est pas – comme d'ordinaire avec les tarifs douaniers – uniquement orientée vers un type de marchandise, mais qu'il y a lieu, en sus, de prendre en compte l'utilité subjective des marchandises. Or, en l'espèce il faut relever que seuls les marchandises neuves dans leur emballage ont été soumises à la taxation litigieuse et qu'il est constant que la recourante et sa famille transportaient lors de leur arrivée le 20 décembre 2020, en sus, d'autres marchandises et effets personnels. On doit par conséquent admettre que cinq parfums et neuf produits cosmétiques, neufs et dans leur emballages d'origine, dépassent largement la limite des quantités habituellement prévues pour un voyage de deux semaines. Il en va de même des autres effets encore emballés qui ne peuvent pas non plus être considérés comme des effets personnels compte tenu de l'acception étroite qu'il y a lieu de donner à cette notion.

S'agissant spécifiquement des parfums, la recourante ne saurait tirer aucun droit supplémentaire pour une exemption des redevances douanières qui serait fondée sur la Convention de New-York. En effet, l'art. 3 let. c de cette convention limite l'exonération à « une petite quantité de parfums ». Or, en l'espèce, les nombreux flacons transportés par la recourante sont

tels que cette exigence conventionnelle ne peut être considérée comme remplies.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité intimée a nié aux marchandises restées sur le territoire douanier la qualification d'effets personnels dans le sens du trafic touristique.

## 7.

**7.1** Il y a lieu cependant encore d'examiner les griefs de la recourante à l'encontre des valeurs des marchandises retenues dans la décision. Plus spécifiquement, la recourante estime que certaines marchandises n'avaient pas de valeur marchande car il s'agissait d'échantillons ou de prototypes du groupe [...] uniquement accessibles à certains de ses cadres-dirigeants et, d'autre part, que certaines marchandises avaient une valeur effective largement plus basse que celle retenue par la décision du fait de rabais octroyés aux membres du personnel du groupe [...]. En outre, certains articles ne seraient pas disponibles à la vente, ne seraient pas neufs et n'auraient donc aucune valeur marchande

**7.2** Il faut relever d'emblée que l'attribution des marchandises à la recourante avec ou sans contreprestation de la part de son employeur ou la possibilité pour l'intéressée d'acquérir tout ou partie de la marchandise à des prix inférieurs à ceux du marché n'a aucune incidence sur l'assiette de la TVA à l'importation.

Ainsi, l'art. 54 al. 1 let. g L TVA prévoit qu'est « considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine des biens, au moment de la naissance de la dette fiscale au sens de l'art. 56 et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir les mêmes biens ». En effet, c'est bien la valeur vénale objective des marchandises qui doit entrer dans l'assiette imposable. A l'inverse, le prix d'acquisition qui ne respecte pas cette valeur de marché en raison des relations particulières comme des rapports de travail ne permet pas de retenir que la valeur de transfert spécifique des objets lors de leur acquisition par la recourante constituerait une valeur de référence pour le prix du marché. Dans ce sens, la procédure adoptée par l'autorité inférieure est exempte de critique.

La recourante se contente d'indiquer que le prix des marchandises sur internet aurait été sélectionnés aléatoirement et arbitrairement sur la base de sites non officiels. Elle n'explique cependant pas en quoi les valeurs seraient faussées. Pourtant, pour chaque marchandise, le dossier de

l'autorité inférieure contient la référence et la source du prix fixé. La recourante n'amène du reste aucun élément permettant de retenir une valeur différente, potentiellement plus basse, que celle constatée dans la décision attaquée. Il y a donc lieu de retenir, à la suite de l'autorité inférieure, que les produits et marchandises soumises à la TVA à l'importation entrent dans l'assiette imposable pour leur valeur vénale, sans tenir compte de rabais ou prix de faveur concédé à la recourante à raison de sa fonction professionnelle et de ses rapports de travail et que les prix de vente retenus reflètent la valeur vénale de ces biens.

**7.3** La recourante invoque également le fait qu'une partie des produits seraient des prototypes qui ne pourraient pas être acquis sur le marché et qui ne lui ont été cédés qu'à raison de sa fonction de direction dans le groupe [...]. Elle a produit d'ailleurs une attestation datée du 22 décembre 2020, soit postérieurement à la naissance du litige, dans laquelle B.\_\_\_\_\_, Directeur des Ressources Humaines du Fashion Group [...], déclare que « les tote-bags offerts à [la recourante] sont des prototypes et n'ont pas de valeur commerciale ».

Indépendamment de l'appréciation qui devra être effectuée de l'attestation produite (cf. infra consid. 7.4), force est de constater que les sacs à main « tote-bags » ne saurait être considérés comme de tels échantillons. En effet, selon l'art. 27 al.1 let. a de l'OD sont admis en franchise les échantillons et les spécimens de marchandises invendables qui ne sont pas destinés à la consommation. Or, l'art. 27 OD ne vise que des biens qui ne peuvent pas être vendus ou qui ne sont pas susceptibles d'être consommés (SIMEON PROBST, in : Handkommentar ZG, n° 10 ad art. 65), ce qui justifie par ailleurs que leur introduction sur le territoire douanier puisse intervenir en franchise de droit. En l'espèce, ces marchandises étaient susceptibles d'être vendues dès lors qu'il a été démontré que des produits en tous points identiques étaient commercialisés par la marque. En outre, l'on ne saurait retenir ici que les marchandises en questions constituent de simple échantillons ou spécimen dans la mesure où les premières ne correspondent en rien à la définition des seconds. Les marchandises en question sont deux sacs de dimensions et caractéristiques identiques aux sacs commercialisés par la marque [...] dans sa gamme [...]. Or, un échantillon n'est justement pas un produit, entier et identique au produit commercialisé, mais une petite partie de marchandise servant de référence à une fabrication ou à une fourniture (morceau de tissus, un morceau de papier peint,...) ou une petite quantité d'un produit diffusé gratuitement afin de le faire connaître du public. Quant à lui, le spécimen, est un objet qui donne une idée de l'espèce, de la catégorie dont il fait partie. Tel n'est manifestement pas le cas

ici. Par conséquent, dès lors que marchandises étaient similaires à celle vendues sur le marché et qu'elles pouvaient être affectées à l'usage pour lequel elles avait été créées, on ne saurait retenir, s'agissant des sacs à main « tote-bags », qu'ils puissent être admis en franchise comme des échantillons ou des spécimens de marchandises.

Par conséquent, les griefs de la recourante quant à la valorisation des « tote-bags » sont rejetés.

**7.4** La recourante poursuit encore dans une argumentation alternative que ces sacs n'auraient aucune valeur commerciale car il s'agirait de prototypes, soit d'articles que les organes dirigeants de l'entreprise ont décidé de ne pas commercialiser pour différentes raisons et qui n'ont donc aucune valeur marchande. Elle se fonde pour l'essentiel sur l'attestation précitée du 22 décembre 2020 établie par B.\_\_\_\_\_.

On rappellera ici qu'en principe l'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. En droit fiscal, les documents écrits revêtent par ailleurs une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêt du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle, à tout le moins dans le domaine fiscal (cf. not. arrêts du TAF A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5 ; A-1679/2015 précité consid. 5.1.2 in fine). Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 2.2.2 ; A-1679/2015 précité consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6).

L'attestation produite par la recourante, et qui émane d'un collègue ou d'une personne hiérarchiquement inférieure à cette dernière, établie à sa demande après la naissance du litige, ne permet en l'occurrence pas d'admettre que les sacs en cause n'auraient aucune valeur commerciale. D'une part, cette attestation est directement contredite par certains éléments du dossier. Ainsi, selon, le rapport du cpl C.\_\_\_\_\_ du 23 décembre 2020

(dossier autorité inférieure, « Evénement [...] du 20 décembre 2020 »), les sacs à main « tote-bags » en cause étaient neufs, l'un emballé et le second encore étiqueté. Surtout, elle ne permet pas à elle seule de renverser l'appréciation effectuée par l'autorité inférieure : cette dernière a comparé les sacs figurant sur le bulletin de transit pour en trouver le prix sur le site officiel de la marque. Or la recourante n'indique pas en quoi les sacs, neufs et pour partie encore emballés, ne correspondraient pas à ceux qui sont vendus sur le site officiel de la marque [...]. En particulier, la recourante n'explique pas quelles seraient les différences entre les sacs qu'elles transportaient et ceux sur lesquels l'autorité s'est fondée pour procéder à une comparaison des prix. La seule production de l'attestation du 22 décembre 2020 ne permet à cet égard pas d'emporter la conviction du Tribunal compte tenu de l'ensemble des circonstances.

Par conséquent, le Tribunal ne voit pas de motif pour s'écarter de la valeur retenue par l'autorité inférieure pour ces sacs également.

## **8.**

Reste finalement à déterminer si une autre exemption était envisageable, respectivement quel est l'effet de l'exemption octroyée aux marchandises du trafic touristique sur la présente cause.

**8.1** Outre les marchandises en franchise visées aux art. 63 et 64 OD, les marchandises du trafic touristique sont également exemptes de droits de douane (cf. art. 65 al. 1 OD). Les marchandises du trafic touristique sont celles qu'une personne transporte avec elle lorsqu'elle passe la frontière douanière ou qu'elle acquiert à l'arrivée de l'étranger dans une boutique hors taxes suisse, et qui ne sont pas destinées au commerce (cf. art. 16 al. 2 LD). Il s'agit tant de biens à usages privés que de cadeaux destinés à des tiers (cf. MATTI, op. cit., n° 4 ad art. 16). Pour les boissons alcoolisées d'une teneur en alcool n'excédant pas 18 % vol. toutefois, la quantité maximale exempte de droits de douanes est de 5 litres (cf. art. 65 al. 2 let. d ch. 1 OD). Elle est de 1 litre pour celles d'une teneur en alcool supérieure (cf. art. 65 al. 2 let. d ch. 2 OD).

De même, sont franches d'impôt aux termes de l'art. 53 let. a LTVA, les biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime ; le DFF règle les modalités. Ainsi, entrent dans cette catégorie notamment les marchandises du trafic touristique au sens de l'art. 16 al. 2 LD, jusqu'à une valeur globale de 300 francs (franchise-valeur) par per-

sonne ; les effets personnels et les provisions de voyage admis en franchise de droits d'entrée en vertu de l'art. 63 et 64 OD ne sont pas comptabilisés dans le calcul de la valeur globale (cf. art. 1 let. c O-DFF).

La franchise-valeur prévue à l'art. 1 let. c O-DFF, n'est accordée que pour les biens que la personne importe pour ses besoins personnels ou pour en faire cadeau. Elle n'est accordée qu'une fois par jour à la même personne (cf. art. 2 al. 1 O-DFF). Si la valeur globale des biens dépasse 300 francs par personne, la totalité des biens importés est soumise à l'impôt (cf. art. 2 al. 2 O-DFF ; cf. également REGINE SCHLUCKEBIER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], n° 5 ad art. 53). Enfin, si la valeur d'un bien dépasse 300 francs, il est toujours soumis à l'impôt (cf. art. 2 al. 3 O-DFF). La franchise-valeur a pour but de réduire la charge administrative de la procédure de placement sous régime douanier dans le trafic touristique. Elle n'est donc rien d'autre qu'une mesure d'économie administrative (cf. arrêt du TAF A-956/2013 du 17 juillet 2013 consid. 2.6 ; MATTI, op. cit., n° 17 ad art. 16).

**8.2** Dans ce cadre, il appert que l'autorité inférieure, en présence de quatre membres adultes d'une même famille voyageant ensemble et confronté à la difficulté d'attribuer les marchandises transportées à un membre ou à un autre de la famille a procédé en retranchant trois fois la valeur franchise de CHF 900.- du total des marchandises. On relèvera que cette pratique est favorable à la recourante et à sa famille si l'on considère qu'une fois la franchise dépassée, la totalité des marchandises est imposable : si l'autorité avait divisé la valeur des biens importés par le nombre de passagers, c'est bien la totalité de la valeur sans franchise qui aurait dû être imposée.

Il n'y a donc rien à objecter à la décision attaquée à cet égard.

## **9.**

La recourante requiert au surplus dans la présente procédure que soient entendus certaines personnes employées par l'autorité inférieure, afin de recueillir leur déclaration : M. D.\_\_\_\_\_, Chef de poste ; E.\_\_\_\_\_, Sergeant; M. F.\_\_\_\_\_, Caporal garde-frontière ; M. G.\_\_\_\_\_, Caporal garde-frontière. Elle soutient qu'en ayant la possibilité d'interroger ces personnes de façon contradictoire sur le déroulement des faits le 20 décembre 2020 et sur l'analyse qui en a été faite a posteriori par l'OFDF, la recourante aura eu accès à des éléments susceptibles d'influer sur la décision prononcée à son encontre.

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. Dans cette hypothèse, elle renoncera 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 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 ; A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 1.4 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.140 ss, en particulier 3.144). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1). 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 (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.141).

En l'espèce, le Tribunal estime, par appréciation anticipée des preuves, que les auditions requises par la recourante n'est pas nécessaire, dès lors que le dossier est suffisamment complet pour lui permettre de statuer en toute connaissance de cause, au vu des considérants qui précèdent. En outre, le déroulement des faits du 20 décembre 2020 est suffisamment documenté par les rapports écrits figurant au dossier, de telle sorte que l'on peut admettre que les auditions requises n'apporteraient aucun élément supplémentaire déterminant pour l'issue du litige.

Par conséquent, la réquisition d'audition des témoins précités formulée par la recourante est rejetée.

## **10.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure arrêtés à 500.- francs devraient être mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des 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).

Compte tenu de la violation du droit d'être entendu (cf. supra consid. 3), les frais seront réduits à 300.- francs. Ces frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée. Le solde de 200.- francs sera remboursé à la recourante une fois le présent arrêt définitif.

Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante qui n'obtient pas gain de cause (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais, réduits, de procédure de 300.- francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de 500.- francs versée par la recourante. Le solde de 200.- francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)