



Cour I
A-2765/2020

Arrêt du 18 novembre 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maîtres B. _____ et C. _____,
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Domaine de direction Poursuite pénale,
Taubenstrasse 16, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Perception subséquente ; TVA à l'importation.

Faits :**A.**

A.a A. _____ (ci-après : la recourante) est une société anonyme de droit suisse, inscrite au registre du commerce depuis 2006 et au registre des contribuables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis 2010.

A.b La société X. _____ (ci-après : l'exploitante), sise à l'étranger, était jusqu'en 2019 l'exploitante d'un avion de marque Pilatus (ci-après : l'avion) et propriété de la société (étrangère) Y. _____ (ci-après : la propriétaire), dont l'ayant droit économique est un résident de Gibraltar. Un contrat intitulé « Aircraft Management and Charter Agreement » (ci-après : l'AMCA) fût signé entre la propriétaire, l'exploitante et la recourante, aux termes duquel cette dernière se chargea de représenter, de placer et d'affréter l'avion.

B.

B.a Le 26 août 2019, la Section Antifraude douanière Ouest (ci-après : la SAD Ouest ; désormais la Division principale Antifraude douanière, Section Enquête Ouest) notifia un courrier dit « droit d'être entendu » à la recourante relatif à la mise en libre pratique de deux aéronefs, dont l'avion. Il y était notamment exposé qu'entre le 12 décembre 2016 et le 14 septembre 2018, la recourante aurait loué cet appareil à de multiples reprises pour un total de 664 vols, dont 84 auraient été effectués entre des localités suisses, parmi lesquels 34 devraient être qualifiés de vols commerciaux. Partant, l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD ou l'autorité inférieure) annonça que l'avion aurait dû être mis en libre pratique, avec paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les importations de CHF 386'747.15, assortis d'intérêts moratoires d'un montant de CHF 16'028.50 calculés depuis le 28 novembre 2018.

B.b Le 22 avril 2020, suite à divers échanges de courriers et de courriels, la SAD Ouest rendit une décision de perception subséquente, notifiée le 27 avril 2020, confirmant le montant de TVA fixé dans son courrier du 26 août 2019 précité. Elle renonça en revanche à percevoir les intérêts moratoires initialement annoncés, au motif que la recourante était contribuable TVA.

C.

Par recours du 27 mai 2020 au Tribunal administratif fédéral, la recourante a conclu à l'annulation de la décision du 22 avril 2020. Plus spécifiquement, elle conclut principalement à ce qu'il soit constaté et prononcé que l'avion n'avait pas à être mis en libre pratique sur territoire douanier ;

subsidièrement à ce que la cause soit renvoyée à la SAD Ouest pour complément d'instruction et, autant que de besoin, prononcé d'une nouvelle décision motivée en détail. Se sont encore déterminées sur le recours la Direction générale des douanes (ci-après : DGD), par prise de position du 7 juillet 2020, et l'AFD – agissant par la DGD – par réponse du 10 juillet 2020.

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'AFD et la DGD. Dans la mesure où la SAD Ouest relève formellement de la DGD (cf. arrêt du TAF A-4770/2019 du 7 juin 2021 consid. 1.1), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour traiter du présent recours. 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.

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 [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], n° 12 ad art. 116 ZG), 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 ZG ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2016 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2 VwVG), 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 du 22 avril 2020, notifiée le 27 avril 2020, 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 recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (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). Il peut par conséquent admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués, ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (« substitution de motifs » ; cf. ATAF 2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 1.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1136 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n. marg. 1.54 s.). Toutefois, si le Tribunal fonde sa décision sur des dispositions avec l'application desquelles les parties n'avaient pas à compter, il doit leur donner l'occasion de s'exprimer au préalable à ce sujet (cf. ATF 124 I 49 consid. 3c ; ATAF 2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-956/2019 précité consid. 1.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 1.54).

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 [cf. 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 [cf. 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 (cf. arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2, A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1).

En outre, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo* ; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.2, A-2888/2016 précité consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3).

2.3

2.3.1 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 ; arrêt du TF 2C_426/2020 du 23 juillet 2020 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-7254/2017 du 1^{er} juillet 2020 consid. 2.3, A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; RAPHAEL 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'assujetti 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 précité consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1^{er} 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 précité consid. 1.4.2 ; BAGNOUD, op. cit., p. 506).

2.3.2 Le principe 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 (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 précité consid. 2.8, A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.2.2 ; CLÉMENTE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, ch. 174 ss, 177 ss, 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

Dans la mesure où, pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un « état de nécessité en matière de preuve » (*Beweisnot*), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) ou conduire à un allègement de la preuve à charge de l'autorité – voire à un renversement du fardeau de la preuve – ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 précité consid. 3.3.2, A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3, A-1597/2006 et 1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1, 4.2 ; GRISEL, op. cit., ch. 149, 168, 185 ss, 194 ss, 801).

2.3.3 En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. arrêt du TF 2A.53/2003 du 13 août 2003 consid. 2.3 ; GRISEL, op. cit., ch. 165). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 ; arrêt du TAF A-6940/2013 précité consid. 3.3.3 ; GRISEL, op. cit., ch. 800).

3.

3.1 Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (principe de l'obligation douanière générale ; cf. aussi art. 19 al. 1 let. a et b LD ; art. 2 al. 1 LTaD). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD.

De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20], notamment art. 54 al. 1 let. a et g et al. 3 let. a LTVA ; arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-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 précité consid. 2.1, A-1107/2018 précité consid. 2.1.1, A-3763/2017 précité consid. 2.1.3).

3.2 Sont soumises à l'impôt sur les importations l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-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). Depuis le 1^{er} janvier 2018 à ce jour, le taux normal de l'impôt sur les importations est de 7,7% (cf. art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

3.3

3.3.1 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, 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 la 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 précité 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). Les autorités douanières n'ont, en effet, aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration est correcte et complète, comme cela ressort de la formulation potestative de l'art. 32 al. 1 LD (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). En d'autres termes, si la déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. consid. 3.3.1 ci-avant), le contrôle documentaire éventuellement effectué par le bureau de douane ne la prémunit pas, ainsi que les autres débiteurs de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD (cf. consid. 3.4 et 3.5 ci-après), contre une perception subséquente des droits de douane (cf. arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 5.1 et 6.1, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 2.4.5).

3.3.2 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.).

3.3.3 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 ; cf. consid. 3.6 ci-après) – 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^e éd., 2007, n. marg. 698 ; REGINALD DERKS, *Zollgesetz [ZG]*, 2009, n° 15 ad art. 47 ZG et réf. cit.).

3.4

3.4.1 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 et (c) la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (cf. art. 70 al. 2 LD ; sur le caractère large de cette notion, voir LYSANDRE PAPADOPOULOS, *Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes*, in : *Revue douanière* 1/2018 p. 30 ss).

Doit être considéré comme personne qui fait conduire la marchandise par-delà la frontière, ou mandant au sens du droit douanier, non seulement la personne qui conclut un contrat de transport transfrontière mais également toute personne physique ou morale qui provoque effectivement

l'importation (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6b, 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2). Cette teneur extensive du terme « mandant » s'explique par le fait que le cercle des assujettis a été voulu large par le législateur afin d'assurer la bonne perception de l'impôt (cf. ATF 110 Ib 306 consid. 2.b, 107 Ib 198 consid. 6a/b ; arrêt du TF 2C_132/2009 précité consid. 4.2) ; la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (cf. ATF 89 I 542 consid. 4). L'existence d'un contrat pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil ne sont prérequis (cf. ATF 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1).

Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (cf. art. 70 al. 3 LD). L'autorité douanière peut, en conséquence, réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur (cf. ATF 107 Ib 205 consid. 2a ; arrêt du TF 2C_276/2008 du 28 juin 2008 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.1.2, A-1234/2017 précité consid. 6.4.1).

3.4.2 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, § 16 n° 382). Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD (cf. consid. 3.4.1 ci-avant) est assujetti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA).

3.5 La dette douanière est exigible dès sa naissance (cf. 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 (cf. art. 58 al. 2 let. a LD ; MICHAEL BEUSCH, Handkommentar ZG, 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 (cf. 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 (cf. art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allègements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (cf. art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (cf. 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 (cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.5.1 ; BEUSCH, Handkommentar ZG, n° 2 ad art. 72 ZG ; 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. 57 LTVA).

La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (cf. art. 69 LD; art. 56 al. 1 LTVA).

3.6

3.6.1 Le droit douanier admet que certaines marchandises placées sous régime douanier puissent – sous réserve que les formalités douanières prescrites par la législation applicable aient été dûment accomplies – être importées en franchise de redevances d'entrée, que cela soit par exemple des droits de douane ou de l'impôt (TVA) sur les importations (cf. art. 8 à 17 et 53 LTVA).

3.6.2 Sont notamment admises en franchise de droits de douane les marchandises exonérées en vertu de la LTaD ou des traités internationaux, soit entre autres, les avions et autres véhicules aériens des numéros de tarif 8802.2000, 8802.3000 et 8803.4000 (cf. art. 8 al. 1 let. a LD cum art. 1 al. 1 LTaD).

3.6.3 De même, est franche d'impôt aux termes de l'art. 53 let. e LTVA, notamment l'importation des biens relevant de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA par une compagnie aérienne au sens dudit article, dans le cadre d'une livraison ou transportés sur le territoire suisse par une telle compagnie aérienne, si celle-ci les a acquis avant l'importation dans le cadre d'une livraison et qu'ils sont utilisés après l'importation pour des activités entrepreneuriales propres donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 28 LTVA ; arrêt du TAF A-4898/2018 du 26 juin 2019 consid. 2.3).

3.6.4 Afin de clarifier la mise en œuvre des dispositions précitées, l'AFD et l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) ont publié respectivement le Règlement 69-02 « Exonération de l'impôt ; TVA sur les importations (TVA sur les importations) » (ci-après : Règlement 69-02) et la pratique Web-Info TVA 11 « Trafic aérien » (ci-après : ITS 11). Selon la jurisprudence, les brochures et autres instructions que l'Administration fédérale édicte notamment en matière de TVA constituent des ordonnances administratives (cf. ATF 142 II 113 consid. 9.1 ; arrêts du TF

2C_264/2014 du 17 août 2015 consid. 2.4.1, 2C_1120/2013 du 20 février 2015 consid. 7.3, 2C_812/2013 du 28 mai 2014 consid. 2.3.2). Elles sont destinées à assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne (cf. ATF 142 II 113 consid. 9.1, 133 II 305 consid. 8.1 ; arrêt du TF 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.5).

Dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4), les ordonnances administratives, qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis (cf. arrêt du TF 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5b), visent de plus à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits ; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (cf. arrêt du TF 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.2.2 ; cf. aussi PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, n° 5 p. 806 ; sur les ordonnances administratives à portée externe : ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. I, 3^e éd. 2013, n° 1654 p. 561). A noter toutefois que les ordonnances administratives n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux (cf. pour un exemple TAF A-4357/2015 du 10 juillet 2017 consid. 2.5)

3.6.5 Constituent des compagnies aériennes au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA celles qui assurent des transports et des vols charter à des fins commerciales et dont les opérations dans le secteur des vols internationaux dégagent des montants plus élevés que celles réalisées dans le trafic aérien national. Les entreprises ayant leur siège en Suisse doivent en outre être titulaires d'une licence d'exploitation délivrée par l'Office fédéral de l'aviation civile (ci-après : OFAC) ou d'un Air Operator Certificate (AOC), également délivré par l'OFAC (cf. arrêt du TF 2C_1003/2011 du 18 février 2013 consid. 4.1 ; SCHLUCKEBIER, *Commentaire LTVA*, n° 115 ad art. 23 LTVA ; DANIELA SCHÜPBACH, *Gewerbsmässigkeit in der zivilen Luftfahrt, Unter besonderer Berücksichtigung von Luftrecht, Zoll- und Abgaberecht, Haftpflichtrecht sowie arbeitsrechtlichen Aspekten*, 2019, p. 184 s.). Les compagnies remplissant les conditions susmentionnées figurent dans la liste publiée par l'AFC (consultable sous < <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/mehrwertsteuer/fachinformationen/luftverkehr.html> >, consulté le 8 octobre 2021 ; cf. ch. 11.1.1 Règlement 69-02 ; cf. ITS 11 ch. 8.1 et 15.5.1 ; cf. également SCHLUCKEBIER, *Commentaire LTVA*, n° 115 ad art. 23 LTVA ; SCHÜPBACH, *op. cit.*, p. 185). S'agissant des entreprises étrangères, elles

doivent disposer d'une licence équivalente délivrée par l'autorité aéronautique du lieu de leur siège (cf. SCHLUCKEBIER, Commentaire LTVA, n° 115 ad art. 23 LTVA ; SCHÜPBACH, op. cit., p. 185).

La compagnie aérienne doit encore être la destinataire de l'importation. Dit autrement, au moment de l'importation, le bien doit être livré directement et intégralement à la compagnie aérienne ; cette dernière doit donc être l'acquéreuse du bien livré (cf. Règlement 69-02 ch. 11.3.2).

3.6.6 La livraison suppose un acte onéreux. Il y a livraison uniquement lorsque la compagnie aérienne verse effectivement une contre-prestation au fournisseur pour le bien qu'elle a acquis. Cette contre-prestation peut être unique, échelonnée ou versée selon le nombre d'heures de vol ou selon d'autres modalités (cf. Règlement 69-02 ch. 11.3.2).

Outre la possibilité de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (cf. art. 3 let. d ch. 1 LTVA), la mise à disposition d'un bien à un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (cf. art. 3 let d ch. 3 LTVA) est également considérée comme une livraison (cf. arrêt du TAF A-4898/2018 précité consid. 2.4.1 ; voir aussi SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADTSCHER, Commentaire LTVA, n° 95 ad art. 3 LTVA). Tombent sous cette notion l'affrètement et la location d'un aéronef (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 [ci-après : Message TVA], p. 6458), pour autant que le locataire en dispose de manière illimitée sur le plan économique, c'est-à-dire qu'il est seul à pouvoir décider en principe de l'utilisation de l'appareil (cf. ITS 11 ch. 15.2.1 ; cf. REGINE SCHLUCKEBIER, in : Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG-Kommentar, 2019 [ci-après : OFK-Kommentar], n° 104 ad art. 23 LTVA). En revanche, l'importation franche d'impôt est exclue lorsque le bien n'est pas livré à la compagnie aérienne, mais lui est remis uniquement pour l'exécution d'un mandat (travaux sur un aéronef, planification et exécution de vols pour le propriétaire, aircraft management ; cf. ch. 11 Règlement 69-02 ; en ce qui concerne le contrat d'aircraft management, voir arrêt du TF 2A.40/2007 du 14 novembre 2007 consid. 2.5). Dans le cadre d'un contrat d'aircraft management, une livraison entre la société propriétaire et la société exploitante est toutefois admise lorsque la composante opérationnelle passe au second plan par rapport à la composante de location ; tel est le cas si la société exploitante utilise l'aéronef de façon largement prédominante (« weit überwiegend » ; dans la jurisprudence ci-après citée, une utilisation à hauteur de 70-80% a été considérée suffisante) pour une clientèle indépendante de l'entreprise – la société d'exploitation a donc une « position d'utilisateur qualifiée au sens d'une maîtrise effective contractuellement établie » – et que la société

propriétaire ne peut invoquer aucun droit prioritaire à l'usage de l'avion (cf. arrêt du TF 2C_1003/2011 précité consid. 4.5 ss ; cf. également SCHLUCKEBIER, Commentaire LTVA, n° 118 ad art. 23 LTVA).

3.7 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 (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.6, A-825/2016 précité 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 (cf. consid. 3.1 s. ci-avant ; arrêt du TAF 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. 3.8 ci-après). Elle vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures (voir le préambule de ladite Convention). Par ailleurs, le droit national prévoit des règles en matière d'admission temporaire (cf. consid. 3.9 ci-après). Cette convention est d'application directe en Suisse (cf. arrêts du TAF A-4510/2018 précité consid. 3.1.1, A-3322/2018 précité consid. 4.2). 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. ANTOINE LABAUME, L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul – Questions choisies à la lumière du Tribunal administratif fédéral A-6590/2017 du 27 novembre 2018, in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss, p. 30).

3.8

3.8.1 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 (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).

3.8.2 L'Annexe C de la Convention d'Istanbul (ci-après : Annexe C) relative aux moyens de transport – y compris les aéronefs – est entrée en vigueur pour la Suisse le 17 avril 1996 (RO 1995 4769 ; cf. arrêt du TF 2A.230/2006 précité consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-1680/2009 du 14 février 2011 consid. 4.3.2).

Bénéficiaire de l'admission temporaire conformément à l'art. 2 de la Convention d'Istanbul les moyens de transport à usage commercial ou à usage privé (cf. art. 2 let. a de l'Annexe C ; cf. arrêts du TF 2C_25/2017 du 17 septembre 2018 consid. 4.2, 2C_1049/2011 du 18 juillet 2012 consid. 3.2; sur l'importance de cette distinction, cf. JACQUES PITTET, Admission temporaire en Suisse des aéronefs étrangers selon la Convention d'Istanbul, in : Revue douanière 4/2017, p. 21 ss ; ROLAND MÜLLER/NIKOLAUS GYARMATI, Gewerbsmässigkeit im schweizerischen Luftrecht, in : Bulletin de l'association suisse de droit aérien et spatial [ASDA] 137-138/2004-2005, p. 14 ss).

On entend par usage commercial l'acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux (cf. art. 1 let. b de l'Annexe C), ce qui vaut aussi si le pilote est aux commandes de sa propre machine (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.7.2, A-5962/2014 du 14 janvier 2016

consid. 4.5). « A titre onéreux » signifie un paiement, une rémunération en tant que contre-prestation pour le travail accompli ou d'autres aides fournies. Le montant de la rémunération ou la possibilité de dégager un gain est sans importance (cf. arrêts du TAF A-825/2016 précité consid. 5.3.1, A-5962/2014 précité consid. 4.5 et 5.4). Une telle interprétation est appropriée compte tenu des impératifs du principe d'auto-déclaration et de l'administration de masse (cf. arrêt du TAF A-5962/2014 précité consid. 4.5).

On entend par usage privé l'utilisation par l'intéressé exclusivement pour son usage personnel, à l'exclusion de tout usage commercial (cf. art. 1 let. c de l'Annexe C).

3.8.3 Selon l'art. 5 de l'Annexe C, pour pouvoir bénéficier des facilités accordées par l'Annexe:

a) les moyens de transport à usage commercial doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant hors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes exerçant leur activité à partir d'un tel territoire (à savoir hors de Suisse [cf. arrêts du TF 2C_1049/2011 du précité consid. 4.1, 2A.514/2001 précité consid. 2.1]) ;

b) les moyens de transport à usage privé doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant en dehors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes résidant dans un tel territoire.

Les moyens de transport à usage commercial peuvent être utilisés par des tiers, qui sont dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire et qui exercent leur activité pour le compte de celui-ci, même s'ils sont établis ou résident dans le territoire d'admission temporaire (cf. art. 7 let. a de l'Annexe C). Les moyens de transport à usage privé peuvent être utilisés par des tiers dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire. Chaque Partie contractante peut accepter qu'une personne résidant dans son territoire utilise un moyen de transport à usage privé, notamment lorsqu'elle l'utilise pour le compte et sur les instructions du bénéficiaire de l'admission temporaire (cf. art. 7 let. b de l'Annexe C).

3.8.4 L'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C précise que la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations

de transport pour lesquelles ils avaient été importés (cf. arrêt du TF 2A.230/2006 précité consid. 4.1).

Les moyens de transport à usage privé peuvent séjourner dans le territoire d'admission temporaire pendant un délai d'une durée continue ou non, de six mois par période de douze mois (cf. art. 9 ch. 2 de l'Annexe C).

3.8.5 L'admission temporaire des moyens de transport est accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie (cf. art. 6 de l'Annexe C ; arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.7.5, A-675/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 5.2, laissant tous deux ouverte la question de savoir si cet article implique que le moyen de transport n'a pas besoin d'être déclaré). 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, Manuel – Convention relative à l'admission temporaire, p. 12), soit une déclaration en douane écrite.

La déclaration en douane verbale est admise pour les moyens de transport immatriculés pour lesquels l'Annexe C ne réclame ni déclaration en douane ni fourniture de sûreté (cf. art. 25 al. 1 let. c de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013]; art. 28 al. 1 let. c LD ; cf. arrêt du TAF A-825/2016 précité consid. 6.6).

3.9

3.9.1 L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (cf. art. 9 LD ; art. 58 LD ; art. 30 ss de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01] ; arrêt du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1).

3.9.2 L'art. 9 al. 1 LD dispose que 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 (cf. art. 9 al. 1 LD). Les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier, tel que l'admission temporaire, doivent être déclarées pour ce régime (art. 47 al. 1 et 2 let. d LD). S'agissant de ce régime, l'art. 58 al. 1 LD prévoit que 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 (cf. arrêts du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2, 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-675/2015 précité consid. 3.2.2). Le régime de

l'admission temporaire implique notamment la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle (cf. art. 58 al. 2 let. a LD). La franchise est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. i LTVA, sous réserve de l'art. 54 al. 1 let. d LTVA (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1, A-825/2016 précité consid. 7).

Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier suisse 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 (cf. art. 58 al. 3 LD ; cf. arrêt du TF 2C_97/2020 précité consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-675/2015 précité consid. 3.2.2).

3.9.3 Fondé sur l'art. 9 al. 1 et 2 LD, le Conseil fédéral a arrêté l'OD et en particulier les art. 30 ss OD. L'art. 30 al. 1 OD reprend en substance l'art. 5 Annexe C de la Convention d'Istanbul et prévoit que les marchandises pour admission temporaire sur le territoire douanier sont admises en franchise : (a) si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne ; (b) si elles peuvent être identifiées avec certitude ; (c) si l'admission dure au maximum deux ans; et (d) si elles sont réexportées en l'état ; l'usage n'est pas réputé modification.

3.9.4 Aux termes de l'art. 9 al. 3 LD, le Conseil fédéral 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. Le Conseil fédéral est toutefois lié par le droit international (cf. arrêt du TAF A-825/2016 précité consid. 6.1), étant précisé que la Convention d'Istanbul n'exclut pas toute formalité que pourrait prévoir la législation nationale (cf. art. 4 ch. 1, 6, 15 et 16 ch. 1 de la Convention d'Istanbul ; arrêts du TAF A-5962/2014 précité consid. 4.6, A-675/2015 précité consid. 3.1 et 5.2).

3.9.5 L'exigence de l'autorisation, respectivement la possibilité d'interdiction, prévues à l'art. 9 al. 3 LD sont compatibles avec les art. 16 et 19 de la Convention d'Istanbul ainsi qu'avec les art. 7 et 8 de l'Annexe C (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.3, A-825/2016 précité consid. 6.1).

L'admission temporaire en franchise de moyens de transport étrangers pour des transports internes (*Binnentransporte*) effectués à des fins commerciales est en principe interdite (cf. art. 34 al. 1 OD ; arrêts du TAF A-185/2021 du 5 octobre 2021 consid. 3.7 s. et A-2733/2019 du 9 octobre 2020 consid. 3.2.3). Cette limitation est autorisée par la Convention d'Istanbul et donc compatible avec celle-ci (cf. art. 8 let. a Annexe C ; cf. arrêts du TAF A-235/2014 du 26 mai 2014 consid. 3.2, A-2326/2012 précité consid. 3.1.1). A noter que des exceptions existent (cf. art. 34 al. 4 et 5 OD).

On entend par trafic interne le transport de personnes embarquées ou de marchandises chargées dans le territoire d'admission temporaire pour être débarquées ou déchargées à l'intérieur de ce même territoire (cf. art. 1 let. d de l'Annexe C), y compris le trafic interne par avion (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.3, A-825/2016 précité consid. 6.2.3). Autrement dit, un transport interne au moyen d'un aéronef étranger à usage commercial doit être qualifié de cabotage (*Binnenverkehr*) et peut conduire à la mise en libre pratique de l'aéronef (PITTET, op. cit., p. 26).

3.9.6 La procédure de l'admission temporaire est réglée aux art. 162 à 164 OD.

La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisateur (cf. art. 162 al. 1 OD ; arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.4). L'autorisation pour l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger à des fins commerciales sur le territoire douanier au sens de l'art. 34 OD doit être demandée à l'AFD avant la première importation (cf. art. 58 al. 1 LD ; art. 164 al. 1 OD ; arrêts du TAF A-5962/2014 précité consid. 5.6, A-2326/2012 précité consid. 3.1.2). Une telle autorisation ne peut être délivrée a posteriori (cf. arrêt du TAF A-5962/2014 précité consid. 5.6).

Pour sa part, l'autorisation pour l'admission temporaire d'un moyen de transport étranger pour un usage personnel sur le territoire douanier au sens de l'art. 35 OD doit être demandée à l'AFD non pas avant, mais lors de la première importation ou lors de l'acquisition en Suisse (cf. art. 164 al. 2 OD).

3.9.7 Le régime de l'admission temporaire s'applique pour un seul franchissement de la frontière avec réimportation ou réexportation

ultérieure de la marchandise. L'AFD peut autoriser des franchissements répétés pour certaines marchandises (cf. art. 162 al. 5 OD).

3.9.8 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 (cf. art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (cf. art. 162 al. 4 OD).

3.9.9 En cas de non-déclaration en vue de la mise en libre pratique après la disparition d'une condition matérielle du régime de l'admission temporaire, la naissance de la créance douanière – uniquement suspendue par ledit régime (cf. MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 338 s.) – doit être fixée au moment du franchissement de la frontière (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.7, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2, A-2326/2012 précité consid. 6.3.3 ; sur la question relative à l'incertitude de l'usage lors du franchissement de la frontière, cf. arrêt du TAF A-675/2015 précité consid. 3.6.3).

3.10

3.10.1 A teneur de l'art. 118 al. 1 LD, quiconque, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière (let. a) ou se procure ou procure à un tiers un avantage douanier illicite (let. b), commet une soustraction douanière. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 LTVA prévoit que celui qui, de manière intentionnelle ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas des marchandises, en les déclarant de manière inexacte ou en les dissimulant lors de leur importation (let. a), en obtenant un remboursement indu (let. b) ou en obtenant une remise d'impôt injustifiée (let. c), commet une soustraction de l'impôt. Dans les deux cas, la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

3.10.2 Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, 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 et les intérêts seront perçus après coup ou restitués,

alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.3). Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (cf. art. 12 al. 2 DPA). Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. consid. 3.4.1 ci-avant), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 et 2A_82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.3, A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1).

Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni a fortiori qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3, 114 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 198 consid. 6c ; arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 [non publié aux ATF 140 II 194], du 4 août 1999 in : Archives 68 p. 438 ss consid. 2b et du 6 mars 1986 précité consid. 2c ; arrêts du TAF A-6884/2018 précité consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève, vol. 46, 1975, p. 23 ss, p. 43/44 ; le même, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (cf. à ce propos arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 et 115 Ib 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 [résumé in : Revue fiscale [RF] 69/2014 p. 705] consid. 3.2 et 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.2, A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 précité consid. 5.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.3).

3.10.3 La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C_723/2013 du 1^{er} décembre 2014 consid. 2.6, avec

renvoi à ARPAGAUS, op. cit., n° 511). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1357/2016 précité consid. 7.3).

Quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (cf. art. 128 al. 1 LD et art. 103 al. 1 LTVA ; arrêt du TF du 4 août 1999, publié in : Archives 68 p. 438 consid. 2b et réf. cit. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.1 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETO, op. cit., n. marg. 468). Cette disposition est une norme fiscale (normale) ([normale] Abgabenorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 précité consid. 7.4 et 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1 s. et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêt du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s. ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 ; voir aussi arrêts du TF 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 et 2C_201/2013 précité consid. 7.4).

Une perception subséquente peut découler d'un contrôle a posteriori des preuves de l'origine ou de la marchandise, qui peut être effectué chaque fois que les autorités douanières ont des doutes fondés en ce qui concerne l'authenticité de documents, le caractère originaire des produits concernés ou, plus généralement, l'accomplissement des obligations douanières sur le territoire douanier (cf. art. 30 al. 1 LD). L'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt en matière de droit douanier n'est ainsi – comme l'indique clairement le texte légal – pas conditionnée à l'existence d'un élément de fait nouveau, mais uniquement – et objectivement – à l'absence de perception d'une contribution fédérale (cf. arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.3).

4.

4.1

4.1.1 Dans un premier temps, la recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendu. Elle reproche à l'autorité inférieure, d'une part, d'avoir insuffisamment motivé sa décision du 22 avril 2020 (cf. Recours, p. 4 s.)

et, d'autre part, d'avoir omis de lui communiquer la liste des 34 vols litigieux, tirés d'un fichier Excel produit par la recourante et contenant l'ensemble des vols de tous les aéronefs qu'elle avait placés sur le marché (ci-après : le fichier Excel), sur la base desquels la décision querellée était fondée (cf. Recours, p. 7). L'autorité inférieure conteste quant à elle toute violation du droit d'être entendu, aux motifs que la décision, bien que succincte, explique clairement le fondement de l'assujettissement de la recourante à la prestation, que celle-ci serait pleinement consciente des raisons exactes ayant poussé la SAD Ouest à dédouaner l'avion et que la possibilité de prendre position lui avait été accordée à plusieurs reprises au cours de la procédure devant cette dernière autorité (cf. Réponse, p. 2 s.).

4.1.2 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).

4.2

4.2.1 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] ; arrêt du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 5.1). 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. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties, mais peut se limiter aux questions décisives (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2, 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêts du TAF A-5662/2020 du 10 mai 2021 consid. 1.5.2.1 et A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1) ; cela vaut en particulier dans le cadre des procédures qui relèvent de l'administration de masse (cf. arrêt du TAF A-3092/2009 du 18 janvier 2010 consid. 4.1.1). 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 d'exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêts du TAF A-4345/2019 précité consid. 5.1 et A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

Les exigences auxquelles doit répondre la motivation sont déterminées au cas par cas sur la base des circonstances concrètes et des intérêts des intéressés. La densité de la motivation dépend notamment de la liberté de décision de l'autorité, de l'intensité de l'atteinte de la décision, ainsi que de la complexité des faits et des questions juridiques posées (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.3 ; arrêt du TF 1B_696/2012 du 11 décembre 2012 consid. 3.1 ; ATAF 2017 I/4 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-3593/2014 du 13 avril 2015 consid. 3.2, A-3671/2014 du 4 mars 2015 consid. 4.1 et A-6377/2013 du 12 janvier 2015 consid. 3.3 ; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, Praxiskommentar VwVG, n° 18 s. ad art. 35 VwVG ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., 2013, n° 631).

Une motivation minimale peut s'avérer suffisante si la décision n'affecte que marginalement les intérêts de la personne concernée ou si les motifs sous-tendant la décision sont évidents. Dans ce cas également, cependant, la personne concernée doit pouvoir apprécier la portée de la décision et la contester de manière appropriée. En règle générale, l'autorité ne peut donc pas se contenter de citer la norme juridique applicable, mais doit montrer de manière reconnaissable les raisons pour lesquelles elle soumet le cas d'espèce à cette norme. Ce n'est que lorsque la situation de fait est claire et en lien avec certaines dispositions que la simple référence à la ou aux bases légales peut suffire (cf. ATAF 2017 I/4 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6377/2013 précité consid. 3.3 et A-1239/2012 du 18 décembre 2013 consid. 4.2 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *op. cit.*, n° 632 ; GEROLD STEINMANN, in : Ehrenzeller/Schweizer/Schindler/Vallender [édit.], *Die schweizerische Bundesverfassung*, St. Galler Kommentar, 3^e éd., 2014, n° 49 ad art. 29 ; RENÉ WIEDERKEHR, *Die Begründungspflicht nach Art. 29 Abs. 2 BV und die Heilung bei Verletzung*, in : *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht* [ZBI] 111/2010 p. 489).

4.2.2

4.2.2.1 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).

4.2.2.2 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).

4.2.2.3 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).

4.3 En l'espèce, la décision plus que succincte rendue par l'autorité inférieure ne dit rien des arguments formulés par la recourante ; ceux-ci avaient toutefois fait l'objet d'un examen par courrier préalable du 1^{er} avril 2020. Le fait que la décision ne renvoie pas spécifiquement à ce courrier ne suffit pas à constater une motivation insuffisante, d'une part, parce que le courrier précité prévient la recourante que sur la base de ce qui y a été exposé, une décision allait être rendue, d'autre part, car dit courrier constitue la seule communication par lettre de l'autorité inférieure relative à l'avion intervenant suite au courrier du 26 août 2019 et avant la décision attaquée, de sorte que la recourante pouvait aisément en prendre connaissance. Par ailleurs, si l'examen des arguments de la recourante par l'autorité apparaît certes laconique, il permet néanmoins d'en inférer la position de cette dernière sur les points soulevés par la recourante dans ses déterminations des 13 novembre 2019 et 3 mars 2020.

S'agissant du reproche selon lequel l'autorité inférieure aurait omis de communiquer à la recourante la liste des 34 vols litigieux, il convient d'abord de signaler que la recourante n'a, durant la procédure précontentieuse, à aucun moment contesté la sélection effectuée par la SAD Ouest, de sorte que celle-ci pouvait raisonnablement présumer que la situation de fait était claire pour celle-là ; on ne peut donc lui reprocher d'avoir omis de produire un tableau contenant uniquement les vols litigieux du moment qu'aucune demande n'avait été faite en ce sens. En outre, le courrier du 1^{er} janvier 2020 explique de manière suffisante à quels vols du fichier Excel l'autorité se réfère. Dès lors que la recourante disposait de suffisamment d'informations pour déterminer les vols en cause dans son propre tableau, une violation du droit d'être entendu ne saurait être retenue sur cet élément.

Cela dit, la décision ne contient pas toutes les références légales pertinentes, ni le raisonnement juridique ayant amené l'autorité à réclamer le paiement de la TVA à l'importation relative à la mise en libre pratique de l'avion. Seule la lecture des échanges la précédent, en particulier le courrier du 26 août 2019 qui constate une violation de l'art. 34 OD – sans toutefois préciser quel alinéa s'appliquerait en l'espèce – permet vaguement de comprendre le fondement juridique de la décision querellée. Or, Premièrement, les décisions rendues suite à une enquête instruite par la Section antifraude douanière de *** ne sauraient être qualifiées de procédure de masse. Deuxièmement, le raisonnement juridique sur lequel repose en l'espèce la décision entreprise, notamment en lien avec l'art. 34 OD, suppose en premier lieu l'analyse de l'applicabilité de l'un ou l'autre régime douanier, en particulier celui de l'admission temporaire, et ne saurait de ce fait être qualifié d'évident. Troisièmement, la réorganisation interne de l'AFD en application de laquelle les décisions de la SAD Ouest sont désormais directement attaquables devant la Cour de céans ne saurait justifier un tel manquement. Partant, une motivation limitée au strict minimum, voire inexistante, ne suffit pas à répondre aux exigences découlant de l'art. 29 al. 2 Cst., de sorte qu'il faut constater la violation du droit d'être entendu de la recourante sur ce point.

4.4 Il convient à présent de déterminer si dite violation du droit d'être entendu peut être guérie.

En l'occurrence, la recourante a pu faire valoir tous ses griefs par devant le Tribunal administratif fédéral, qui dispose d'un plein pouvoir de cognition. L'autorité inférieure s'est déterminée à deux fois sur le recours, de façon à ce que la recourante comprenne le raisonnement juridique retenu par celle-

ci ainsi que la norme – en l'occurrence l'art. 34 al. 1 OD (cf. Réponse, ch. 22 p. 6) – fondant sa décision initiale. Elle a également produit l'ensemble du dossier concernant la recourante – qui pour rappel était déjà à sa disposition dans la procédure précontentieuse – à l'appui de ses déterminations. Enfin, la DGD a encore produit la liste des 34 vols litigieux, comme demandé par la recourante. La recourante n'a pas fait usage de son droit de réplique relativement à ces déterminations, alors même que la possibilité lui en a été conférée en application de l'art. 29 al. 2 Cst (cf. également art. 57 al. 2 PA).

A cela s'ajoute que malgré les manquements de l'autorité, les échanges d'écritures par devant le Tribunal administratif fédéral ainsi que la remise du dossier rend la situation juridique suffisamment claire pour pouvoir être jugée, de sorte que 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.

4.5 Vu les éléments qui précèdent, la violation du droit d'être entendu doit être considérée comme guérie. En conséquence, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée, ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure de ce fait. Cette problématique de nature formelle étant tranchée, il convient d'examiner l'affaire au fond. Le constat de la guérison du vice aura, cela dit, une influence sur le montant et la répartition des frais et dépens (cf. consid. 4.2.2.3 ci-avant et 7 ci-après).

5.

Dans un deuxième temps, la recourante conteste la TVA à l'importation attachée à la mise en libre pratique de l'avion ordonnée par l'autorité inférieure au motif qu'elle bénéficierait du régime de la franchise d'impôt sur les importations, fondé sur l'art. 53 al. 1 let. e LTVA. Elle conteste également avoir effectué des vols internes à des fins commerciales en violation de l'art. 34 al. 1 OD. Enfin, elle interroge l'autorité sur son choix d'avoir ordonné la perception subséquente de l'impôt envers la seule recourante alors que la propriétaire est en principe la première impliquée et concernée à l'égard du statut douanier de son avion.

Dans les considérants suivants, il s'agira de déterminer si la recourante répond aux conditions de l'importation franche d'impôt prévues à l'art. 53 al. 1 let. e LTVA (cf. consid. 5.1 ci-après), avant d'en venir à la question de l'admission temporaire de l'avion (cf. consid. 5.2 ci-après). La question du choix de l'autorité de réclamer le montant de la dette douanière attachée à

l'importation de l'avion auprès de la recourante en lieu et place de la propriétaire, respectivement de l'exploitante de l'appareil, sera également brièvement abordée (cf. consid. 5.3 ci-après).

5.1

5.1.1 En premier lieu, la recourante fait valoir qu'elle bénéficierait du régime de la franchise d'impôt sur les importations prévu à l'art. 53 al. 1 let. e LTVA, annoncé au nom de l'exploitante. Elle n'explique toutefois pas dans son recours en quoi les conditions pour bénéficier de ce régime douanier seraient remplies et se contente de dire que la décision attaquée ne contient aucun argument à l'égard du refus de l'importation en franchise de l'exploitante.

Sinon, la recourante conteste l'assertion de l'AFD contenue dans son courrier du 1^{er} avril 2020, selon laquelle celle-ci aurait omis d'annoncer les vols litigieux à celle-là alors que la déclaration de l'avion constituerait la condition sine qua non à son importation en franchise de TVA au sens de la disposition précitée, pour les raisons suivantes. Premièrement, un tel reproche serait malvenu de la part d'une autorité restée inactive durant des décennies à l'égard de l'avion privée, ce qui relativiserait à son sens le principe de l'auto-déclaration applicable en matière de douane. Deuxièmement, la condition de déclaration formulée par l'AFD ne reposerait sur aucune base légale ou règlement, de sorte qu'elle ne saurait être retenue contre la recourante. Troisièmement, la recourante aurait produit à l'AFD l'ensemble des documents en date du 29 décembre 2017 en vue de bénéficier de l'importation en franchise de l'appareil, sans avoir reçu de réponse.

5.1.2 A ce stade, il sied de rappeler que l'importation en franchise d'impôt prévue à l'art. 53 al. 1 let. e LTVA suppose notamment une livraison au sens de l'art. 3 let. d LTVA (cf. consid. 3.6.6 ci-avant) et la qualification de l'entreprise destinataire de l'importation comme compagnie aérienne au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA (cf. consid. 3.6.5 ci-avant).

5.1.3 En l'occurrence, il appert que les conditions susmentionnées ne sont pas remplies.

D'une part, les prestations de la recourante, telles que prévues par l'AMCA, ne répondent pas à la notion de livraison au sens de l'art. 3 let. d LTVA. En effet, si une utilisation prédominante de l'avion pour des clients tiers peut être admise, il appert toutefois à la lecture du contrat que la recourante doit obtenir l'autorisation préalable de la propriétaire de l'appareil pour chaque

vol charter, celle-ci disposant du droit discrétionnaire d'approuver ou de refuser le vol (ch. 5.4 Conditions générales de l'AMCA). De même, le contrat attribue à la propriétaire un droit prioritaire à utiliser l'avion, en l'autorisant à faire annuler un vol charter approuvé au préalable contre remboursement des frais engendrés par l'annulation (cf. ch. 5.4 Conditions générales de l'AMCA). A cela s'ajoute que la recourante s'engage à maintenir l'avion prêt à l'usage 24 heures sur 24, 7 jours sur 7 pour la propriétaire (cf. ch. 5.2 Conditions générales de l'AMCA). Ainsi, la recourante ne dispose pas de l'avion de manière illimitée sur le plan économique, à des fins d'usage et de jouissance, conformément à la disposition précitée.

D'autre part, la recourante ne saurait être qualifiée de compagnie aérienne opérant majoritairement dans le secteur des vols commerciaux internationaux au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA dans la mesure où elle ne figure pas dans la liste établie et régulièrement mise à jour par l'AFC des compagnies aériennes ayant leur siège sur le territoire suisse et remplissant les conditions afférentes à la disposition précitée. D'ailleurs, comme mentionné ci-dessus (cf. consid. 5.1.1. ci-avant), la recourante ne cherche pas à expliquer pour quelles raisons elle ne figure pas dans dite liste, ni à prouver qu'elle remplirait tout de même les conditions nécessaires à l'obtention de ce statut. Au contraire, elle admet ne pas remplir les conditions susmentionnées en tant que les démarches entreprises par elle auprès de l'AFD en vue de l'importation en franchise de l'avion ont été faites au nom de l'exploitante, qui dispose pour sa part du statut de compagnie aérienne au sens de l'art. 23 al. 2 ch. 8 LTVA (cf. Détermination du 13 novembre 2019, p. 2).

C'est le lieu de dire que contrairement à ce que prétend la recourante, l'importation de l'avion ne saurait être attribuée à l'exploitante, faute pour cette dernière d'être la destinataire de l'importation. En effet, aux termes de l'AMCA, celle-ci s'engage surtout à fournir des prestations d'aircraft management – qui du reste ne représentent que 10% de l'utilisation de l'avion aux dires de la recourante (cf. Détermination complémentaire du 3 mars 2020, p. 3) – pour le compte de la propriétaire et conjointement avec la recourante (cf. ch. 4 Conditions générales de l'AMCA). En revanche, l'organisation de vols charter est le fait de l'unique recourante (« the aircraft will be exclusively represented, marketed and chartered through F7 » ; cf. ch. V AMCA). Dans ce but, l'avion lui a été loué par la propriétaire, pour un montant fixé sur l'heure de vol (cf. ch. V let. a AMCA), exception faite des « vols à vide », qui peuvent être affrétés par la recourante à son entière discrétion contre partage des revenus ainsi réalisés avec la propriétaire (cf.

ch. V let. b AMCA). La qualité de partie à l'AMCA de l'exploitante s'explique en réalité par le fait qu'elle seule dispose du certificat d'exploitation aérienne nécessaire à l'affrètement d'avions de type Pilatus P-12, délivré par les autorités ^{***}, et que l'existence d'un partenariat exclusif avec la recourante permet à cette dernière de les proposer à l'affrètement en Suisse sans bénéficier individuellement d'une telle licence (cf. AMCA, §2 p. 1). Ainsi, dans la mesure où l'exploitante – en tous les cas en ce qui concerne l'avion – ne loue pas l'avion, ni se charge de son affrètement mais se limite à fournir l'autorisation nécessaire pour ce faire, celle-ci ne saurait être considérée comme la destinataire de l'importation au sens de l'art. 53 al. 1 let. e LTVA en lieu et place de la recourante.

Il ressort de ce qui précède que la recourante ne remplit manifestement pas les conditions nécessaires pour bénéficier du régime de l'importation en franchise prévu à l'art. 53 al. 1 let. e LTVA. Les arguments relatifs à l'inaction prolongée de l'autorité, en plus de contrevenir au principe de l'auto-déclaration, ne sauraient remédier à ces manquements, de sorte qu'il ne doit pas en être tenu compte. Il en va de même des assertions relatives à l'obligation d'annonce des vols litigieux. Pour ces raisons, ce grief doit donc être rejeté, la recourante ne pouvant bénéficier d'une importation en franchise de TVA sur la base de l'art. 53 al. 1 let. e LTVA.

5.2

5.2.1 En deuxième lieu, la recourante conteste avoir effectué des vols prohibés au sens de l'art. 34 al. 1 OD.

La recourante affirme qu'aucun des 34 vols litigieux – dont elle soutient ne pas savoir desquels il s'agit (cf. consid. 4.3 ci-avant qui rejette l'argument) – n'a été effectué à des fins commerciales. Elle conteste toutefois devoir prouver qu'elle n'a pas fait l'objet de sanction à raison de vols domestiques commerciaux par l'OFAC, arguant qu'il s'agit là d'un fait négatif. Du reste, elle aurait déjà rempli son devoir de collaborer en produisant le fichier Excel. Ainsi, la preuve du caractère commercial desdits vols incomberait plutôt à l'autorité inférieure qui, pour prouver ses allégués, aurait dû se renseigner auprès de l'OFAC et consulter les relevés de Skyguide contenant les informations relatives aux types de vol. Au lieu de cela, l'autorité inférieure se serait basée uniquement sur le fichier Excel. Or, ledit fichier ne mentionne que 4 vols domestiques avec passager ; les autres vols domestiques constitueraient donc des vols non commerciaux – à cet égard on peine à savoir si la recourante défend qu'il s'agit de vols privés, selon elle autorisés par le droit douanier, ou de vols de formation. Dans la mesure où l'autorité inférieure n'aurait jamais remis en cause le caractère

complet et véridique des informations contenues dans ce fichier, elle ne saurait s'en écarter sans justificatif – ce qu'elle aurait fait en l'espèce.

La recourante reproche en outre à l'AFD d'avoir retenu que celle-ci louait l'avion ou le proposait à la location alors que, aux termes de l'AMCA, elle se chargeait d'affréter l'avion – sans que l'on sache au juste en quoi cet argument est pertinent pour la résolution du litige.

5.2.2 Il sied d'abord de se déterminer sur l'application par l'autorité inférieure de l'art. 34 OD. L'application de cette disposition suppose que la recourante bénéficie du régime de l'importation temporaire. Pour pouvoir bénéficier de ce régime, une déclaration en douane doit être faite en ce sens (cf. art. 58 al. 1 LD) ; faute d'une telle déclaration, aucun régime douanier spécifique ne peut être appliqué (cf. consid. 3.3.3 ci-avant). Une réserve doit être apportée s'agissant des moyens de transport couverts par l'Annexe C de la Convention d'Istanbul. Dans le but de faciliter et d'uniformiser la procédure en matière de transport international, l'art. 6 de l'Annexe précitée prévoit qu'aucune déclaration écrite en douane n'est requise en vue de l'admission temporaire ; il n'interdit toutefois pas explicitement aux Etats contractants de soumettre ce régime douanier à toute forme de déclaration (cf. consid. 3.8.5 ci-avant). En vue de respecter les prescrits de la Convention, le droit douanier suisse admet dans cette hypothèse la déclaration verbale (cf. art. 25 al. 1 let. b OD-AFD). Néanmoins, une levée de l'obligation de déclarer ne figure pas explicitement dans la législation interne. Partant de ce constat, un auteur soutient qu'en application des principes de la primauté du droit international et de *lex specialis* ainsi que pour des motifs de praticabilité, il faudrait admettre le régime de l'admission temporaire indépendamment de toute déclaration douanière pour les moyens de transport en général et pour les aéronefs en particulier ; ainsi, la déclaration verbale prévue à l'art. 25 al. 1 let. b OD-AFD ne serait que facultative (cf. LABAUME, op. cit., p. 30 s.).

La question de savoir si la déclaration verbale est facultative pour les cas couverts par l'Annexe C de la Convention d'Istanbul peut être laissée ouverte en l'espèce. En effet, l'application des facilités douanières prévues à l'Annexe précitée présuppose que l'aéronef soit importé par une personne résidant hors du territoire de l'admission temporaire et utilisé par une personne exerçant son activité à partir d'un tel territoire (à savoir hors de Suisse ; cf. art. 5 let. b de l'Annexe C et consid. 3.8.3 ci-avant). Or, il a été clairement établi précédemment que l'importatrice, respectivement l'utilisatrice de l'avion était la recourante (cf. consid. 5.1.3 ci-avant), pour rappel sise et exerçant son activité sur le territoire helvétique (cf. Faits, let.

A.a). Ainsi, ces facilités d'octroi du régime de l'admission temporaire ne sont pas applicables au cas d'espèce et il incombe donc de déterminer si une telle déclaration a été faite par le recourante.

En l'occurrence, il semble ressortir du dossier (en particulier des déterminations de la recourante durant la procédure précontentieuse ainsi que de la décision du 22 avril 2020) que celle-ci n'aurait pas fait de déclaration d'admission temporaire pour l'avion. Elle semble d'ailleurs contester la nécessité même d'une telle déclaration au motif que les prescriptions douanières ne s'appliqueraient pas à son cas, faute d'élément suisse dans la structure de détention de l'avion (cf. Détermination complémentaire du 3 mars 2020, p. 2). Si tel était le cas, à savoir si effectivement aucune déclaration n'avait été effectuée par la recourante, son assertion tomberait à faux. En effet, le régime douanier de l'admission temporaire ne saurait s'appliquer à la recourante sans qu'elle n'ait fait de déclaration en ce sens, et ce serait donc à tort que l'autorité inférieure aurait fondé sa décision sur l'art. 34 al. 1 OD. Toutefois, compte tenu de ce fondement juridique de la décision attaquée et du fait que la recourante a de toute façon violé le régime de l'admission temporaire (cf. consid. 5.2.3 ci-après), il n'importe pas non plus de trancher définitivement la question de l'admission de l'avion sous ce régime.

5.2.3 Ainsi, il convient de se déterminer sur les arguments de la recourante en lien avec l'art. 34 OD, à savoir la violation du régime de l'admission temporaire à raison d'un cabotage. Il ressort de la lecture du recours que celle-ci tente de justifier par divers moyens son refus de collaborer à l'établissement des faits, plus précisément à déterminer le type des vols litigieux. Or, dits arguments n'emportent pas la conviction du Tribunal.

Premièrement, contrairement à ce que prétend la recourante, il ne lui est pas demandé de prouver que l'OFAC ne l'a pas sanctionnée à raison de vols domestiques commerciaux (soit un fait négatif) ; une telle assertion résulte d'une interprétation de mauvaise foi du courrier du 1^{er} avril 2020. En effet, l'autorité inférieure se positionnait alors sur le seul et bref argument de la recourante relatif au caractère non-commercial des vols en cause qui consistait à dire que dans le cas contraire, l'OFAC aurait repéré la situation (cf. Détermination complémentaire du 3 mars 2020, p. 2). Or, en répondant « qu'à ce sujet [la recourante] n'apport[ait] aucune preuve et [que] l'office mentionné n'a[vait] aucune tâche douanière », l'AFD reprochait de manière générale à la recourante la pauvreté de son argumentaire et surtout sa non-pertinence pour l'issue du litige. Ainsi contextualisé, il est insoutenable de déduire de ces lignes que l'autorité

inférieure demandait à la recourante de prouver un fait (négatif) que celle-ci avait par avance rejeté. Plutôt, l'autorité inférieure exigeait de la recourante qu'elle prouve que les vols en cause constituaient des vols privés, de formation ou encore d'entretien (soit un fait positif), preuve qu'il lui était d'autant plus facile à apporter qu'il s'agit de faits qu'elle connaissait mieux que quiconque.

Deuxièmement, le renvoi aux relevés Skyguide pour déterminer le type des vols en cause n'est pas pertinent en tant que les notions d'usage privé et d'usage commercial sont propres au droit douanier et divergent des notions de vol/transport commercial et vol privé du droit aérien appliqués par l'OFAC (cf. PITTET, op. cit., p. 24). C'est également la raison pour laquelle il n'est pas non plus pertinent de savoir si la recourante a été sanctionnée par l'OFAC à raison de vols domestiques commerciaux.

Troisièmement, l'argument selon lequel l'autorité inférieure n'aurait jamais mis en cause le caractère complet et véridique des informations contenues dans le fichier Excel ne suffit pas à invalider l'appréciation de l'AFD relative aux 34 vols litigieux. En effet, celle-ci explique à plusieurs reprises (cf. courrier du 1^{er} avril 2020 et prise de position de la DGD du 7 juillet) la manière dont elle a procédé pour aboutir à un tel résultat : sur les 84 vols domestiques effectués durant la période sous revue (cf. Faits, let. B.a), elle a déduit 4 vols de formation, 41 vols de maintenance et 5 vols affichant un décollage et un atterrissage sur le même lieu à quelques heures d'intervalle ; ne parvenant pas à s'expliquer sur les 34 vols restant et faute de pouvoir obtenir elle-même l'information cherchée, elle a demandé des explications supplémentaires auprès de la recourante. En ce sens, cette dernière devait comprendre que l'autorité inférieure mettait une réserve au caractère exhaustive du fichier Excel, ou à tout le moins demandait un complément de preuve. La recourante a toutefois refusé d'apporter une telle preuve aux motifs que la production de ce fichier suffirait amplement à remplir son devoir de collaborer et que, d'ailleurs, il n'indiquait que 4 vols domestiques avec passagers. Or, il va de soi que cette seule information ne saurait suffire à prouver le caractère non-commercial des vols en cause, ce d'autant plus que le fichier Excel indique que ces vols ont été organisés, parfois pour le compte de clients, parfois pour le compte de la propriétaire. Du reste, il faut rappeler qu'en finalité, le nombre de vols commerciaux domestiques importe peu en tant que l'existence d'un seul vol de ce type suffit déjà à retenir la violation de l'art. 34 al. 1 OD.

Il appert de ce qui précède, que la recourante n'a pas su démontrer le caractère non-commercial des vols litigieux, ou du moins n'a pas voulu

apporter une telle preuve. Or, il s'agissait là de faits qu'elle connaissait mieux et qu'elle était donc plus à même de prouver que l'autorité inférieure – dont on a montré que le recours à l'OFAC ou aux relevés Skyguide ne lui aurait été d'aucune aide. Face au refus de collaborer et faute de preuve des allégués avancés par la recourante, l'autorité ne pouvait que conclure au caractère commercial des vols domestiques en cause et la recourante ne saurait invoquer les règles sur la répartition du fardeau de la preuve, faute pour elle d'avoir collaboré à satisfaction à l'établissement des faits pertinents (cf. consid. 2.3.3 ci-avant).

Vu ce qui précède, l'appréciation de l'autorité relative à la violation par la recourante de l'art. 34 OD doit être confirmée et le grief de la recourante rejeté.

5.3 En troisième lieu, la recourante interroge sur les motifs conduisant l'autorité inférieure à ordonner la taxation subséquente à son encontre seulement et non auprès de la propriétaire de l'avion ou de son ayant droit économique. La recourante ne conteste toutefois pas le prescrit de l'art. 70 al. 2 LD et donc sa qualité de débiteur de la prestation au sens de cette disposition.

Partant, il incombe ici uniquement de rappeler que lorsque plusieurs personnes sont assujetties aux mêmes droits de douane et répondent solidairement des redevances d'entrée, les autorités douanières sont légitimées à s'adresser auprès de n'importe laquelle d'entre elles (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). Rien n'empêche donc l'autorité inférieure de réclamer le montant des taxes indûment épargnées exclusivement envers la recourante et l'AFD n'a pas à justifier son choix à cet égard.

6.

En résumé, il faut admettre le grief de la recourante relatif à la violation du droit d'être entendu au motif d'une motivation insuffisante de la décision querellée, guérie toutefois par devant la Cour de céans (cf. consid. 4 ci-avant). En revanche, la recourante ne remplit pas les conditions nécessaires pour pouvoir bénéficier de la franchise de l'impôt prévue respectivement à l'art. 53 al. 1 let. e (pour les compagnies aérienne, cf. consid. 5.1 ci-avant) et let. i LTVA (dans le cadre d'une admission temporaire, cf. consid. 5.2 ci-avant). Le recours s'avère ainsi mal fondé sur ces points et la décision attaquée doit être confirmée quant à son résultat. Dans la mesure où la nouvelle motivation découle directement des dispositions et principes applicables en matière de douanes, sur l'application desquels la recourante devait en l'occurrence manifester

compter, il n'était en outre pas nécessaire de l'inviter à s'exprimer spécifiquement à cet égard (cf. consid. 2.1 ci-avant).

7.

7.1 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, au sens du considérant 6 ci-dessus.

7.2 Selon l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe (1^{ère} phrase) ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (2^e phrase). Conformément à l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Pour déterminer dans quelle mesure la recourante a eu gain de cause, respectivement a succombé, il s'agit principalement d'apprécier le succès de ses conclusions à l'aune de leurs effets sur la décision entreprise (cf. ATF 123 V 156 consid. 3c, 123 V 159 consid. 4b; arrêt du TAF A-5586/2012 du 19 novembre 2012).

7.3 En l'occurrence, vu l'issue de la cause, les frais de procédure, de CHF 4'500.--, sont mis à la charge de la recourante à hauteur de CHF 2'500.-- (cf. consid. 4.5 ci-avant ; cf. également art. 6 let. b FITAF ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 4.60), le solde étant laissé à la charge de l'Etat. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante à hauteur de CHF 3'000.--, le solde de CHF 500.-- lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. En revanche, une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de CHF 4'500.-- sont partiellement mis à la charge de la recourante à hauteur de CHF 2'500.--. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée. Le solde de CHF 500.-- lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

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 :