



Arrêt du 9 décembre 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Julien Delaye, greffier.

Parties

S. _____ SA,
représentée par Maître Didier Bottge, avocat,
Bottge & Associés,
recourante,

contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières OFDF,**
Domaine de direction Poursuite pénale,
autorité inférieure.

Objet

Régime d'exportation temporaire ; perception subséquente
de la TVA.

Faits :**A.**

La société S._____ SA (ci-après : la société S._____) est une société anonyme de droit suisse, fondée le (...) 1995 et ayant son siège à M._____. Elle a pour but statutaire l'achat, la vente, la consignation ainsi que le commerce d'objets d'art.

B.

B.a En date du 9 avril 2015, 58 objets archéologiques d'une valeur déclarée de 1'075'032 francs, ont été exportés hors de Suisse sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation pour exposition et vente incertaine, avec la société W._____ à New York comme destinataire et F._____ comme expéditeur et propriétaire. L'échéance de la validité du régime était fixée au 8 avril 2017.

B.b A l'issue de la vente organisée par la société W._____ à New York, plusieurs pièces invendues, d'une valeur déclarée de 337'555 francs, ont été réexpédiées en Suisse. Aucune demande d'apurement du régime de l'admission temporaire à l'exportation n'a été formulée et les pièces concernées ont été entreposées, en date du 6 janvier 2016, [dans l'entrepôt P._____] en dépôt franc sous douane, avec la société S._____ comme destinataire et F._____ comme propriétaire.

B.c Le 14 avril 2016, trois de ces pièces ont été déclarées sous le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine à leur sortie [de l'entrepôt P._____] , avec la société S._____ comme destinataire et la société vincentaise V._____ comme propriétaire. Deux ont toutefois été réexportées en dépôt franc sous douane, respectivement les 16 septembre 2016 et 26 octobre 2016.

B.d En date du 2 mai 2017, le bureau de la douane [de l'entrepôt P._____] a procédé à l'apurement du régime de l'admission temporaire à l'exportation obtenu le 9 avril 2015, par une mise en compte d'office à l'exportation des pièces réexpédiées en Suisse après la vente organisée par la société W._____ à New York (cf. supra consid. B.b).

B.e Le 29 janvier 2018, la troisième des pièces déclarées sous le régime d'admission temporaire pour vente incertaine (cf. supra consid. B.c) a fait l'objet d'une décision de taxation TVA définitive à l'importation en Suisse en suspension de la TVA grâce à la procédure de report, avec la société S._____ comme importateur et destinataire.

C.

C.a En date du 29 mai 2019, la société S. _____ a sollicité auprès de l'Administration fédérale des douanes AFD – devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF (ci-après : l'OFDF) – la réimportation franche de TVA des pièces réexpédiées en Suisse après la vente organisée par la société W. _____ à New York (cf. supra consid. B.b), au motif que celles-ci provenaient initialement de Suisse et avaient bénéficié du régime d'admission temporaire à l'exportation pour exposition et vente incertaine depuis le 9 avril 2015.

C.b Par décision de perception subséquente du 19 juin 2020, l'OFDF a déclaré la société S. _____ – solidairement avec F. _____ (ci-après : la propriétaire des biens) – assujettie au paiement de la TVA pour l'importation de l'ensemble des pièces réexpédiées en Suisse après la vente organisée par la société W. _____ à New York, soit un montant de 27'186.45 francs assorti d'intérêts moratoires de 4'373.95 francs. L'OFDF retenait que, en l'absence d'apurement régulier du régime d'admission temporaire à l'exportation lors de leur retour en Suisse le 6 janvier 2016 ou dans les 60 jours qui ont suivi, les pièces concernées avaient cumulativement fait l'objet du régime de l'entrepôt douanier, puis, pour certaines, du régime de l'admission temporaire à l'importation, de sorte que la société S. _____ avait faussement laissé constater que les pièces concernées étaient restées à l'étranger.

D.

Le 27 juillet 2020, la société S. _____ (ci-après également : la recourante) a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation et, subsidiairement, au renvoi de la cause.

E.

Par mémoire de réponse du 15 octobre 2020, l'OFDF (ci-après également : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais et dépens, à ce que le recours soit déclaré sans objet, la propriétaire des biens s'étant acquittée de la dette fiscale dans l'intervalle. Subsidiairement, il conclut à ce que le recours soit rejeté et la décision de perception subséquente confirmée.

F.

Par réplique du 10 novembre 2020, la recourante a persisté intégralement dans les conclusions prises à l'appui de son recours, estimant notamment que son recours n'était pas dénué de tout objet.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître du présent recours (art. 31, 32, 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32] et art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021] en lien avec l'art. 116 al. 2 et 4 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]).

1.2 L'autorité inférieure fait valoir, à titre liminaire, que le recours serait devenu sans objet dans la mesure où la propriétaire des biens s'est acquittée de la dette fiscale litigieuse.

1.2.1 Ce faisant, elle considère bien plus que la recourante n'a aucun intérêt digne de protection à l'annulation ou la modification de la décision attaquée, de sorte que le recours devrait être déclaré irrecevable, ce qu'il y a lieu de ne pas confondre avec la décision du juge unique de radier l'affaire du rôle lorsque celle-ci est devenue sans objet (art. 23 al. 1 let. a LTAF) à la suite, par exemple, du retrait du recours ou de la reconsidération de la décision.

1.2.2 Ceci étant, le dispositif de la décision attaquée indique, dans un premier temps, que la recourante est assujettie au paiement de la TVA sur les importations d'un montant de 27'186.45 francs. Ce n'est que dans un deuxième temps qu'elle est condamnée à verser un montant de 31'560.40 francs, correspondant aux redevances non perçues auxquelles elle a été assujettie, intérêt moratoire inclus. La décision ne fait que noter que la propriétaire des biens a été déclarée solidairement assujettie au paiement du montant, que celui-ci n'est dû qu'une fois et que le recours interne entre les débiteurs solidaires est régi par les dispositions du Code des obligations.

1.2.3 Sur le vu de ce qui précède, on ne saurait dénier à la recourante d'avoir encore un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit annulée en particulier, en tant qu'elle l'assujettit solidairement au paiement de la TVA sur l'importation des pièces réexpédiées en Suisse après la vente organisée par la société W. _____ à New York (cf. dans

ce sens, arrêt du TAF A-144/2021 du 23 septembre 2022 consid. 2). Il suit de là que la qualité pour recourir doit être reconnue à la recourante (art. 48 al. 1 PA).

1.3 Au surplus, les dispositions relatives au délai de recours (art. 20 ss et 50 al. 1 PA), à la forme et au contenu du mémoire (art. 52 PA), ainsi qu'à l'avance de frais (art. 63 al. 4 PA) sont respectées.

1.4 Le recours est partant recevable.

2.

2.1 La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose autrement. Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA – qui mentionne au demeurant des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure douanière devant lui (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2 et A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2) –, ce qui précède vaut également concernant les procédures de recours en matière de droit de douane ; la réserve de l'art. 3 let. e PA ne s'y applique pas (cf. arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1 et A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5).

2.2 Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que pour inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral 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. arrêt du TF 1C_214/2005 du 6 novembre 2015 consid. 2.2.2 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2009/77 consid. 1.2). Il se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.3 La procédure en matière fiscale est en principe régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C_554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 et 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 du 5 septembre 2018

consid. 1.3 et A-1635/2015 précité consid. 2). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (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 et A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire en vertu de l'art. 37 LTAF. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.2, A-2888/2016 précité consid. 2.3 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3).

3.

La décision attaquée porte sur la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de divers objets archéologiques expédiés en Suisse après la vente organisée par la société W._____ à New York (cf. supra consid. B.b), d'une valeur de 339'830 francs, et l'assujettissement de la recourante au paiement d'un montant de 27'186.45 francs de TVA sur les importations, assorti de 4'373.95 francs d'intérêts moratoires.

3.1 L'autorité inférieure considère, en substance, que le régime d'admission temporaire à l'exportation des objets en cause n'aurait pas été régulièrement apuré lors de leur retour en Suisse le 6 janvier 2016, ni dans les 60 jours suivant l'échéance de validité de la déclaration en douane d'admission temporaire à l'exportation. Leur réimportation en Suisse aurait donc dû être traitée comme s'ils étaient de provenance étrangère, c'est-à-dire comme s'il n'y avait pas eu de formalités intermédiaires à l'exportation ni d'autres formalités douanières ultérieures. Ils devaient donc faire l'objet d'une perception subséquente de la TVA.

3.2 La recourante se plaint, en substance, d'une constatation inexacte des faits et d'une violation de plusieurs dispositions de la législation douanière et fiscale. Elle estime que l'apurement d'un régime d'admission temporaire à l'exportation ne devrait pas entraîner la taxation de la TVA à l'importation d'objets n'ayant pas été réimportés sur le territoire douanier suisse et que les biens concernés par la décision ne pourraient pas être taxés en raison de leur localisation en dépôts francs sous douane.

3.3 L'objet du litige porte ainsi sur la question de savoir si c'est à juste titre qu'intervient la perception subséquente en vertu de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) de l'impôt sur les importations, en raison de l'absence d'apurement du régime d'admission temporaire à l'exportation lors du retour en Suisse des objets en cause (cf. infra consid. 4), et si la recourante appartient au cercle des assujettis à l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 5). Dans ce cadre, il convient de préciser que la recourante ne conteste pas les bases de calcul dudit impôt, la valeur reprise des objets en cause étant celle de 339'830 francs, correspondant à la valeur annoncée de 335'750 dollars américains au cours du change valable le 6 janvier 2016 de CHF 1,01216 pour 1 USD.

4.

La recourante se plaint principalement d'une violation des art. 58 et 62 ss LD, 31 de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.1), ainsi que des art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

4.1 La recourante estime que la décision attaquée fait abstraction de ce que les objets en cause ont été entreposés dans des dépôts francs sous douane, qu'ils ont été valablement annoncés comme tels, et ce, durant la période de validité de la déclaration en douane d'admission temporaire à l'exportation. L'autorité inférieure aurait ainsi retenu à tort qu'elle avait été conduite à faussement constater que les objets étaient restés à l'étranger. La recourante considère qu'une interprétation dans ce sens aurait pour conséquence que des objets – préalablement en Suisse et en ordre au regard de la TVA – se verraient doublement soumis à cet impôt, à savoir dans le cadre de la procédure de perception subséquente, puis une seconde fois lors de leur importation effective en Suisse à l'instar de l'objet n° (...) qui aurait fait l'objet d'une décision de taxation définitive, mais qui se trouve néanmoins visé par la décision attaquée. Or, tel ne serait pas l'intention du législateur. Au surplus, l'autorité inférieure ne pourrait retenir l'existence d'une importation en Suisse en faisant abstraction du fait que les objets en cause n'ont jamais été soumis aux droits à l'importation en raison de leur localisation en dépôts francs sous douane. Il en irait de même également des pièces importées par erreur sous le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, dans la mesure où ce régime a été apuré à la suite de leur retour en dépôts francs sous douane ou de leur mise en libre pratique.

4.2 Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020] et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

4.3 De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (art. 50 ss LTVA ; cf. arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.1, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.2 et A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.2.1). La loi sur les douanes s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA).

4.3.1 L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférant, est ainsi soumise à l'impôt sur les importations (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-2599/2020 précité consid. 3.2, A-957/2019 précité consid. 2.2 et 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 et A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations était de 8 % jusqu'au 1^{er} janvier 2018 (RO 2010 2055) ; depuis cette date, il est de 7,7 % (art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

4.3.2 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 (art. 18 et 25 s. LD ; cf. arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 3.2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Handkommentar ZG, art. 34 LD n° 2). 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-4966/2018 du 20 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 précité consid. 3.3.1). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 et A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2).

Les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier – notamment le régime de l'admission temporaire (art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) – sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.3 et A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.3.3). En ce sens, la déclaration donc a un effet constitutif (cf. REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2^e éd., 2007, n° 698 ; REGINALD DERKS, Zollgesetz, 2009, art. 47 LD n° 15).

4.3.3 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. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.1, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.6).

4.3.3.1 Le régime de l'admission temporaire constitue donc 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. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.2, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1).

4.3.3.2 Les marchandises introduites sur le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour ce régime (art. 58 al. 1 LD ; cf. arrêts du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2 et 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.6.2). La déclaration en douane pour 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. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1 et A-825/2016 précité consid. 7). Lorsque des biens ont été

exportés pour admission temporaire au sens des art. 9 et 58 LD et qu'ils sont renvoyés à l'expéditeur sur le territoire suisse, la franchise de l'impôt à l'importation est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. k LTVA. 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 (cf. arrêt du TF 2C_97/2020 précité consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-675/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 3.2.2).

4.3.3.3 En se fondant notamment sur l'art. 9 al. 1 et 2 LD, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance sur les douanes. Selon l'art. 31 al. 1 OD, les marchandises, provenant de la libre pratique, destinées à l'admission temporaire sur le territoire douanier étranger sont admises en franchise lors de leur réimportation si elles peuvent être identifiées avec certitude (let. a), si l'admission dure au maximum deux ans (let. b), et si elles sont réimportées en l'état, étant précisé que l'usage n'est pas réputé modification (let. c).

4.3.3.4 La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Depuis le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 4917), la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisation (art. 162 al. 1 OD ; cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.4). En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (art. 162 al. 4 OD ; cf. arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.8.8).

4.3.3.5 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-2599/2020 précité consid. 3.8.9, A-6590/2017 précité consid. 3.8.7, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2 et 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).

4.3.4 Les dépôts francs sous douane sont des parties du territoire douanier ou des locaux situés sur celui-ci qui sont séparés du reste du territoire douanier (art. 62 al. 1 let. b LD). Les marchandises entreposées ne sont soumises ni aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale (art. 62 al. 3 LD). Cela dit, pour le surplus, la législation douanière trouve application (cf. arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.4 ; REMO ARPAGAU, in : Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [édit.], Zollrecht, 2^e éd., 2007, n° 814 ; SIMEON L. PROBST, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009, art. 62 LD n° 10). Le dépôt franc sous douane permet de différer ou d'éviter la procédure de taxation douanière, le dépôt en lui-même n'entraînant pas de dette douanière (cf. ARPAGAU, op. cit., n° 488 et n° 813). La dette douanière naît notamment si la déclaration en douane a été omise lors de la sortie du dépôt franc sous douane, au moment où les marchandises en sortent ou, si cette date ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. d LD).

4.4 En l'occurrence, il ressort des pièces du dossier que les objets en cause ont été déclarés sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation le 9 avril 2015, puis ont été réimportés en dépôt franc sous douane le 6 janvier 2016 sans que le régime de l'admission temporaire à l'exportation ne soit apuré. Cet état de fait ne souffre d'aucune contestation de la part de la recourante et n'a jamais été remis en cause tout au long de la procédure.

4.4.1 Il suit de là que les objets en cause sont revenus sur le territoire douanier sans que le régime de l'admission temporaire à l'exportation ne soit jamais correctement apuré par la personne assujettie au contrôle douanier. A cet effet, contrairement à ce que la recourante semble croire, elle ne disposait pas jusqu'à l'échéance de la validité du régime d'admission temporaire à l'exportation, le 8 avril 2017, pour en demander l'apurement. Celui-ci doit intervenir dès lors que les conditions qui justifient le régime d'admission temporaire à l'exportation ne sont plus réalisées et que les marchandises sont réacheminées en Suisse, conformément à l'art. 162 al. 2 et 3 OD. Dès leur retour sur le territoire douanier suisse, les objets en cause n'étaient plus destinés à la vente incertaine ou à l'exposition à l'étranger, de sorte que le régime d'admission temporaire à l'exportation devait être apuré pour que les objets en cause soient à nouveau mis en libre pratique.

4.4.2 Cela étant, lesdits objets ont été présentés, à leur retour, comme des biens étrangers – soit des biens non mis en libre pratique en Suisse – afin de pouvoir bénéficier d'un entreposage de durée indéfinie en dépôts francs sous douane. Or, un tel entreposage n'aurait pas pu être possible si le régime d'admission temporaire à l'exportation avait été régulièrement apuré par un retour en libre pratique en raison de la nature indigène des objets en cause (cf. art. 62 al. 1 let. c LD). En effet, par opposition à la notion de port franc existante antérieurement (cf. art. 2 al. 3 et 42 ss de l'ancienne loi fédérale du 1^{er} octobre 1925 sur les douanes en vigueur jusqu'au 30 avril 2007 [RO 42 307 et les modifications ultérieures]), les dépôts francs sous douane appartiennent au territoire douanier suisse et sont placés sous le contrôle de la douane.

4.4.3 A cet effet, les règles de forme – à savoir le respect du délai de décompte de soixante jours pour l'apurement du régime d'admission temporaire à l'exportation – sont fixées dans la loi elle-même (art. 58 al. 3 LD) qui lie le Tribunal de céans en vertu de l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101). En cela, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer les règles douanières existantes. En considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs de collaboration et du principe de l'auto-déclaration notamment, le respect des règles de forme revêt une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. arrêts du TAF A-5989/2020 du 16 septembre 2021 consid. 6.2 et A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3). Dans ces circonstances, il importe ainsi peu que les objets en cause aient été déclarés dans le régime de l'entrepôt douanier, dans le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine ou stockés en dépôt franc sous douane. Comme considéré, si la personne assujettie au contrôle douanier avait régulièrement apuré le régime de l'admission temporaire à l'exportation obtenu le 9 avril 2015, les objets en cause n'auraient jamais pu bénéficier des régimes susmentionnés.

4.4.4 Par conséquent, en vertu du principe de l'auto-déclaration, il appartenait à la personne assujettie au contrôle douanier de procéder ou de faire procéder, en premier lieu, à l'apurement formel du régime d'admission temporaire à l'exportation et de remplir dûment et diligemment les formalités douanières, avec leurs documents et formulaires afférents. Le fait que l'autorité inférieure ait pris acte des différentes déclarations en douane, alors qu'elle a été initialement empêchée de constater qu'elle n'aurait pas dû en prendre acte en raison de la négligence de la personne assujettie au contrôle douanier ne saurait en aucun cas plaider en faveur

des arguments de la recourante. Ainsi, il importe peu qu'un des objets en cause ait fait l'objet d'une taxation à l'importation le 29 janvier 2018 dans le cadre d'une procédure de report. Il s'agit là d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises.

4.5 En conclusion, l'apurement du régime de l'admission temporaire à l'exportation n'étant pas intervenu à temps, soit au plus tard 60 jours après le 6 janvier 2016, on ne saurait reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que les objets en cause avaient, en réalité, été définitivement exportés à l'étranger en quittant le territoire suisse le 9 avril 2015 et qu'une créance d'impôt sur les importations était née lors du franchissement de la ligne des douanes, à leur retour en Suisse, le 6 janvier 2016. La décision attaquée ne prête, sur ce point, pas le flanc à la critique.

5.

Ceci étant, il reste pour le Tribunal de céans à examiner si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, les droits de douane et la TVA à l'importation sur la base de l'art. 12 DPA auprès de la recourante.

5.1 La recourante allègue qu'elle n'aurait perçu aucun avantage illicite de la situation. Elle n'aurait, en effet, à aucun moment profité des objets en cause, et ce, alors même qu'elle aurait été en droit de le faire moyennement l'apurement de la déclaration en douane d'admission temporaire à l'exportation.

5.2 A l'aune de l'art. 118 al. 1 let. a LD, une contravention douanière est commise par celui qui, 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. Le DPA est applicable aux infractions douanières par renvoi de l'art. 128 al. 1 LD.

5.3 A teneur de l'art. 96 al. 4 let. a LTVA, se rend coupable d'une contravention quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas des marchandises lors de leur importation ou en les déclarant de manière inexacte.

5.4 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,

quand bien même aucune personne déterminée n'est punissable (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.3).

5.4.1 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 (art. 12 al. 2 DPA).

5.4.1.1 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. infra consid. 5.4.2), 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 avantagé par le non-versement de la redevance en cause constituant un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, il n'est 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 lb 94 consid. 5b et 107 lb 198 consid. 6c ; arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêts du TAF A-6884/2018 précité consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; JEAN GAUTHIER, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], 1999 II 56, p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (à ce propos, cf. 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 lb 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 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).

5.4.1.2 La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est ainsi fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Ceci étant, 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). 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).

Partant, 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 (art. 128 al. 1 LD et 103 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.1). 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. arrêts du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s., 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 et 2C_201/2013 précité consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

5.4.2 Conformément à l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière notamment la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées.

5.4.2.1 Doit être considérée 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 et 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. 2b, 107 Ib 198 consid. 6a/b ; arrêt du TF 2C_132/2009 précité consid. 4.2 ; sur le caractère large de cette notion, cf. ég. 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) ; 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 (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-2599/2020 précité consid. 3.4.1, A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.1.2 et A-1234/2017 précité consid. 6.4.1).

5.4.2.2 La dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD), ce qui ne vaut pas sans exception toutefois. Il en va ainsi du régime de l'admission temporaire, dans lequel l'obligation de paiement est conditionnelle (art. 58 al. 2 let. a LD ; arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 ; MICHAEL BEUSCH, Handkommentar ZG, art. 72 LD n° 3). Quoi qu'il en soit, la dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (p. ex. art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allégements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (p. ex. art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. c LD). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 et A-957/2019 précité consid. 2.5.1 ; BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 2 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 57 LTVA n° 5). Pour ce qui est de la naissance de la créance douanière dans la situation où le régime d'admission temporaire n'a pas été correctement apuré, il est renvoyé aux considérants 4.3.3.2 et 4.3.3.5 ci-dessus. La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 69 LD et 56 al. 1 LTVA).

Si la dette douanière n'est pas payée dans le délai fixé, un intérêt moratoire est dû à compter de son exigibilité (art. 74 al. 1 LD, 186 OD et 1 al. 1 let. b

et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835] ; à partir du 1^{er} janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a et art. 4 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [RS 631.014]), et non dès le dernier jour du délai de paiement (cf. BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 4). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD.

Un intérêt moratoire est aussi dû si l'impôt sur les importations n'est pas versé dans les délais (art. 57 al. 1 LTVA). L'obligation de payer l'intérêt moratoire débute à la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA, dans les autres cas que ceux visés à l'art. 57 al. 2 let. a à c LTVA (art. 57 al. 2 let. d LTVA ; art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur jusqu'au 31 décembre 2021 et, à partir du 1^{er} janvier 2022, art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts ; cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.5.2 et A-6590/2017 précité consid. 3.5.2.1). Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1^{er} janvier 2012 (art. 1 al. 2 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur). L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

5.5 Au vu des griefs allégués par la recourante, il convient donc d'analyser si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, la TVA à l'importation sur la base des art. 70 LD et 12 DPA. A cet égard, il y a lieu de rappeler que le Tribunal a déjà confirmé que, en raison de l'absence d'apurement du régime de l'admission temporaire à l'exportation, il y a lieu de retenir que les objets en cause avaient, en réalité, été définitivement exportés à l'étranger en quittant le territoire suisse le 9 avril 2015 et qu'une créance d'impôt sur les importations était née lors du franchissement de la ligne des douanes, à leur retour en Suisse, le 6 janvier 2016 (cf. supra consid. 4.5). Il ressort au surplus du dossier que les objets en cause ont été réexpédiés le 23 décembre 2015 de New York sur demande de la propriétaire des biens et que la recourante était indiquée comme le destinataire de ces biens (cf. pièce n° [...]). Dans ces circonstances, il n'est pas contestable que la recourante doit être incluse dans la notion – qu'il y a lieu d'interpréter largement (cf. supra consid. 5.4.2.1) – de mandant, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Elle tombe, par conséquent, dans le

champ d'application direct de l'art. 70 al. 2 LD, quoi qu'en dise cette dernière, et répond ainsi directement des redevances d'importation en vertu de l'art. 51 LTVA en lien avec l'art. 70 LD. En omettant d'apurer d'emblée le régime d'admission temporaire à l'exportation et en déclarant inexactement les objets en cause lors de leur retour en Suisse, la recourante a violé objectivement une disposition de la législation douanière, quoi qu'en dise cette dernière. Il importe peu, à cet effet, qu'elle n'ait à aucun moment profité des objets en cause.

Compte tenu de ces éléments, il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir exigé la restitution de la TVA à l'importation auprès de la recourante et, en tant que les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, également auprès de la propriétaire des biens.

6.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il apparaît que le régime d'admission temporaire à l'exportation n'a pas été correctement apuré par la recourante et que celle-ci entre clairement dans le cercle des débiteurs de la dette douanière.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a rendu une décision de perception subséquente à l'encontre de la recourante pour un montant de 27'186.45 francs de TVA sur les importations, assorti de 4'373.95 francs d'intérêts moratoires. La recourante, qui ne remet pas en cause les calculs d'assiette de l'impôt effectués par l'autorité inférieure, est ainsi solidairement débitrice des montants précités du fait de son assujettissement à la dette douanière.

Mal fondé, le recours, doit, partant, être rejeté.

7.

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être fixés à 3'500 francs et mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant versée par la recourante le 9 septembre 2020.

8.

Compte tenu de l'issue de la procédure, la recourante n'a pas droit à des dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 3'500 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Julien Delaye

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, puis Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne à compter du 1^{er} janvier 2023, 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 :