



## Arrêt du 24 février 2022

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,  
Maeva Martinez, greffière.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Camille Froidevaux, Etude Budin & Associés Avocats,  
recourants,

contre

**Douane Ouest agissant par l'Office fédéral de la douane  
et de la sécurité des frontières (OFDF),**  
Domaine de direction Bases, Section Droit,  
autorité inférieure.

---

Objet

Douanes; effets de déménagement; notification de la  
décision de taxation (décision de non-entrée en matière).

## **Faits :**

### **A.**

Le 26 avril 2017, Monsieur A.\_\_\_\_\_ et Madame B.\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux C.\_\_\_\_\_) atterrirent à l'aéroport de Genève avec une plaque ornementale représentant le Christ et un relief en ivoire de l'artiste \*\*\* (ci-après : les objets importés). Le bureau de douane de Grand Saconnex Genève aéroport (ci-après : le bureau de douane) réclama aux époux C.\_\_\_\_\_ un montant de CHF 25'444.50 à titre de TVA à l'importation, calculé sur la base de deux factures produites par les époux C.\_\_\_\_\_ (cf. Bordereau du recours du 16 juillet 2018, pièces 3 et 4, Factures de la galerie d'art \*\*\* des 7 et 14 juillet 2011). Le bureau de douane délivra aux époux C.\_\_\_\_\_, le même jour, une quittance de paiement attestant du versement de la TVA à l'importation et leur rendit les deux factures de la galerie d'art. Il apposa sur ces trois documents le timbre douanier comportant notamment la date du 26 avril 2017.

### **B.**

Par courrier daté du 16 novembre 2017 adressé au bureau de douane, l'Etude Budin & Associés Avocats en charge de représenter les époux C.\_\_\_\_\_ invoqua que les objets importés auraient dû être acceptés en franchise d'impôt comme effets de déménagement. Elle requit que lui soit indiqué les raisons pour lesquelles tel n'avait pas été le cas et demanda qu'une décision de taxation soit rendue.

### **C.**

Le 1<sup>er</sup> juin 2018, la direction d'arrondissement des douanes de Genève (ci-après : la direction d'arrondissement ; depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, cette direction a été renommée « Douane Ouest ») indiqua aux époux C.\_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de leur représentante, n'avoir reçu leur courrier daté du 16 novembre 2017 que le 24 mai 2018. De plus, elle les informa que la quittance de paiement émise en date du 26 avril 2017 par le bureau de douane constituait une décision de taxation susceptible de recours dans un délai de 60 jours, que celui-ci était donc arrivé à échéance le 26 juin 2017 et que, partant, leur courrier daté du 16 novembre 2017, reçu le 24 mai 2018, était hors délai.

**D.**

Par courrier du 6 juin 2018 adressé à la direction d'arrondissement, les époux C. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de leur représentante, invoquent que la quittance de paiement ne saurait constituer une décision de taxation. Ils se plaignent d'une notification irrégulière car inexistante et requièrent, une nouvelle fois, qu'une décision de taxation écrite soit rendue précisant les motifs pour lesquels les objets importés n'avaient pas été acceptés en franchise comme effets de déménagement.

**E.**

Maintenant sa position exprimée dans son courrier du 1<sup>er</sup> juin 2018 et considérant ainsi que la quittance de paiement émise par le bureau de douane en date du 26 avril 2017 constituait une décision de taxation susceptible de recours dans un délai de 60 jours et qu'il convenait en conséquence de traiter le courrier du 16 novembre 2017, reçu le 24 mai 2018, comme un tel recours, la direction d'arrondissement en prononça l'irrecevabilité pour cause de tardivité par décision du 13 juin 2018.

**F.**

**F.a** Par recours du 16 juillet 2018, les époux C. \_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants) ont déféré cette décision devant le Tribunal administratif fédéral. Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à ce que leur recours soit déclaré recevable, à ce que la décision de la direction d'arrondissement du 13 juin 2018 soit annulée, à ce qu'il soit dit que les effets importés le 26 avril 2017 sont des effets de déménagement en franchise et à ce que les taxes perçues de manière indue leur soient remboursées et, enfin, à ce que la direction d'arrondissement soit déboutée de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

**F.b** Les recourants arguent en substance que la quittance de paiement remise par le bureau de douane ne constitue pas une décision de taxation. Ils se plaignent également d'une notification irrégulière au sens de l'art. 38 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) ainsi que d'une violation de leur droit d'être entendu et de l'art. 14 al. 5 *ab initio* de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre sur les douanes (OD, RS 631.01).

**G.**

**G.a** Le 4 septembre 2018, la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD ou l'autorité inférieure ; depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'Administration fé-

dérale des douanes est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]) a déposé des observations responsives. Elle propose de rejeter le recours, sous suite de frais.

**G.b** La DGD argue en substance que la quittance de paiement émise par le bureau de douane constitue une décision de taxation. Partant, elle soutient également que c'est à juste titre que la direction d'arrondissement a rendu une décision d'irrecevabilité pour cause de non-respect du délai de recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

## **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, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, notamment l'OFDF et ses directions d'arrondissement. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'OFDF est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

**1.2** Aux termes de l'art. 3 let. e PA, la procédure de taxation douanière n'est pas régie par cette loi. Cette réserve ne concerne cependant que la procédure de taxation douanière initiale (*der eigentlichen Veranlagungsverfügungen* ; MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (KOCHER, op. cit., n° 10 ad art. 116 ZG ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2<sup>ème</sup> éd., 2016, n° 8 ad art. 2 VwVG ; arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 1.2 et les références citées).

La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est ainsi régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; arrêts du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019 consid. 1.2 et A-3322/2018 du 11 décembre 2018 consid. 1 ; voir également art. 116 al. 4 LD).

**1.3** Les décisions des bureaux de douane peuvent faire l'objet d'un recours dans les 60 jours à compter de l'établissement de la décision de taxation auprès des directions d'arrondissement (art. 116 al. 1 et 3 LD). Les décisions en deuxième instance, soit en qualité d'autorité de recours, des directions d'arrondissement peuvent quant à elles faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (art. 116 al. 1<sup>bis</sup> a contrario LD et art. 32 a contrario LTAF, ainsi que l'art. 31 en relation avec l'art. 33 let. d LTAF ; cf. arrêt du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 1.1 et les références citées). Lorsque les directions d'arrondissement rendent des décisions de première instance, celles-ci peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la DGD (cf. art. 116 al. 1<sup>bis</sup> LD). Ainsi, la compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est reconnue s'il doit statuer sur une décision rendue par une direction d'arrondissement qui traite d'un recours déposé contre une décision des bureaux de douane (cf. arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2018 consid. 1.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_950/2018 du 24 septembre 2019]).

Au vu de ce qui précède, il apparaît que pour déterminer si la Cour de céans dispose de la compétence fonctionnelle pour traiter du présent litige, il y a lieu dans un premier temps de déterminer si la direction d'arrondissement a statué en qualité d'autorité de recours à l'encontre d'une décision rendue par le bureau de douane (cf. art. 116 al. 1 LD) – auquel cas la compétence fonctionnelle de la Cour de céans sera admise – ou si la direction d'arrondissement a statué en tant qu'autorité de première instance (art. 116 al. 1<sup>bis</sup> LD) – auquel cas la présente cause devra être transmise à la DGD pour objet de sa compétence. Dans ce contexte, il y a lieu d'examiner – avant toute autre considération – si la quittance de paiement délivrée par le bureau de douane peut être qualifiée de « décision de taxation » (« Veranlagungsverfügung » ; cf. art. 116 al. 1 et 3 LD ; arrêts du TAF A-201/2015 du 29 juin 2015 consid. 1.2 et A-5069/2010 du 28 avril 2011 consid. 1.2). A ce titre, il est relevé que les recourants contestent le caractère décisionnel de la quittance de paiement délivrée par le bureau de douane mais ne remettent pas en question, de manière contradictoire, la compétence fonctionnelle de la Cour de céans dans le cas d'espèce.

## **1.4**

**1.4.1** Dans le cadre de l'examen du caractère décisionnel de la quittance de paiement, il ne doit pas être perdu de vue qu'à la différence de ce qui vaut devant le Tribunal administratif fédéral, la PA ne régit pas la procédure de taxation douanière (art. 3 let. e PA, cf. consid. 1.2.1 ci-avant), laquelle est fondée sur le principe de l'auto-déclaration (art. 21 ss LD ; voir consid. 4.2 ci-après). S'agissant de toutes les phases de la procédure depuis

la présentation en douane jusqu'au prononcé d'une décision de taxation (cf. art. 38 et 85 LD), la PA n'est par conséquent pas applicable (cf. arrêts du TAF A-956/2013 du 17 juillet 2013 consid. 1.2 et A-6660/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.2 et les références citées). En outre, le Tribunal fédéral a expressément exclu de la procédure de taxation douanière l'application des dispositions formelles de la PA relatives à la notification, à la motivation et à l'indication des voies de droit (voir art. 34 et 35 PA ; ATF 101 Ib 99 consid. 2a et 100 Ib 8 consid. 2a ; arrêts du TAF A-2890/2011 du 29 décembre 2011 consid. 1.7.1 et A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 2.2.1). Dans ce contexte, les garanties constitutionnelles telles que le principe de la légalité, l'interdiction de l'arbitraire et le droit d'être entendu doivent tout de même être respectées. Cette jurisprudence développée en partie sous l'égide de l'ancienne loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes (aLD [RS 6 469], RO 42 307) est applicable à l'actuelle LD (cf. arrêt du TAF A-5688/2015 du 11 septembre 2018 consid. 1.2.1 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_950/2018 du 24 septembre 2019]).

**1.4.2** En vertu de l'art. 38 LD, le bureau de douane fixe les droits de douane, établit la décision de taxation et la notifie à la personne assujettie à l'obligation de déclarer. Le Conseil fédéral peut prévoir des simplifications de la procédure douanière. Il peut notamment prévoir des facilités pour le trafic touristique (art. 42 al. 1 let. b LD). Les marchandises du trafic touristique sont celles qu'une personne transporte avec elle lorsqu'elle passe la frontière et qui ne sont pas destinées au commerce (cf. art. 16 LD, respectivement art. 63 à 65 OD ; arrêt du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 4.5.1). En vertu de l'art. 115 OD, dans le trafic touristique, le bureau de douane n'établit de décision de taxation que pour les marchandises passibles de redevances.

**1.4.3** Le document de service D102 (Réponse OFDF, Pièce 9) applicable au trafic touristique prévoit qu'immédiatement après l'acceptation de la déclaration en douane ou une éventuelle vérification, le bureau de douane fixe en général les redevances au moyen de la caisse enregistreuse (TC-POS) ou du formulaire 11.12. Le bureau de douane appose le timbre douanier sur les documents d'accompagnement remis pour la taxation et les rend au voyageur. Pour les marchandises soumises à des redevances supérieures à CHF 1'000.-, le bureau de douane agrafe la décision de taxation (quittance TC-POS) à la facture et timbre la décision de taxation, c'est-à-dire appose simultanément un timbre sur la quittance TC-POS et la facture. La décision de taxation sert à prouver que les marchandises qui y

sont mentionnées ont été dûment taxées. Le voyageur éteint la dette douanière en payant les redevances. La date d'établissement de la décision de taxation est déterminante pour le calcul des délais de recours et de prescriptions.

**1.4.3.1** En l'occurrence, les recourants arguent que la quittance de paiement émise par le bureau de douane ne pourrait constituer une décision de taxation dès lors qu'elle ne respecterait ni la forme ni le contenu prévus par les dispositions de la PA. Ils invoquent en particulier que ladite quittance n'indiquerait ni les raisons de la taxation ni les moyens de droit.

Certes, il est vrai que la quittance de paiement ne remplit pas les exigences formelles relatives à une décision au sens de l'art. 35 PA. En effet, elle n'est pas formellement désignée comme une décision, n'est pas motivée et ne contient aucune voie de droit. Toutefois, lesdites exigences ne sauraient être déterminantes afin de dénier tout caractère décisionnel à la quittance de paiement avec timbre douanier. En effet, le Tribunal de céans rappelle que la procédure de taxation douanière n'obéit pas aux règles de la PA (cf. art. 3 let. e PA ; consid. 1.4.1 ci-avant). La perception de la TVA résultant de l'importation de marchandises est, en principe, soumise aux prescriptions de la législation douanière (art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) et fait partie de la procédure de taxation douanière au sens de l'art. 3 let. e PA. Par conséquent, la dérogation prévue à cet article – qui a été instaurée dans le but de faciliter la procédure de dédouanement, à laquelle la procédure administrative normale n'est guère appropriée (cf. sous l'ancien droit, décision de la Commission fédérale de recours en matière de douane [CRD] 94-008 du 13 février 1995, consid. 3a) – est applicable en l'espèce. Il est également rappelé que la Haute Cour a expressément exclu de la procédure de taxation douanière l'application des dispositions formelles de la PA relatives à la notification, à la motivation et à l'indication des voies de droit (cf. consid. 1.4.1 ci-avant). Au vu de ce qui précède, l'argument des recourants selon lequel la quittance de paiement ne pourrait constituer une décision de taxation dès lors qu'elle ne respecte ni la forme ni le contenu prévus par les dispositions de la PA est dénué de pertinence. Ainsi, le fait que la quittance de paiement délivrée par le bureau de douane ne contenait aucune motivation et n'indiquait pas les voies de droit n'invalide pas son caractère décisionnel. Il convient néanmoins de relever que les possibilités techniques existantes permettraient d'indiquer facilement sur la quittance qu'il s'agit d'une décision de taxation (cf. arrêt du TAF A-5069/2010 du 28 avril 2011 consid. 1.2.3). Pour tous ces motifs, le grief des recourants est rejeté.

**1.4.3.2** Par surabondance de moyens, et malgré le rejet du grief invoqué par les recourants, le Tribunal de céans poursuit son examen relatif au caractère décisionnel de la quittance de paiement et relève ce qui suit. Sous l'égide de l'ancien droit douanier abrogé le 1<sup>er</sup> mai 2007 (RO 2007 1411 [source d'abrogation]), la aLD employait le terme de « quittance » pour désigner, ce que l'on nomme actuellement, une décision de taxation (cf. art. 39 et 62 aLD). Il ressort du Message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle loi sur les douanes du 15 décembre 2003 (FF 2004 517, 569 ad art. 38 du projet de nouvelle loi) ainsi que du Rapport explicatif (Loi sur les douanes, Rapport explicatif, Avant-projet, Procédure de consultation, Berne, 31 janvier 2001, p. 48) qu'il a été décidé de supprimer la notion de quittance lors de l'adoption de l'actuelle LD afin d'éviter toute ambiguïté terminologique. Ainsi, ladite notion a été remplacée par le terme plus usuel en droit administratif de « décision de taxation ». Il ne ressort toutefois pas des travaux législatifs que le législateur a souhaité introduire des modifications relatives au contenu des décisions de taxation. Au vu de ce qui précède, il apparaît qu'il est ainsi admis par le législateur qu'une quittance constitue – en droit douanier – une décision de taxation, de sorte que la Cour de céans ne saurait retenir le contraire.

**1.4.3.3** En dernier lieu, le Tribunal de céans relève que le bureau de douane a émis sa décision de taxation, à savoir la quittance de paiement conformément aux prescriptions internes telles que décrites dans le document D102 applicable au trafic touristique (cf. consid. 1.4.3 ci-avant).

**1.4.4** Ainsi, au vu de tout ce qui précède, la Cour de céans conclut que la quittance de paiement délivrée par le bureau de douane constitue une décision de taxation (cf. art. 38 et 116 al. 1 LD). Il s'ensuit que le Tribunal de céans est compétent du point de vue fonctionnel pour statuer sur le fond du présent litige (cf. consid. 1.3 ci-avant).

**1.5** Les recourants ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont directement atteints par la décision attaquée et jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 13 juin 2018 et a été notifiée le lendemain aux recourants. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Reçu par le Tribunal de céans le 17 juillet 2018, le recours a manifestement été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1, 20 al. 3 et 22a al. 1 let. b PA). Il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA) et les recourants ont versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA et

art. 63 al. 4 PA). Sous réserve de ce qui sera dit au considérant 3 ci-après, il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

## **3.**

**3.1** En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours – soit la décision attaquée –, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du TF 2C\_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée – plus particulièrement, son dispositif – délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêt du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 2 et les références citées ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 2.1 ss ; MARKUS MÜLLER, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, 2008, ch. 5 ad art. 44).

S'agissant d'une décision d'irrecevabilité, l'objet du litige est ainsi limité à la question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière. En d'autres termes, si le recourant attaque une telle décision en ne se prononçant que sur le fond de l'affaire, les conditions formelles de recevabilité du recours ne sont pas remplies (cf. ATF 135 II 145 consid. 3.1 et 132 V 74 consid. 1.1 ; arrêt du TAF A-6029/2017 du

7 septembre 2018 consid. 2 et les références citées ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.213 *i.f.*).

**3.2** Dans le cas présent, la décision attaquée se limite à déclarer irrecevable le recours daté du 16 novembre 2017 interjeté par les recourants contre la décision de taxation du bureau de douane du 26 avril 2017. Partant, les recourants ne peuvent pas, devant le Tribunal de céans, contester le fond, mais uniquement remettre en cause le refus d'entrer en matière. En d'autres termes, seuls peuvent être soulevés des griefs relatifs à la question de l'irrecevabilité et les conclusions ne peuvent tendre qu'au prononcé de l'entrée en matière et non, par exemple, à la réforme ou à l'annulation sur le fond de la décision attaquée (cf. arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 2 et A-2108/2016 du 25 août 2016 consid. 1.3 et les références citées). En l'espèce, bien que les recourants ne concluent formellement pas à ce que leur recours du 16 novembre 2017 ne soit pas considéré comme tardif, ils semblent toutefois présenter quelques arguments dans ce sens. Il s'ensuit que leur recours du 16 juillet 2018 déposé à l'encontre de la décision d'irrecevabilité est donc recevable. En revanche, il est irrecevable en ce que les recourants contestent la décision de taxation du 26 avril 2017.

#### **4.**

En l'espèce, les recourants se prévalent d'une violation de leur droit d'être entendu au motif qu'aucune décision formelle n'aurait été rendue concernant la taxation du 26 avril 2017. Partant, ils n'auraient toujours pas connaissance des motifs de ladite taxation.

**4.1** Le grief tiré de la violation du 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), est un moyen de nature formelle qui doit être examiné en priorité (ATF 141 V 495 consid. 2.2 et 124 I 49 consid. 1 ; arrêt du TF 8C\_119/2020 du 26 novembre 2020 consid. 4.2). Le droit d'être entendu exige en particulier que l'autorité motive ses décisions (art. 35 al. 1 PA). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3).

**4.2** A titre liminaire, la Cour de céans relève que l'argument des recourants selon lequel aucune décision formelle n'aurait été rendue concernant la taxation du 26 avril 2017 ne peut être retenu. En effet, comme déjà tranché

ci-avant (cf. consid. 1.4), la quittance de paiement délivrée par le bureau de douane constitue une décision de taxation.

Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève que les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils allèguent ne pas connaître les motifs de la taxation. En effet, en vertu du principe de l'auto-déclaration applicable en droit douanier, un haut degré de diligence est attendu de la part des assujettis. Ceux-ci doivent procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise et portent l'entière responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de leur déclaration (cf. Message précité du Conseil fédéral, FF 2004 517, 550 s. et 562 ; arrêt du TF 2C\_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1 et les références citées). Conformément à l'art. 25 LD, dans le délai fixé par l'OFDF, la personne assujettie doit déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 et 24 al. 1 et 2 LD). En l'espèce, il ressort de l'examen du dossier que ces prescriptions ont été respectées puisque les recourants ont déclaré au bureau de douane l'importation de la plaque ornementale ainsi que du relief en ivoire et ont présenté les documents d'accompagnement y relatifs, à savoir les factures de la galerie d'art (cf. consid. A ci-avant). Ainsi, il apparaît de manière évidente que la décision de taxation du bureau de douane fixant le montant de TVA à l'importation a été rendue sur la base des informations et documents fournis par les recourants dans leur déclaration en douane. En d'autres termes, dès lors que les motifs de la taxation ont été apportés par les recourants conformément au principe de l'auto-déclaration, ceux-ci ne sauraient arguer ne pas en avoir connaissance.

Au vu de tout ce qui précède, le grief de la violation du droit d'être entendu est rejeté.

## **5.**

**5.1** Les décisions de première instance des bureaux de douane peuvent faire l'objet d'un recours dans les 60 jours à compter de l'établissement de la décision de taxation auprès des directions d'arrondissement (cf. consid. 1.3 ci-avant ; art. 116 al. 1 et 3 LD). Conformément à l'art. 116 al. 4 LD, la procédure de recours est régie par les dispositions générales sur la procédure fédérale, de telle sorte que les règles sur la computation des délais prévues par la PA s'appliquent aux procédures de recours en matière de droit de douanes (cf. arrêt du TAF A-6922/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.2 et les références citées).

**5.2** Les délais comptés par jours devant être communiqués aux parties commencent à courir le lendemain de la communication (art. 20 al. 1 PA). Lorsque le délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié selon le droit fédéral ou cantonal, son terme est reporté au premier jour ouvrable qui suit (art. 20 al. 3 PA). Conformément en outre à l'art. 22a al. 1 PA, les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas du 7<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement (let. a), du 15 juillet au 15 août inclusivement (let. b) et du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (let. c). Le délai est réputé observé lorsque les écrits sont remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai au plus tard (art. 21 al. 1 PA).

**5.3** Contrairement aux délais impartis par une autorité, dont la prolongation est possible pour autant que des motifs suffisants le justifient et que la partie en fasse la demande avant son expiration (art. 22 al. 2 PA), les délais fixés par la loi ne peuvent pas être prolongés (art. 22 al. 1 PA). Cela étant, lorsque le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé, celui-ci est restitué pour autant que, dans les trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé, le requérant ou son mandataire ait déposé une demande motivée de restitution et ait accompli l'acte omis (art. 24 al. 1 PA). Une telle demande doit en principe être introduite devant l'autorité qui a fixé le délai, qui est compétente pour en juger (cf. arrêt du TF 2C\_845/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2 ; arrêt du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 3.3 et les références citées ; PATRICIA EGLI, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxis-kommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n° 6 ad art. 24 PA).

Pour qu'il y ait matière à restitution de délai, le requérant doit notamment avoir été empêché d'agir, sans qu'aucune faute ne lui soit imputable à cet égard. Tel est notamment le cas lorsque l'empêchement résulte d'une catastrophe naturelle, d'obligations militaires ou d'une maladie grave et soudaine (impossibilité objective), ou encore lorsque l'omission est consécutive à une erreur non fautive (impossibilité subjective), mais non lorsque le requérant a manqué le délai en raison d'une surcharge de travail, d'un manque d'organisation ou d'une absence pour cause de vacances (cf. arrêts du TF 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2 et 2C\_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; EGLI, op. cit., n° 12 ss et 20 ss ad art. 24 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.139 ss).

D'une manière générale, la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. ATF 125 V 262 consid. 5d et 124 II 358 consid. 2). L'autorité ne dispose en outre d'aucune marge d'appréciation dans

l'application de l'art. 24 al. 1 PA, en ce sens que s'il n'existe aucun motif valable de restitution, elle doit rejeter la demande (cf. arrêt du TF 2C\_699/2012 précité consid. 5.1).

## **6.**

**6.1** En l'espèce, la question litigieuse est le bien-fondé de la décision du 13 juin 2018 par laquelle la direction d'arrondissement a constaté l'irrecevabilité du recours daté du 16 novembre 2017 déposé à l'encontre de la décision de taxation du bureau de douane (quittance de paiement) rendue le 26 avril 2017.

La Cour de céans examinera dans un premier temps le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité au regard des circonstances générales (cf. consid. 6.2 ci-après). Dans un deuxième temps, le Tribunal de céans analysera si le grief de la notification irrégulière invoqué par les recourants est propre à remettre en cause le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité de la direction d'arrondissement (cf. consid. 6.3 ci-après).

**6.2** A titre liminaire, il y a lieu d'observer que la quittance de paiement, soit la décision de taxation du bureau de douane du 26 avril 2017, a été remise le jour même aux recourants (cf. consid. A ci-avant). Partant, il y a lieu de considérer qu'elle a été notifiée le 26 avril 2017. Ainsi, le délai de recours a commencé à courir le lendemain de la notification, à savoir le 27 avril 2017. Le délai de recours de 60 jours instauré par la loi (cf. art. 116 al. 3 LD) est arrivé à échéance le 26 juin 2017. Il s'ensuit que le recours interjeté à l'encontre de cette décision de taxation devait parvenir à la direction d'arrondissement ou avoir été remis, à son adresse, à un bureau de poste suisse, le 26 juin 2017 au plus tard (cf. art. 21 al. 1 PA). En l'occurrence, selon les dires de la direction d'arrondissement – qui ne sont d'ailleurs pas contestés par les recourants – ledit recours est daté du 16 novembre 2017 mais ne serait parvenu à la direction d'arrondissement que le 24 mai 2018. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans conclut que le recours interjeté contre la décision du bureau de douane n'est pas parvenu dans le délai légal de 60 jours, c'est donc à bon droit que la direction d'arrondissement a déclaré celui-ci irrecevable pour cause de tardivité.

Pour le surplus, la Cour de céans relève que les recourants ne font valoir, à proprement parler, aucun motif de restitution du délai au sens de l'art. 24 al. 1 PA (cf. consid. 5.3 ci-avant). Tout au plus, ils indiquent avoir discuté tant bien que mal avec les douaniers, car ne sachant pas s'exprimer en français, et avoir demandé et compris qu'ils recevraient une décision formelle leur expliquant les raisons pour lesquelles ils avaient dû payer la

somme de Fr. 25'444.50. Ils auraient ensuite attendu et se seraient rappelés plusieurs mois plus tard n'avoir toujours reçu aucune décision formelle de la part de l'OFDF. C'est à ce moment qu'ils auraient contacté leur avocat afin qu'il entreprenne des démarches auprès de l'autorité inférieure dans l'optique d'obtenir une décision formelle. Ces circonstances ne peuvent valoir motif de restitution. Les recourants ne sauraient non plus tirer un avantage de leur méconnaissance des procédures douanières dans la mesure où non seulement le principe de l'auto-déclaration applicable en droit douanier fait peser des responsabilités importantes sur les personnes assujetties à l'obligation de déclarer (cf. consid. 4.2 ci-avant), mais encore d'une manière plus générale, de jurisprudence constante, les administrés ne peuvent se prévaloir de leur méconnaissance du droit (cf. ATF 126 V 308 consid. 2b et 124 V 215 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 8C\_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 4 ; arrêts du TAF A-6240/2015 du 2 mars 2016 consid. 2 i.f. et A-5061/2014 du 26 octobre 2015 consid. 6.4.4).

**6.3** Il convient encore à la Cour de céans d'examiner si le grief de la notification irrégulière invoqué par les recourants est propre à remettre en cause le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité. Les recourants qui se prévalent d'une violation des art. 38 (notification irrégulière) et 50 al. 1 (délai de recours) PA arguent en substance que la quittance de paiement n'indiquait pas les voies de droit ouvertes à son encontre.

Certes, la Cour de céans reconnaît que la quittance de paiement ne mentionnait pas les voies de droit ouvertes à son encontre. Toutefois, comme déjà mentionné à plusieurs reprises dans le cadre du présent arrêt, la Cour de céans rappelle ici que les dispositions formelles de la PA relatives à la notification, à la motivation ainsi qu'à l'indication des voies de droit ne s'appliquent pas à la procédure de taxation douanière. Par conséquent ni l'art. 35 PA, qui prévoit notamment que les décisions écrites doivent indiquer les voies de droit, ni l'art. 38 PA, qui précise qu'une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties, ne sont applicables dans le cas particulier (cf. consid. 1.4.1 ci-avant). Partant, c'est à bon droit que la direction d'arrondissement a considéré que la décision de taxation (quittance de paiement) avait été correctement notifiée, de sorte que le grief des recourants n'affecte pas le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité.

Partant, le grief des recourants doit être rejeté.

**7.**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable et la décision de l'instance inférieure est confirmée.

**8.**

**8.1** Les frais de procédure sont fixés à Fr. 1'000.– (mille francs). Vu le rejet du recours, ils sont mis conjointement à la charge des recourants qui les supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et art. 6a du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 2'000.– déjà versée (cf. art. 4 FITAF), le solde de Fr. 1'000.– leur étant restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**8.2** Il n'est pas alloué de dépens aux recourants (art. 64 al. 1 a contrario PA et art. 7 al. 1 a contrario FITAF). L'autorité inférieure n'a pas non plus droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

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

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

**1.**

Dans la mesure où il est recevable, le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 1'000.– (mille francs). Ils sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 2'000.– déjà versée, le solde de Fr. 1'000.– leur étant restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

### **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 :