



Cour I
A-977/2016

Arrêt du 28 juin 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **Succession de feu A.** _____,
Agissant par son exécuteur testamentaire,
B. _____,
2. **C.** _____,
3. **D.** _____,
4. **E.** _____,
5. **F.** _____,
tous représentés par Maître Philippe Meier,
recourants,

contre

Direction générale des douanes (DGD),
Division principale Procédures et exploitation,
autorité inférieure.

Objet

TVA à l'importation.

Vu

les diverses démarches effectuées par les héritiers de X. _____ (ci-après : les recourants) en vue de l'importation en Suisse de la collection d'œuvres d'art dont ils ont hérité, démarches déjà résumées dans les arrêts du TAF A-6436/2011 du 18 septembre 2013 et A-5873/2014 du 26 juin 2015, ainsi que dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_990/2013 du 25 mai 2014,

le litige sous-jacent à ces démarches, à savoir l'obligation ou non pour les recourants de payer la TVA à l'importation sur leur collection,

l'accord passé entre les recourants et l'Administration fédérale des douanes (ci-après: l'AFD ou l'autorité inférieure) selon lequel une procédure-test doit être menée avec une œuvre-test jusque devant le Tribunal fédéral, afin que celui-ci puisse dire de manière définitive si la TVA à l'importation doit être prélevée sur l'œuvre en question, le reste de la collection étant dans l'intervalle placé en régime d'admission provisoire (cf. arrêt du TAF A-6436/2011 consid. I ss)

vu en particulier,

la décision de l'AFD du 25 octobre 2011, par laquelle celle-ci a constaté que l'importation de l'œuvre-test devait être soumise à la TVA,

l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6436/2011 du 18 septembre 2013 par lequel la Cour de céans a confirmé que l'importation de l'œuvre-test était soumise à la TVA,

l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_990/2013 du 25 mai 2014 par lequel celui-ci a refusé d'entrer en matière sur le recours déposé contre l'arrêt susmentionné, celui-ci ne constituant pas une décision finale, dès lors qu'il ne traitait que du principe de la taxation sans indiquer le montant d'impôt dû,

la décision de l'AFD du 9 septembre 2014 par laquelle celle-ci invitait les recourants à procéder au dédouanement de toute leur collection, un arrêt définitif du Tribunal fédéral ayant à son sens été rendu,

l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5873/2014 du 26 juin 2015 annulant cette décision, l'accord passé entre les parties prévoyant que la procédure-test devait permettre au Tribunal fédéral de statuer de manière définitive sur la question du paiement de la TVA, ce qui n'avait pas eu lieu ici, dès lors que le Tribunal fédéral n'était pas entré en matière sur le recours,

la décision de l'AFD du 4 février 2016 par laquelle celle-ci a rendu une décision de taxation finale de l'œuvre-test (c'est-à-dire fixant le montant de la dette d'impôt),

le recours déposé contre cette décision le 16 février 2016, par lequel les recourants concluent à l'annulation de celle-ci et à l'admission de l'œuvre-test en franchise de droits de douane et de TVA,

la réponse (sommaire) de l'AFD du 27 avril 2016 par laquelle celle-ci conclut (implicitement) au rejet du recours,

l'écriture des recourants du 17 juin 2016 par laquelle ceux-ci confirment leur position,

et considérant

1.

que le recours répond à toutes les exigences de forme et de fond de la procédure,

qu'il est manifestement recevable (cf. en particulier arrêt du TAF A-5873/2014 consid. 3.2 ; cf. également consid. 5 ci-dessous),

2.

qu'une décision préjudicielle a pour but de liquider une question préalable dans un litige avant qu'il soit statué de manière finale sur l'objet de celui-ci,

que, par définition, une fois qu'une décision préjudicielle a été prise, elle vaut de manière définitive pour la suite de la procédure, à tout le moins pour l'autorité dont elle émane et pour les autorités inférieures (cf. ATF 128 III 191 consid. 4a, 122 III 492 consid. 1b/bb ; MANUEL ARROYO, in: Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], édité par THOMAS SUTTER-SOMM ET AL., 2016, ch. 24 ad art. 383 CPC),

que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 18 septembre 2013 porte précisément sur une question préalable, à savoir le prélèvement de la TVA à l'importation sur l'œuvre-test en vertu des art. 30 al. 1 et 74 ch. 4 et 5 aLTVa, ainsi que des art. 14 ch. 10 aLD et 15 aOLD,

qu'il a alors été jugé que l'importation de l'œuvre-test était soumise à la TVA,

que le Tribunal fédéral a refusé d'entrer en matière sur le recours qui a fait suite à l'arrêt du 18 septembre 2013, puisque la décision attaquée n'était que préjudicielle et que seules les décisions finales peuvent lui être soumises (sauf exceptions non pertinentes en l'occurrence; cf. art. 90, 92 LTF),

que, même s'il peut encore être contesté devant le Tribunal fédéral (cf. art. 93 al. 3 LTF), l'arrêt du 18 septembre 2013 s'impose donc à la Cour de céans et à l'AFD, en tant qu'autorité inférieure, dans le cadre de la présente procédure,

3.

qu'il n'y a pas besoin de se demander dans quelle mesure une décision préjudicielle peut éventuellement être soumise à révision, puisqu'il n'existe ici aucun motif qui justifierait une telle remise en cause,

que, faut-il relever, l'erreur de fait signalée par les recourants dans leur mémoire n'en est pas une (cf. Recours, ch. 35),

que, en indiquant que "les recourants ont spécifiquement choisi d'attribuer l'œuvre litigieuse aux héritiers qui sont domiciliés en France, ceci afin que le présent cas réunisse un maximum de difficultés et qu'il permette d'examiner tous les problèmes posés par l'importation de leur collection", le Tribunal entendait simplement souligner le fait qu'une partie des consorts C, D, E et F sont domiciliés en France, ce qui n'est pas contesté, d'où il découle un élément d'extranéité supplémentaire à prendre en compte,

que, pour le reste, il était bien clair que les autres héritiers et les œuvres se trouvaient en Suisse et devaient normalement y rester,

que les faits retenus dans l'arrêt du 18 septembre 2013 ne paraissent donc point erronés,

que les recourants n'invoquent aucun motif qui permettrait de réviser cet arrêt,

que la Cour de céans doit donc s'y conformer,

qu'il appartiendra au Tribunal fédéral de renverser, le cas échéant, la décision prise dans l'arrêt du 18 septembre 2013, lui seul n'étant pas lié, en tant qu'autorité supérieure, par la décision préjudicielle du Tribunal administratif fédéral contenue dans cet arrêt,

4.

que, même si l'arrêt du 18 septembre 2013 ne peut plus être remis en cause ici, on rappellera néanmoins pour mémoire les arguments juridiques sur lesquels il est fondé,

que le Tribunal administratif fédéral a examiné l'affaire principalement sous l'angle des art. 74 ch. 4 et ch. 5 aLTVA (dans leur teneur originale),

qu'il s'agissait sur cette base de dire si les recourants devaient payer la TVA pour l'importation de l'œuvre-test,

4.1.

que, en vertu de l'art. 74 ch. 5 aLTVA d'abord, l'importation de biens qui bénéficient d'une franchise douanière est également franche d'impôt,

qu'il convenait donc de déterminer si l'œuvre-test bénéficiait d'une telle franchise,

que, dans ce contexte, le Tribunal a considéré que seul l'art. 14 ch. 10 aLD pouvait entrer en ligne de compte comme base juridique pour une franchise (cf. consid. 4.2 de l'arrêt),

que, selon cette disposition (dans sa version de 1972), les objets usagés qui sont échus aux héritiers légaux ou institués et aux légataires d'une personne dont le dernier domicile était à l'étranger sont admis en franchise des droits d'entrée, à la condition que les bénéficiaires soient domiciliés en Suisse,

que, sur la base d'une analyse historique de la disposition, il est ressorti que l'objectif du législateur au moment où il adopta cette règle avait été de ne pas accabler inutilement de frais les personnes qui se trouvaient plus ou moins obligées d'importer des objets dont la valeur économique ne justifiait pas la perception d'un impôt (cf. consid. 4.5 de l'arrêt),

qu'il fallait en outre que l'importation eût lieu relativement rapidement et que les bénéficiaires fussent domiciliés en Suisse (eodem loco; cf. également art. 15 aOLD, qui fixait un délai),

que, en l'occurrence, l'œuvre-test (comme le reste de la collection) ne pouvait être tenue pour un bien usagé, alors qu'elle n'était encore jamais entrée dans le commerce (cf. consid. 4.6.1 de l'arrêt),

que les héritiers procédant à l'importation n'étaient pas tous domiciliés en Suisse au demeurant (eodem loco),

que le délai fixé à l'art. 15 aOLD pour l'importation de biens échus par héritage était en plus largement dépassé (eodem loco),

qu'il n'existait donc aucun cas de franchise sur la base de l'art. 14 ch. 10 aLD (cf. consid. 4.6.2 de l'arrêt),

4.2.

que, même si cette disposition n'avait pas été invoquée par les parties, le Tribunal a également recherché si l'art. 74 ch. 4 aLTVA pouvait fonder une franchise,

que cet article (dans sa teneur originale) prévoyait que l'importation d'œuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été importées sur le territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part était franche d'impôt,

que le Tribunal a cherché à savoir si les héritiers d'artistes pouvaient également invoquer cette disposition (cf. en particulier art. 30 al. 1 aLTVA selon lequel, à la mort d'un assujetti, ses héritiers lui succèdent dans ses droits et obligations),

que, au vu de la pratique allant dans ce sens de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) en matière d'impôt sur les opérations effectuées en Suisse (cf. Info TVA 23 concernant le secteur Culture, ch. 8.1.1, selon lequel les héritiers des artistes sont aujourd'hui assimilés aux artistes eux-mêmes en ce qui concerne l'impôt sur les opérations effectuées en Suisse), le Tribunal convia cette autorité à lui faire part des motifs qui avaient fondé l'introduction de cette pratique (cf. consid. 5.2 de l'arrêt),

qu'il en est ressorti que cette pratique avait été adoptée en considération des sociétés de perception des droits d'auteur et qu'elle était donc totalement étrangère à la problématique de l'impôt sur les importations (eodem loco),

que la doctrine assimilait également les héritiers aux artistes eux-mêmes, mais qu'elle traitait seulement de l'impôt sur les opérations intérieures et non de l'impôt sur les importations (cf. consid. 5.3 de l'arrêt),

que, en l'absence de lien direct entre l'impôt sur les opérations intérieures et l'impôt sur les importations qui eût permis une analogie, le Tribunal a procédé à l'interprétation de l'art. 74 ch. 4 aLTVA selon les méthodes usuelles,

que, quant au texte de cette disposition, celui-ci ne s'adresse qu'aux artistes et non à leurs héritiers (cf. consid. 5.4.1 de l'arrêt),

que, en ce qui concerne l'interprétation historique, aucune indication utile n'en ressortait, car la situation des héritiers n'avait jamais été envisagée précédemment (cf. consid. 5.4.2 de l'arrêt),

que le but du législateur paraissait plutôt avoir été de tenir compte de la situation particulière des artistes à titre personnel, raison pour laquelle il paraissait douteux que l'application de l'art. 74 ch. 4 aLTVA pût être étendue à leurs héritiers (cf. consid. 5.4.3 de l'arrêt),

que, d'un point de vue systématique, l'impôt sur les importations n'avait justement pas de lien direct avec l'impôt sur les opérations intérieures et qu'une analogie entre les deux ne se justifiait pas (cf. consid. 5.4.4 de l'arrêt),

que le Tribunal en a conclu que rien ne permettait de s'écarter du texte l'art. 74 ch. 4 aLTVA, qui ne prévoit pas que les héritiers des artistes devaient leur être assimilés (cf. consid. 5.5 de l'arrêt),

que les recourants devaient donc payer la TVA pour l'importation de l'œuvre-test,

5.

que le présent arrêt porte sur la décision finale de l'AFD qui a suivi le jugement préjudiciel résumé au considérant précédent,

que, hormis la question de principe qui a fait l'objet de la procédure préjudicielle, il n'y a pas d'autre point litigieux, les parties agréant ici sur le résultat de la taxation de l'œuvre-test,

qu'autrement dit, la seule question litigieuse de la procédure, soit le principe du prélèvement de la TVA en raison de l'importation définitive de l'œuvre-test, a déjà été tranchée par le Tribunal administratif fédéral,

que la décision finale ici contestée n'est que la suite logique et admise par les deux parties de cette décision préjudicielle,

que, en l'absence de contestation (dans le cas précis), sur le résultat de la taxation, le Tribunal administratif fédéral n'a pas de raison de remettre en cause le montant d'impôt fixé par l'AFD,

qu'en effet, in casu, les recourants admettent que la taxation opérée par l'AFD leur est favorable,

que, une fois de plus, selon l'arrêt du 18 septembre 2013, l'œuvre importée est bel et bien soumise à la TVA à l'importation,

que, dès lors, le Tribunal administratif fédéral ne dispose plus d'aucune marge de manœuvre,

que le recours doit être rejeté,

que, relèvera-t-on, cela ne signifie nullement que les recourants n'auraient pas d'intérêt à recourir, leur intérêt étant précisément d'obtenir une décision finale qui soit sujette à recours devant le Tribunal fédéral, puisqu'ils contestent toujours que la TVA doive être prélevée sur l'importation d'une œuvre d'art acquise dans le cadre d'un héritage,

6.

que les recourants demandent dans leur mémoire au Tribunal administratif fédéral de bien vouloir dire quel devrait être la date à retenir pour l'importation et, par voie de conséquence, pour l'estimation de l'œuvre-test,

que la question sur ce point est de savoir si cette date doit être celle du passage de la frontière ou celle à laquelle une demande d'importation définitive a été déposée (la collection ayant d'abord été importée sous passavant, soit à titre provisoire),

que l'AFD a retenu la date du dépôt de la demande alors que les recourants considèrent que la date de l'importation doit faire foi,

que ces derniers reconnaissent cependant que, dans le cas particulier, la date choisie par l'AFD leur est favorable puisqu'il en résulte une valeur d'estimation plus faible,

qu'il n'y a donc pas de litige ici,

que le Tribunal ne peut donc pas se prononcer formellement,

que celui-ci s'est cependant déjà exprimé sur la question dans le cadre de l'arrêt du 18 septembre 2013, puisque la date à prendre en compte joue également un rôle pour la détermination du droit applicable (cf. arrêt du TAF A-6436/2011 consid. 2.4.4),

que le Tribunal a alors retenu comme date de référence la date de l'importation, en expliquant que le paiement des droits de douane (et, donc, de la TVA) était dû au moment du passage de la frontière, même si ces droits étaient soumis à la condition résolutoire que les œuvres ressortissent de Suisse,

qu'il est donc tout au plus possible ici de renvoyer les parties à ce passage de l'arrêt du 18 septembre 2013,

que le Tribunal fédéral devra lui aussi, vraisemblablement, examiner ce point pour définir le droit applicable,

qu'il ne servirait dès lors à rien de se pencher à nouveau ici sur la problématique soulevée par les recourants, si tant est qu'il fût admissible de donner une réponse à une question qui n'appartient pas à l'objet du litige,

que, faut-il encore relever, l'AFD a rendu la décision attaquée ici en se référant au nouveau droit (tel qu'en vigueur en l'an 2010),

que, invitée à expliquer pourquoi elle n'avait pas appliqué l'ancien droit comme cela avait été fait dans l'arrêt du 18 septembre 2013, elle n'a pas donné de réponse,

qu'il semble cependant, pour autant que le Tribunal puisse en juger, que, selon la pratique de l'AFD, toute nouvelle demande d'application d'un régime douanier à un bien constitue une nouvelle procédure douanière,

que, dès lors, l'application du nouveau droit serait justifiée ici par le fait que la demande d'importation litigieuse a formellement été déposée le 29 octobre 2010, quand bien même l'œuvre-test est entrée en Suisse le 16 mai 2006,

que, toutefois, en l'absence d'explications de l'AFD, le Tribunal ne peut se prononcer sur le bien-fondé de la pratique en question,

que, quoi qu'il en soit, les effets de cette éventuelle pratique n'auraient pas pu être pris en compte ici, l'arrêt préjudiciel du 18 septembre 2013 liant la Cour de céans (cf. consid. 2 ci-dessus),

que, de plus, la question n'est pas litigieuse ici, puisque, dans le cas présent, les recourants ne contestent pas la date retenue par l'AFD,

que, à toutes fins utiles, on précisera que le nouveau droit ne contient aucun changement qui paraisse pertinent pour ce qui concerne la présente procédure, le Tribunal administratif fédéral ayant déjà examiné les dispositions actuellement applicables dans l'arrêt du 18 septembre 2013,

que, même si celles-ci avaient été applicables, l'issue de la procédure n'en aurait donc pas été affectée,

7.

que, en définitive, le recours doit simplement être rejeté,

que les frais de procédure seront mis à la charge des recourants,

que, vu les circonstances particulières de la cause, ceux-ci seront fixés à Fr. 1'000.— et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'000.— déjà versée,

que le solde de cette avance sera restitué aux recourants,

que, conformément à l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de prononcer des dépens,

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

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de la procédure sont mis à la charge des recourants par Fr. 1'000.— et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'000.— déjà versée. Le solde de cette avance sera restitué aux recourants.

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)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :