



Arrêt du 8 décembre 2021

Composition

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

Parties

X. _____,
représentée par
Maîtres Isabelle Fellrath et Nicolas Rouiller,
recourante,

contre

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

Objet

Droits de douane ; TVA à l'importation ; décision du 24 mars 2020.

Faits :**A.**

A.a La société X. _____ (ci-après : la recourante) est une société de droit ***, enregistrée au registre du commerce *** depuis 2016 et active dans le domaine de la compétition équine.

A.b A. _____ (ci-après : la cavalière), domiciliée à *** et détentricrice d'une autorisation de séjour B en Suisse valable depuis le 20 novembre 2013, est une cavalière montant les chevaux propriétés de la recourante, en vue de la participation à divers concours hippiques.

B.

B.a Une enquête menée par la Section Antifraude douanière Ouest (ci-après : la SAD-Ouest ; désormais la Division principale Antifraude douanière, Section Enquête Ouest) permet d'établir ce qui suit. Le 13 novembre 2017, un camion de marque Mercedes Benz, modèle A77, immatriculé sous plaques *** « *** » et propriété de la recourante (ci-après : le camion), entra en Suisse par le bureau de douane de Genève-routes, subdivision Bardonney, en transportant deux chevaux de compétition et avec comme but annoncé dans le document douanier la participation au Concours Hippique International de Genève. Deux jours plus tard, soit le 15 novembre 2017, le camion sortit du territoire helvétique par le bureau de douane de Thayngen (SH) pour se rendre auprès du garage G. _____ en ***. Le véhicule fût ensuite réintroduit sur le territoire douanier suisse à la fin décembre 2017 sans avoir subi de formalités douanières particulières, puis resta stationné aux Ecuries de *** (ci-après : les Ecuries) dans la région *** jusqu'à la mi-septembre 2018, sous réserve d'un bref séjour en France entre la mi-juillet et la mi-août de cette même année aux fins de réparations. Le camion fût enfin intercepté le 13 septembre 2018 à la sortie de Suisse, auprès du poste de douane de Genève-Routes subdivision Thonêx-Vallard. A cette occasion, le bureau de douane procéda au séquestre du véhicule à titre de gage douanier. Le camion fût libéré le 20 septembre 2018 contre une sûreté fournie par son propriétaire.

B.b Le 24 mars 2020, suite à divers échanges de courriers et courriels, l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD) rendit une décision de perception subséquente, condamnant la recourante au paiement de droits de douane, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les importations et d'un intérêt moratoire pour un montant total de CHF 43'010.45, dont il fallait déduire le dépôt effectué à titre de sûreté d'une valeur de CHF 39'988.--. Le solde se chiffrait ainsi à CHF 3'022.45.

C.

Par recours du 19 mai 2020 au Tribunal administratif fédéral, la recourante a conclu à l'annulation de la décision du 24 avril 2020, sous suite de frais et dépens. Plus précisément, elle conclut principalement à l'admission temporaire du camion et subsidiairement à ce que la cause soit renvoyée à la SAD-Ouest pour nouvelle décision. Les parties se sont encore déterminées par échanges d'écritures des 23 juin 2020 (Réponse de l'AFD), 27 juillet 2020 (Réplique de la recourante), 10 septembre 2020 (Complément de réplique de la recourante) et 12 octobre 2020 (Duplique de l'AFD [ci-après : l'autorité inférieure]).

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non remplies en l'espèce, celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, parmi lesquelles figurent l'AFD et la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD). Dans la mesure où la SAD-Ouest relève formellement de la DGD (cf. arrêt du TAF A-4770/2019 du 7 juin 2021 consid. 1.1), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour traiter du présent recours. En vertu de l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), l'AFD est représentée par la DGD dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral.

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

La réserve de l'art. 3 let. e PA ne concerne que la procédure de taxation douanière initiale (cf. MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [ci-après : Handkommentar ZG], n° 12 ad art. 116 ZG), à l'exclusion des voies de droit (cf. arrêt du TAF A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.4 ; KOCHER, Handkommentar ZG, n° 10 ad art. 116 ZG ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2016 [ci-après :

Praxiskommentar VwVG], n° 8 ad art. 2 VwVG), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018 [in : Revue Douanière 1/2020 p. 25 ss] consid. 1.2 et réf. cit.).

1.3 En sa qualité de destinataire de la décision du 24 mars 2020, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. arrêt du TAF A-1622/2015 du 30 juin 2017 consid. 2.2 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss).

2.2 La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C_554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2, 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2 ; sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA [cf. arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1, A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5], qui exclut certes en matière fiscale l'application des art. 12 ss PA, mais le Tribunal administratif fédéral tient néanmoins largement compte des principes constitutionnels qui y ont trouvé leur expression [cf. arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1, A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2]). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2).

En outre, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo* ; à ce stade, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par

l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-5927/2017 du 12 août 2020 consid. 2.2, A-957/2019 précité consid. 1.4.2).

3.

3.1 Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (principe de l'obligation douanière générale ; cf. aussi art. 19 al. 1 let. a et b LD ; art. 2 al. 1 LTaD). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20], notamment art. 54 al. 1 let. a et g et al. 3 let. a LTVA ; arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.2, A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.2.1). Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.1, A-1107/2018 précité consid. 2.1.1).

3.2 Sont soumises à l'impôt sur les importations l'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents (cf. art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2, A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2, A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations était de 8% jusqu'au 1^{er} janvier 2018 (cf. RO 2010 2055) ; depuis cette date, il est de 7,7% (cf. art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

3.3

3.3.1 Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec l'art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1, A-5865/2017 du 11 juillet 2019

consid. 3.2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Handkommentar ZG, n° 2 ad art. 34 ZG). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 20 octobre 2020 consid. 3.3.2, A-3244/2018 précité consid. 3.3.1).

En particulier, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ne peut déduire aucun droit du fait que les autorités douanières n'ont pas remarqué – plus tôt – le caractère inexact de ses déclarations en douane (cf. art. 32 al. 3 LD ; cf. ATF 129 II 385 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2A.461/2003 du 20 janvier 2004 consid. 3.2). Les autorités douanières n'ont, en effet, aucun devoir de contrôler de façon systématique si la déclaration est correcte et complète, comme cela ressort de la formulation potestative de l'art. 32 al. 1 LD (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). En d'autres termes, si la déclaration en douane lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. consid. 3.3.1 ci-avant), le contrôle documentaire éventuellement effectué par le bureau de douane ne la prémunit pas, ainsi que les autres débiteurs de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD (cf. consid. 3.4 et 3.5 ci-après), contre une perception subséquente des droits de douane (cf. arrêts du TAF A-4966/2018 précité consid. 3.3.2, A-5865/2017 précité consid. 5.1 et 6.1).

3.3.2 La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (cf. art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2, A-5519/2012 précité consid. 4.3 s.).

3.3.3 Les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier – notamment le régime de l'admission temporaire (cf. art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD ; cf. consid. 3.6 ci-après) – sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.3) ; en ce sens, la déclaration a un effet constitutif (cf. REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2^e éd., 2007, n. marg. 698 ; REGINALD DERKS, Handkommentar ZG, 2009, n° 15 ad art. 47 ZG et réf. cit.).

3.4

3.4.1 Est débiteur de la dette douanière (a) la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, (b) la personne

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

Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (cf. art. 70 al. 3 LD). L'autorité douanière peut, en conséquence, réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur (cf. ATF 107 Ib 205 consid. 2a ; arrêt du TF 2C_276/2008 du 28 juin 2008 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.1.2, A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1).

3.4.2 La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, pour autant que les dispositions spéciales de la LTVA n'y dérogent pas (cf. art. 50 LTVA ; cf. XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, § 16 n° 382). Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD (cf. consid. 3.4.1 ci-avant) est assujetti à la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA).

3.5

3.5.1 La dette douanière est exigible dès sa naissance (cf. art. 72 al. 1 LD), ce qui ne vaut pas sans exception toutefois. Il en va ainsi du régime de l'admission temporaire, dans lequel l'obligation de paiement est conditionnelle (cf. art. 58 al. 2 let. a LD ; MICHAEL BEUSCH, Handkommentar ZG, n° 3 ad art. 72 ZG).

Quoi qu'il en soit, la dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (cf. art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (cf. art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allégements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (cf. art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (cf. art. 69 let. c LD).

Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-2765/2020 précité consid. 3.5.1, A-957/2019 précité consid. 2.5.1 ; BEUSCH, Handkommentar ZG, n° 2 ad art. 72 ZG ; REGINE SCHLUCKEBIER,

in : Zweifel/ Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, [ci-après : Commentaire LTVA], n° 5 ad art. 57 LTVA).

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

3.5.2

3.5.2.1 Si la dette douanière n'est pas payée dans le délai fixé, un intérêt moratoire est dû à compter de son exigibilité (cf. art. 74 al. 1 LD ; voir aussi art. 186 de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01] et art. 1 al. 1 let. b et al. 2 de l'ordonnance du Département fédéral des finances [ci-après : DFF] du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RS 641.207.1, ci-après : ordonnance du DFF]) et non dès le dernier jour du délai de paiement (cf. BEUSCH, Handkommentar ZG, n° 4 ad art. 72 ZG ; CÉDRIC BALLENEGGER, Commentaire LTVA, n° 5 ad art. 108 LTVA). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD.

Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1^{er} janvier 2012 (cf. art. 1 al. 2 let a de l'ordonnance du DFF).

3.5.2.2 Un intérêt moratoire est aussi dû si l'impôt sur les importations n'est pas versé dans les délais (cf. 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 (cf. art. 57 al. 2 let. d LTVA ; art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF ; arrêts du TAF A-1107/2018 précité consid. 2.7, A-2549/2016 du 31 octobre 2017 consid. 8).

3.5.2.3 L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (cf. art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

3.6

3.6.1 Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans un territoire douanier que de manière temporaire n'intègrent pas de manière définitive l'économie du territoire concerné, suisse en l'occurrence. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.6, A-825/2016 précité consid. 5.1).

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

Ce régime est gouverné entre autres par la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (RS 0.631.24, Convention d'Istanbul ; ratifiée par la Suisse le 11 mai 1995 ; cf. consid. 3.8 ci-après). Elle vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures (voir le préambule de ladite Convention). Par ailleurs, le droit national prévoit également des règles en matière d'admission temporaire (cf. consid. 3.9 ci-après).

La Convention d'Istanbul est d'application directe en Suisse (cf. arrêts du TAF A-4510/2018 précité consid. 3.1.1, A-3322/2018 précité consid. 4.2). Ainsi, lorsque ses dispositions sont applicables, elles dérogent à celles de droit interne réglant l'admission temporaire de façon générale, dans la mesure où les premières sont en contradiction avec les secondes – à moins que les dispositions de droit interne soient plus favorables à celles de la Convention d'Istanbul (cf. ANTOINE LABAUME, L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul – Questions choisies à la lumière du Tribunal administratif fédéral A-6590/2017 du 27 novembre 2018, in : *Revue Douanière* 1/2020 p. 25 ss, p. 30).

3.6.3 Dans le but de faciliter l'application des dispositions de la Convention d'Istanbul et de ses Annexes, le Conseil de coopération douanière a rédigé un Commentaire (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, Manuel, Convention sur l'admission temporaire, p. 10 ss ; disponible sur : < old.wcoomdpublishings.org/downloadable/download/sample/sample_id/182/ >, dernière consultation le 19 octobre 2021). Le Commentaire ne fait pas partie intégrante de la Convention précitée considérée en tant qu'instrument de droit international. Il n'impose donc pas aux Parties contractantes d'autres engagements que ceux qui sont expressément prévus dans la Convention d'Istanbul et ses Annexes.

3.7

3.7.1 D'après l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul, on entend par admission temporaire le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport),

importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait.

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

L'apurement normal de l'admission temporaire est obtenu par la réexportation des marchandises (y compris les moyens de transport), placées en admission temporaire (art. 9 de la Convention d'Istanbul). L'art. 14 de la Convention précitée prévoit toutefois une série d'exceptions pour les marchandises qui ont été gravement endommagées par suite d'accident ou de force majeure. L'expression « gravement endommagées » couvre, entre autres, les cas dans lesquels les dommages réduisent les marchandises (y compris les moyens de transport) à un état tel qu'elles n'ont plus aucune valeur dans le secteur d'activité auquel elles étaient initialement destinées. Les marchandises (y compris les moyens de transport) ne doivent pas nécessairement être endommagées au point d'être irréparables, il suffit que les frais de réparation ou le temps requis pour la réparation soient tels que cette réparation ne constitue pas une solution viable (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 22).

En outre, le par. 3 de cette disposition prévoit que l'apurement de l'admission temporaire peut être obtenu sur demande de l'intéressé si celui-ci justifie à la satisfaction des autorités douanières la destruction ou la perte totale des marchandises (y compris les moyens de transport), par suite d'accident ou de force majeure. Dans ce cas, le bénéficiaire de l'admission temporaire sera exonéré du paiement des droits et taxes à l'importation. Cette exception suppose que les marchandises (y compris les moyens de transport) soient détruites ou perdues sans pouvoir être réparées ou récupérées. Elles doivent cesser d'avoir une valeur dans tout secteur d'activité quel qu'il soit, et pas seulement dans le secteur auquel

elles étaient initialement destinées. Les marchandises (y compris les moyens de transport) qui sont volées pendant l'admission temporaire ne sont pas considérées comme irrémédiablement perdues au sens de ce paragraphe. Elles ne peuvent donc bénéficier de l'exonération des droits et taxes à l'importation (cf. CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 23).

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

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

On entend par usage commercial l'acheminement des personnes à titre onéreux ou le transport industriel ou commercial des marchandises, que ce soit ou non à titre onéreux (cf. art. 1 let. b de l'Annexe C), ce qui vaut aussi si le pilote est aux commandes de sa propre machine (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.7.2, A-5962/2014 du 14 janvier 2016 consid. 4.5). « A titre onéreux » signifie en échange d'un paiement, d'une rémunération en tant que contre-prestation pour le travail accompli ou d'autres aides fournies. Le montant de la rémunération ou la possibilité de dégager un gain est sans importance (cf. arrêts du TAF A-825/2016 précité consid. 5.3.1, A-5962/2014 précité consid. 4.5 et 5.4). Une telle interprétation est appropriée compte tenu des impératifs du principe d'auto-déclaration et de l'administration de masse (cf. arrêt du TAF A-5962/2014 précité consid. 4.5).

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

3.7.3 L'art. 3 de l'Annexe C relatif au champ d'application prévoit que les opérations régulières d'entretien et les réparations des moyens de

transport devenues nécessaires au cours du voyage à destination ou à l'intérieur du territoire d'admission temporaire, et qui sont effectuées pendant le séjour en admission temporaire, ne constituent pas une modification au sens de l'art. 1 let. a de la Convention. En revanche, un moyen de transport ne doit pas pénétrer dans le territoire d'admission temporaire à seule fin de subir un entretien ou d'être réparé (cf. également CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 184).

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

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

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

Les moyens de transport à usage commercial peuvent être utilisés par des tiers, qui sont dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire, et qui exercent leur activité pour le compte de celui-ci, même s'ils sont établis ou résident dans le territoire d'admission temporaire (cf. art. 7 let. a de l'Annexe C). Les moyens de transport à usage privé peuvent être utilisés par des tiers dûment autorisés par le bénéficiaire de l'admission temporaire. Chaque Partie contractante peut accepter – sans toutefois y être obligée – qu'une personne résidant dans son territoire utilise un moyen de transport à usage privé, notamment lorsqu'elle l'utilise pour le compte et sur les instructions du bénéficiaire de l'admission temporaire (cf. art. 7 let. b de l'Annexe C ; cf. également CONSEIL DE COOPÉRATION DOUANIÈRE, op. cit., p. 186).

3.7.5 L'art. 9 ch. 1 de l'Annexe C précise que la réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés (cf. arrêt du TF 2A.230/2006 précité consid. 4.1).

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

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

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

3.8

3.8.1 L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (cf. art. 9 LD ; art. 58 LD ; art. 30 ss OD ; arrêt du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1).

3.8.2 L'art. 9 al. 1 LD dispose que le Conseil fédéral peut prévoir l'exonération partielle ou totale des droits à l'importation des marchandises étrangères pour admission temporaire sur le territoire douanier ou des marchandises indigènes après admission temporaire sur le territoire douanier étranger. Les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier, tel que l'admission temporaire, doivent être déclarées pour ce régime (art. 47 al. 1 et 2 let. d LD). S'agissant de ce régime, l'art. 58 al. 1 LD prévoit que les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour le régime de l'admission temporaire (cf. arrêts du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2, 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-185/2021 du 5 octobre 2021 consid. 3.9, A-675/2015 précité consid. 3.2.2). Le régime de l'admission temporaire implique notamment la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle (cf. art. 58 al. 2 let. a LD). La franchise est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. i

LTVA, sous réserve de l'art. 54 al. 1 let. d LTVA (cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1, A-825/2016 précité consid. 7).

Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier suisse dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (cf. art. 58 al. 3 LD ; arrêt du TF 2C_97/2020 précité consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-185/2021 précité consid. 3.9, A-675/2015 précité consid. 3.2.2).

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

3.8.4 Aux termes de l'art. 9 al. 3 LD, le Conseil fédéral peut exclure le régime d'admission temporaire, le limiter à une durée déterminée ou le soumettre à une autorisation pour des raisons économiques ou en application de mesures de politique commerciale. Le Conseil fédéral est toutefois lié par le droit international (cf. arrêt du TAF A-825/2016 précité consid. 6.1), étant précisé que la Convention d'Istanbul n'exclut pas toute formalité que pourrait prévoir la législation nationale (cf. art. 4 ch. 1, 6, 15 et 16 ch. 1 de la Convention d'Istanbul ; arrêts du TAF A-5962/2014 précité consid. 4.6, A-675/2015 précité consid. 3.1 et 5.2).

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

L'admission temporaire en franchise de moyens de transport étrangers pour des transports internes (*Binnen Transporte*) effectués à des fins commerciales est en principe interdite (cf. art. 34 al. 1 OD ; arrêts du TAF A-185/2021 précité consid. 3.7, A-825/2016 précité consid. 6.2, A-

5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2). Cette limitation est autorisée par la Convention d'Istanbul et donc compatible avec celle-ci (cf. art. 8 let. a Annexe C ; arrêts du TAF A-185/2021 précité consid. 3.8, A-235/2014 du 26 mai 2014 consid. 3.2, A-2326/2012 précité consid. 3.1.1). A noter que des exceptions existent (cf. art. 34 al. 4 [cf. à ce propos arrêt du TAF A-185/2021 précité consid. 3.10] et al. 5 OD).

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

3.8.6 La procédure de l'admission temporaire est régie aux art. 162 à 164 OD.

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

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

3.8.7 Le régime de l'admission temporaire s'applique pour un seul franchissement de la frontière avec réimportation ou réexportation ultérieure de la marchandise. L'AFD peut autoriser des franchissements répétés pour certaines marchandises (cf. art. 162 al. 5 OD).

3.8.8 En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (cf. art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'art. 162 al. 2 OD n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (cf. art. 162 al. 4 OD).

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

4.

En l'espèce, est litigieuse la question de savoir si le camion peut bénéficier du régime de l'admission temporaire en vue d'un usage personnel au sens de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul. Principalement, la recourante attaque la décision du 24 mars 2020 sous deux angles. D'abord, elle conteste fermement la prémisse factuelle sur laquelle se fonde la décision précitée, qui procéderait selon elle d'une constatation inexacte et arbitraire des faits (cf. consid. 4.1 ci-après). Ensuite, elle reproche à l'autorité inférieure d'avoir méconnu le droit en considérant que toutes les conditions nécessaires pour faire bénéficier ce véhicule du régime douanier ci-avant cité n'étaient pas remplies (cf. consid. 4.2 ci-après). Subsidièrement, la recourante soutient l'inopportunité de la décision au regard de l'art. 32 OD (cf. consid. 4.3 ci-après). Ces griefs feront l'objet des considérants suivants.

4.1

4.1.1 En premier lieu, la recourante soutient que l'autorité inférieure aurait établi les faits de façon inexacte et arbitraire. Premièrement, elle reproche à l'autorité d'avoir constaté sans fondement, ni justificatif que la cavalière était l'importatrice, ou du moins l'utilisatrice du camion. Or, la qualité d'importatrice de la cavalière reposerait uniquement sur le formulaire

d'annonce sous admission temporaire, dont il a été démontré à plusieurs reprises qu'il était erroné. De même, la cavalière ne serait pas la seule utilisatrice du camion, ni ne jouirait d'aucune prérogative exclusive ou préférentielle à cet égard. Il ressortirait au contraire du dossier que divers cavaliers seraient autorisés à bénéficier des installations, biens et équidés propriétés de la recourante lors de manifestations régionales, nationales ou internationales, ces prérogatives découlant de leur statut de membre (cf. Recours, p. 12 s.).

En outre, la recourante interroge la raison pour laquelle l'AFD aurait uniquement retenu que la cavalière habitait en Suisse alors qu'elle était également domiciliée à l'étranger (cf. Réplique, p. 5 ; Complément de réplique, p. 3). Enfin, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir établi que le camion avait été utilisé durant la période de son immobilisation forcée alors que celui-ci ne pouvait l'être objectivement, en raison de sérieuses défaillances techniques démontrées par pièces entravant sa remise en circulation (cf. Recours p. 13).

4.1.2 En l'espèce, il n'est pas nécessaire d'analyser plus avant les arguments de la recourante, faute d'être pertinents pour l'issue de la cause. En effet, l'éventuelle qualité d'importatrice de la cavalière importe peu dès lors que, selon l'aveux même de la recourante, elle était l'utilisatrice du véhicule pour la compétition équine (cf. Réplique, p. 8), ce fait suffisant à lui seul à juger du bien-fondé de la demande d'admission temporaire (cf. consid. 4.2.2 ci-après). Il en va de même du prétendu domicile à l'étranger de la cavalière, du moment qu'il est établi qu'elle habite également en Suisse (cf. notamment Réplique, p. 6 ch. 20). Enfin, la question de savoir si le camion a été effectivement utilisé durant la période de son stationnement en Suisse peut rester ouverte du moment qu'il est établi qu'il y a en tous les cas séjourné (cf. consid. 4.2.2 ci-après).

4.2

4.2.1 En deuxième lieu, la recourante soutient que la décision attaquée se fonde sur une application erronée du droit. Premièrement, la recourante rappelle son statut de propriétaire du camion, que l'autorité précédente aurait volontairement occulté au profit du statut doublement erroné d'utilisatrice domiciliée en Suisse de la cavalière. Cela étant, même s'il fallait admettre les faits tels qu'établis par l'autorité inférieure, la Convention d'Istanbul l'autoriserait à faire utiliser le camion bénéficiant de l'admission temporaire par celle-là quand bien même elle réside en Suisse (cf. art. 7 let. b Annexe C de la Convention précitée ; cf. Recours, p. 14 s.).

Par ailleurs, la recourante reproche à l'autorité d'avoir considéré que le camion avait été utilisé au sens de l'art. 2 let. a de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul, respectivement avait séjourné en Suisse au sens de l'art. 9 par. 2 de l'Annexe précitée durant le temps de son immobilisation. En effet, l'utilisation d'un véhicule supposerait sa mise en circulation, laquelle présupposerait un état conforme à la mise en circulation, ce qui n'était pas le cas entre décembre 2017 et septembre 2018. Les mêmes considérations s'appliqueraient au séjour. En tous les cas, la recourante soutient que le véhicule aurait dû bénéficier d'un prolongement du délai de réexportation, en application par analogie de l'art. 14 par. 3 de la Convention d'Istanbul et de l'art. 14 al. 2 OD (cf. Recours, p. 15 s. ; cf. Réplique, p. 10).

4.2.2 Les arguments de la recourante ne sauraient emporter la conviction du Tribunal. Premièrement, le statut de propriétaire du camion n'a jamais été remis en question par l'autorité inférieure ; plutôt celle-ci motivait son refus d'admettre le camion en franchise d'impôt par le fait que, sinon l'importatrice, à tout le moins l'utilisatrice du véhicule était une personne domiciliée en Suisse, au bénéfice d'une autorisation de séjour, soit la cavalière – fait finalement admis par la recourante dans sa réplique (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). De même, l'argument que tire la recourante de l'art. 7 let. b de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul tombe à faux dans la mesure où la mise en œuvre de cette lettre dépend du bon-vouloir de chaque Partie à la Convention (cf. consid. 3.7.4 ci-avant). Or, l'art. 35 al. 2 OD transposant cette règle en droit suisse limite cette possibilité à un nombre restreint d'hypothèses et le soumet à autorisation. Faute pour la recourante d'avoir démontré que son cas était couvert par cette norme, ni d'avoir obtenu une telle autorisation, le régime de l'admission temporaire ne peut pas lui être appliqué. Rien que pour cette raison, le grief de la recourante doit être rejeté dans son ensemble.

Deuxièmement, s'il a déjà été dit que la question de l'utilisation du camion durant le temps de son immobilisation pouvait rester ouverte (cf. consid. 4.1.2 ci-avant), son séjour en Suisse au sens de l'art. 9 par. 2 de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul doit en revanche être admis dès lors qu'on ne saurait qualifier autrement le stationnement d'un véhicule sur un territoire donné dans le contexte d'une admission temporaire. Par ailleurs, si l'on devait suivre l'argument de la recourante, alors toute mise en réparation d'un véhicule pour quelque raison que ce soit auprès d'un fournisseur de service devrait automatiquement conduire à la suspension du délai prévu à la disposition précitée. Or, cette opinion – hormis le fait qu'elle ne repose sur aucune base légale – est contredite par l'art. 3 de

l'Annexe susmentionnée. Cette disposition autorise de procéder à une réparation devenue nécessaire au cours du voyage à destination ou à l'intérieur du territoire d'admission temporaire, pour autant que celle-ci soit effectuée « pendant le séjour en admission temporaire » (cf. consid. 3.7.3 ci-avant) ; ce faisant, elle entérine la règle selon laquelle une telle réparation n'entraîne aucune suspension du délai de réexportation.

A cela s'ajoute que la recourante se contredit elle-même en demandant à la fois de ne pas considérer l'immobilisation du camion comme séjour en Suisse au sens de l'art. 9 par. 2 de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul et d'appliquer par analogie l'art. 14 par. 3 de la Convention précitée prévoyant l'exonération de l'apurement à cause de force majeure afin d'obtenir le prolongement dudit séjour. C'est le lieu de dire que rien ne justifie l'application par analogie de ce paragraphe au présent cas. D'une part, celui-ci concerne spécifiquement l'hypothèse dans laquelle la marchandise ne peut plus être réexportée, du fait soit de sa destruction ou de sa perte totale (cf. consid. 3.7.1 ci-avant) – situation qui n'est en aucun cas similaire à celle de la recourante. D'autre part, si l'on peut admettre que l'immobilisation du camion en raison de défaillances techniques dirimantes soit un cas de force majeure, il paraît en revanche douteux que toute la durée de cette immobilisation tombe sous ce motif.

En effet, la recourante ne parvient pas à expliquer à satisfaction la raison pour laquelle le camion est resté plus de 6 mois aux Ecuries avant d'être conduit ou remorqué à un garage local à ***, soit à environ 35 km de son lieu de stationnement, pour inspection. De l'aveux même de D._____, manager de la cavalière, cette durée tiendrait au moins en partie de l'inertie de la recourante du fait de son caractère non-professionnel (cf. Recours, pièce 3.4) – circonstance qui ne constitue aucunement un cas de force majeure. De même, la recourante ne démontre pas avoir entrepris des démarches particulièrement laborieuses en vue de trouver un fournisseur de service en gré de procéder aux réparations en cause, ni que ces prétendues recherches nécessitaient forcément plus de 6 mois, ce que la prise en charge rapide du camion par un réparateur français suite à son inspection au garage de *** met d'ailleurs sérieusement en doute. Enfin, la recourante ne parvient pas à expliquer pourquoi les chevaux ont été logés aux Ecuries pendant toute la période sous revue au prix de CHF 81'142.-- au lieu d'être rapatrié en *** comme prévu initialement, mais par un autre camion loué pour l'occasion. Faute d'autre explication plausible que celle de garder les chevaux au plus près du domicile de la cavalière, la réimportation en Suisse du camion suite à ses réparations durant un mois avant son exportation définitive en vue du transport de l'un des chevaux à

un concours international hippique ne tombe pas non plus sous le motif de la force majeure.

Vu ce qui précède, on ne peut que constater que la lenteur excessive des recherches prétendument menées pour trouver un fournisseur de service en mesure de réparer le camion – qui dit en passant a été remis en état quelques jours seulement avant la participation de la cavalière à une compétition hippique en France – est le fait de la recourante et ne résulte nullement d'un cas de force majeure.

Quoi qu'il en soit, l'argumentation juridique de la recourante se heurte à un écueil supplémentaire en tant qu'elle omet que le régime de l'admission temporaire ne s'applique que pour un seul franchissement de frontière avec réexportation ultérieure de la marchandise. Dans le cas d'un franchissement répété, quel qu'en soit le motif, la seule déclaration en douane ne suffit pas et une autorisation de l'AFD est nécessaire (cf. consid. 3.8.7 ci-avant). Or, une telle autorisation n'a aucunement été demandée par la recourante, de sorte que le franchissement répété de la frontière suisse du camion, même à des fins de réparations indispensables, viole le droit douanier.

4.2.3 Il résulte de ce qui précède que manifestement, les conditions nécessaires au placement du camion sous le régime de l'admission temporaire en vue d'un usage privé, conformément à l'Annexe C de la Convention d'Istanbul, ne sont pas remplies. Le grief de la recourante est donc mal fondé dans la mesure où il procède d'une application erronée du droit et doit être rejeté.

4.3

4.3.1 Subsidiairement, la recourante soutient que, fondé sur l'art. 32 OD, l'autorité précédente aurait dû autoriser le placement du camion sous le régime de l'admission temporaire même si toutes les conditions légales n'étaient pas remplies en l'espèce, en raison de motifs importants le justifiant. En refusant de ce faire, la décision ainsi rendue serait inopportune et procèderait d'une application mécanique et tranchée des exigences légales d'admission temporaire et d'apurement incompatible avec les incertitudes persistantes des points soulevés, comme en témoignerait la longueur de la procédure d'enquête et le revirement de dernière minute de l'autorité inférieure (cf. Recours, p. 16).

4.3.2 On rappellera ici que l'art. 9 LD permet au Conseil fédéral de prévoir l'exonération partielle ou totale des droits à l'importation des marchandises

étrangères pour admission temporaire sur le territoire douanier et que sur cette base, il a arrêté l'art. 32 OD. Ainsi, pour des motifs importants, l'AFD peut autoriser le régime de l'admission temporaire même si toutes les conditions ne sont pas remplies. Une telle disposition a été appliquée par exemple dans le cas d'une vente incertaine (voir ch. 3.3 du Règlement 10-60 – du 1^{er} octobre 2021 – Régime de l'admission temporaire ; cf. également arrêt du TAF A-3365/2020 du 19 mars 2021 consid. 3.2.2), ou pour les importateurs suisses de voitures de tourisme concernant les voitures qu'ils possèdent déjà au moment de l'importation sur le territoire douanier suisse. Dans ce cas, la durée de validité de l'importation temporaire est réduite d'un an. Cette possibilité permet à ces entreprises de revendre les véhicules à des clients étrangers (une fois vendus, ils quitteront le territoire douanier suisse) sans payer de droits de douane (cf. arrêt du TAF A-3776/2010 du 16 août 2012 consid. 5.2.2). En revanche, on ne saurait admettre de manière générale que l'art. 32 OD confère librement à l'AFD le droit d'exonérer de droits de douane l'importation de marchandises en dehors de situations liées spécifiquement à une problématique de droit douanier. Dans ce sens, on ne saurait admettre, comme semble le soutenir la recourante, que l'autorité douanière pourrait considérer en opportunité si un manquement d'une personne assujettie justifierait une telle exonération.

4.3.3 Il a déjà été démontré ci-avant que l'immobilisation du camion sur le territoire suisse devait être qualifiée de séjour indépendamment de la question de savoir s'il pouvait être mis en circulation et que la prolongation de ce séjour au-delà de la durée maximale prévue à l'art. 9 al. 2 de l'Annexe C de la Convention d'Istanbul ne constituait pas un cas de force majeure au sens de l'art. 14 par. 3 de la Convention précitée. Il a également été démontré que ce véhicule avait été utilisé initialement par une personne résidant (principalement) sur le territoire suisse. Enfin, il a encore été démontré que la recourante n'avait à aucun moment demandé l'autorisation de procéder à des importations répétées auprès de l'AFD, conformément à l'art. 162 al. 5 OD.

La recourante sous-entend que sa collaboration tout au long de l'enquête préliminaire ferait montre de sa bonne foi et lui donnerait le droit d'obtenir une décision conforme à ses vœux. C'est l'occasion de rappeler que cette participation ne naît pas de sa propre initiative, mais de son devoir de collaborer, de sorte qu'elle ne saurait rien en tirer. La recourante soutient également que l'accumulation d'erreurs non-intentionnelles dans le processus douanier ne lui seraient pas imputables, faute pour ses membres d'être rompus aux formalités douanières ou de maîtriser la

langue locale. C'est le lieu de dire que le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration et impose à l'assujetti d'examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement, l'intimant, en cas de doute, de se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). Ainsi, les multiples erreurs lors de la déclaration initiale en douane ainsi que l'omission de demander l'autorisation à l'AFD pour les franchissements répétés doivent être mis à la charge de la recourante, quelles que soient les raisons de ces manquements.

4.3.4 Fondé sur ce qui précède, l'on ne peut que constater que la décision querellée n'est pas inopportune au point qu'une autre solution s'impose. Partant, ce dernier grief doit aussi être rejeté.

5.

En résumé, il faut constater que les arguments de la recourante relatifs à la constatation des faits par l'autorité inférieure ne sont pas pertinents en tant qu'ils ne changent rien à l'issue de la cause (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). En outre, la recourante ne parvient pas à démontrer que les conditions nécessaires pour placer le camion sous le régime de l'admission temporaire en vue d'un usage privé prévu à l'Annexe C de la Convention d'Istanbul seraient remplies, ni que des circonstances extraordinaires justifieraient de prononcer l'apurement du véhicule en dehors du délai prévu à l'art. 9 par. 2 de l'Annexe C précitée (cf. consid. 4.2.2 ci-avant). Elle ne parvient pas non plus à démontrer en quoi la décision attaquée serait inopportune (cf. consid. 4.3.3 ci-avant).

6.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 3'000.--, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant de CHF 3'000.--. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 3'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

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

Expédition :