

---

Cour I  
A-393/2009

## Arrêt du 14 avril 2011

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,  
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

---

Parties

**X.** \_\_\_\_\_,  
représenté par Maître Aurelio A. Ferrari, avocat, Etude  
Arnold Wehinger Kaelin & Ferrari, Riesbachstrasse 52,  
8008 Zürich,  
recourant,

contre

**Direction d'arrondissement des douanes de Genève,**  
avenue Louis-Casaï 84, case postale, 1211 Genève 28,  
agissant par la Direction générale des douanes (DGD),  
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

droits de douane (LD); TVA à l'importation; impôt sur les  
automobiles; dédouanement d'un véhicule; taxation;  
demande de remboursement pour admission en franchise;  
bonne foi.

**Faits :****A.**

En décembre 2004, X.\_\_\_\_\_ acheta le véhicule P.\_\_\_\_\_ noir (numéro de châssis \_\_\_\_\_) (ci-après: le véhicule) à Stuttgart chez le constructeur P.\_\_\_\_\_, dont la première mise en circulation – à l'étranger, en Allemagne – data du 20 décembre 2004.

**B.**

Le 22 décembre 2004, X.\_\_\_\_\_ entra en Suisse avec le véhicule précité muni de plaques de contrôle étrangères. A cette occasion, une autorisation d'utiliser sur territoire suisse un véhicule non dédouané fut délivrée par le bureau de douane de Thayngen, avec un délai de validité jusqu'au 31 décembre 2006 (formulaire 15.30).

En date du 23 décembre 2004, le véhicule fut entreposé auprès de l'entreprise P.\_\_\_\_\_, à Genève (ci-après: l'agence P.\_\_\_\_\_).

**C.**

Le 30 juin 2005, X.\_\_\_\_\_ transféra son domicile en Suisse, à A.\_\_\_\_\_ (GE), et en date du 30 août 2005, il entama une procédure de dédouanement pour effets de déménagement auprès du bureau de douane de Genève Port Franc.

La première mise en circulation du véhicule en Suisse data du 27 juin 2006, pour laquelle X.\_\_\_\_\_ bénéficia de plaques temporaires.

**D.**

En date du 4 juillet 2008, X.\_\_\_\_\_ déclara son véhicule à l'importation en vue de sa mise en libre pratique et sollicita la franchise pour son véhicule en tant qu'effet de déménagement.

**E.**

Par décision de taxation du même jour, soit du 4 juillet 2008, le bureau de douane de Genève Port Franc exigea le paiement de Fr. 31'768.20 de TVA à l'importation, de Fr. 16'077.05 d'impôt sur les automobiles et de Fr. 42.- d'"autres taxes", soit un montant total de Fr. 47'887.30.

**F.**

Par lettre du 29 août 2008, X.\_\_\_\_\_, par le conseil de Me Aurelio A. Ferrari à Zurich, recouru contre la décision de taxation précitée, en revendiquant l'admission ultérieure en franchise du véhicule en cause à titre d'effet de déménagement, soit pour le montant de Fr. 47'887.30.

**G.**

Par décision du 5 décembre 2008, la Direction d'arrondissement des douanes de Genève rejeta le recours, en constatant que le véhicule n'avait pas été utilisé à l'étranger durant au moins six mois et qu'il ne pouvait être ainsi réputé effet de déménagement.

**H.**

Contre cette décision, X. \_\_\_\_\_ (ci-après: le recourant), par l'intermédiaire de son représentant, a interjeté recours, par mémoire du 20 janvier 2009, auprès du Tribunal administratif fédéral (TAF).

Le recourant conclut à la mise de son véhicule au bénéfice de la franchise à titre d'effet de déménagement. Il fait valoir qu'il n'a pu respecter la condition litigieuse en raison d'un empêchement non fautif, à savoir le rappel obligatoire du véhicule par l'agence P. \_\_\_\_\_.

**I.**

Par réponse du 17 mars 2009, la DGD conclut au rejet du recours, avec suite \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ frais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

**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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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. En particulier, les décisions rendues par la DGD peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la décision de l'autorité inférieure a été rendue le 5 décembre 2008 et a été notifiée le 9 décembre 2008 au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 20 janvier 2009. Compte tenu des fêtes prévues à l'art. 22a al. 1 let. c PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement, le recours est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours

satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

## 1.2.

**1.2.1.** Le 1<sup>er</sup> mai 2007 sont entrées en vigueur la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), ainsi que l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01). Conformément à l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens à cette date sont liquidées selon l'ancien droit dans le délai imparti par celui-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_363/2010, 2C\_405/2010 et 2C\_406/2010 du 6 octobre 2010 consid. 4, 2C\_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 1.3, 2C\_747/2009 du 8 avril 2010 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 1.1, A-1528/2008 du 25 mai 2010 consid. 1.2, A-5104/2007 du 19 janvier 2009 consid. 1.2, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 1.2, A-1260/2008 du 13 janvier 2009 consid. 1.4, A-1715/2006 du 9 novembre 2007 consid. 1.2). En vertu tant de la LD que de l'ancienne loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RS 6 469 et les modifications ultérieures), la déclaration en douane au sens, respectivement, des art. 25 LD et 30 aLD emporte litispendance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3067/2008 du 2 septembre 2010 consid. 1.2.1, A-1528/2008 du 25 mai 2010 consid. 1.2; DIEGO CLAVADETSCHER, in : Martin Kocher/Diego Clavadetcher [Editeurs], Zollgesetz (ZG), Berne 2009, ch. 8 ad art. 132 LD).

En l'occurrence, dans la mesure où la présente procédure est pendante depuis le 4 juillet 2008, date à laquelle le recourant a déclaré à l'importation le véhicule en cause auprès du bureau de douane de Genève Port Franc, en vue de sa mise en libre pratique, tout en sollicitant son admission en franchise en tant qu'effet de déménagement, la présente cause est soumise à la nouvelle LD ainsi qu'à l'OD.

Certes, le véhicule en question a fait l'objet d'une autorisation pour véhicule non dédouané (formulaire 15.30) le 22 décembre 2004, soit sous l'empire de l'aLD et de l'ancienne ordonnance relative à la loi sur les douanes (OLD, RO 42 361 et les modifications ultérieures), avec un délai de validité au 31 décembre 2006. A cette date, bien que la situation propre du véhicule ne fût pas réglée, puisque celui-ci est demeuré à l'agence P.\_\_\_\_\_ jusqu'en juillet 2008, il n'y avait pourtant pas de procédure douanière en suspens concernant le recourant au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle LD et de l'OD, l'ancien droit n'étant dès lors pas applicable à la liquidation de la cause (art. 132 al. 1 LD a

contrario). De plus, bien qu'une procédure de dédouanement pour effets de déménagement ait été introduite le 29 août 2005 et attestée par sceau de la douane en date du 30 août 2005, dite procédure ne concernait néanmoins pas le véhicule en question. Le recourant a certes déclaré que l'importation était partielle selon liste séparée, tout en pensant à son véhicule stationné auprès de l'agence P. \_\_\_\_\_, mais aucune liste ou autre mention officielle du véhicule n'a été faite lors de cette déclaration, qui est seule déterminante (cf. consid. 3.2. ci-dessous).

Au demeurant, il sied de préciser que sous l'ancien droit (aLD), la réglementation est la même, les conditions pour une admission en franchise pour effets de déménagement étant globalement restées inchangées malgré la modification de la loi (voir à ce sujet les consid. 4. et 5.1.3. ci-dessous).

**1.2.2.** S'agissant du droit applicable quant à la TVA, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

Sur le plan du droit matériel, la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne exclusivement une marchandise déclarée à l'importation en date du 4 juillet 2008, à tout le moins le 22 décembre 2004 en considérant l'autorisation délivrée par le bureau de douane pour le véhicule non dédouané, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300) – plus précisément de ses art. 72 ss – ainsi que de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23

février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s. ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, ch. 157 p. 1126).

### **1.3.**

**1.3.1.** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss). Le TAF applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le TAF définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie 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 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, n° 677).

**1.3.2.** Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5, ainsi que A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4; MOOR, op.

cit., p. 264; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021 p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4).

**1.4.** Le litige concerne le dédouanement d'un véhicule – une P. \_\_\_\_\_ – importé par le recourant. La décision attaquée confirme la décision rendue par le bureau de douane de Genève, qui réclame au recourant le montant total de Fr. 47'887.30, considérant que le véhicule n'ayant pas été utilisé à l'étranger durant au moins six mois, il ne pouvait être réputé effet de déménagement au sens de l'art. 14 OD et ainsi bénéficier d'une admission en franchise. Le recourant fait valoir un défaut de motivation de la part de l'autorité douanière qui aurait ignoré son empêchement non fautif à l'utilisation privée de son véhicule, à savoir le rappel ("recall") obligatoire de celui-ci par l'agence P. \_\_\_\_\_.

Dès lors, l'examen du Tribunal de céans portera sur la question de la qualification du véhicule litigieux, à savoir s'il peut être considéré comme effet de déménagement au sens des art. 8 al. 2 let. c LD et 14 OD et, par conséquent, s'il peut bénéficier d'une admission en franchise.

## **2.**

**2.1.** Aux termes de l'art. 7 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de ladite loi ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10).

**2.2.** Est débiteur de la dette douanière – qui correspond à l'obligation de payer les droits de douane fixés par l'administration des douanes (art. 68 LD) – 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, la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées et, dans le trafic postal, le destinataire lorsque l'expéditeur ne prend pas expressément la dette douanière à charge (art. 70 al. 2 let. a à d LD). Lesdits débiteurs répondent solidairement de la dette douanière. Le recours entre eux est régi par les dispositions du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) (art. 70 al. 3 LD). Il convient ici de souligner que – comme sous l'empire de l'aLD, en particulier de ses art. 9 et 13 – il existe, en

application de la LD, un lien étroit entre les débiteurs de la dette douanière et les personnes assujetties à l'obligation de déclarer (cf. art. 26 et 70 al. 2 let. b LD; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3067/2008 du 2 septembre 2010 consid. 2.1).

### **2.3.**

**2.3.1.** Conformément à l'art. 73 al. 1 aLTVA, est soumise à l'impôt l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de droit de douane sur le territoire suisse. L'objet de la TVA à l'importation est ainsi différent de celui de l'impôt sur territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1). En principe, le passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 2.1 et les références citées, A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 4.1, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 2e éd., Berne 2003, ch. 1839 p. 629; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Lausanne 2000, p. 272 s.).

**2.3.2.** La notion d'importation ne figure pas dans les art. 72 ss aLTVA. Il s'ensuit que, conformément à l'art. 72 aLTVA, la législation douanière est applicable à l'impôt sur l'importation de biens, dans la mesure où les dispositions de l'aLTVA n'y dérogent pas. La TVA à l'importation est en fait liée à la même opération que celle qui fait naître la dette douanière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.90/1999 du 26 février 2001 consid. 2b in : *Revue fiscale [RF]* 2001 no 5 p. 360). Comme le précise l'art. 7 LD, et comme l'a confirmé la jurisprudence, c'est le passage d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes qui est déterminant et qui constitue l'importation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 2.2 et les références citées, A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 4.2, A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.3). Par introduction dans le territoire douanier, on entend un déplacement physique d'une marchandise à travers la frontière douanière (cf. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, *op. cit.*, p. 272 s.).

**2.3.3.** Aux termes de l'art. 75 al. 1 aLTVA est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane. Les conditions, valant quant à la détermination des personnes tenues d'acquitter – conformément à l'art. 70 al. 2 LD – les droits de douane (débiteurs de la dette douanière, respectivement les personnes assujetties), sont dès lors également

pertinentes pour définir le cercle des assujettis à l'impôt sur les importations, de sorte qu'il est renvoyé à ce sujet au consid. 2.1 ci-avant.

### 3.

**3.1.** D'après l'art. 26 LD, sont assujettis à l'obligation de déclarer les personnes assujetties à l'obligation de conduire les marchandises (let. a), les personnes chargées d'établir la déclaration en douane (let. b), les personnes qui modifient l'emploi d'une marchandise (let. d) et, dans le trafic postal, également l'expéditeur (let. c). En vertu du principe d'auto-déclaration, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'administration des douanes, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Autrement dit, la loi sur les douanes oblige les assujettis à prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées ou exportées à travers la frontière soient correctement déclarées à l'autorité douanière.

**3.2.** Selon l'art. 18 al. 1 LD, la base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane, laquelle constitue l'un des piliers du droit douanier (cf. Message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle loi sur les douanes du 15 décembre 2003 in : FF 2004 517 ss spéc. 550 s. et 562; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3067/2008 du 2 septembre 2010 consid. 4.1, A-6595/2009 du 6 avril 2010 consid. 2.1; BARBARA SCHMID in: Kocher/Clavadetscher, op. cit., ch. 1 ad art. 18 LD). Le Conseil fédéral précise que la déclaration en douane est une manifestation de volonté de portée juridique; la personne qui la remet accomplit un acte exprimant une intention. Mais, en même temps, cette personne communique également des informations sur la marchandise, surtout dans le cas de la déclaration écrite. La déclaration en douane est dès lors également une déclaration de connaissance ("eine Wissenserklärung").

La déclaration en douane doit ainsi renseigner sur la marchandise de manière complète et véridique à tous égards. Elle doit notamment contenir des indications sur la nature de la marchandise (genre, composition, nombre de pièces, emballage, quantité, valeur et pays de production), le destinataire ou l'importateur et sur le calcul des droits applicable (numéro de tarif et taux du droit). Si une exonération ou une réduction de droits est demandée ou si des actes législatifs autres que douaniers sont exécutés, la déclaration en douane doit également contenir les indications nécessaires à cet effet (cf. art. 8 ss LD, les dispositions sur les divers régimes douaniers [art. 47 ss LD], ainsi que les

actes législatifs autres que douaniers applicables à la cause). Les documents d'accompagnement doivent, le cas échéant, fournir des renseignements sur l'admissibilité de la marchandise à l'introduction dans le territoire douanier, à l'importation ou à l'exportation et sur sa provenance si cela est important pour la taxation (autorisation d'importation pour les marchandises soumises au monopole, permis d'exportation, certificats d'origine, listes de chargement, lettres de voiture, justificatifs de poids, etc.). Le droit douanier en vigueur énumère à l'art. 47, al. 5 OLD les pièces requises (Message du Conseil fédéral précité, p. 562).

**3.3.** Concernant la TVA à l'importation et en vertu de l'art. 82 al. 1 aLTVA, l'impôt est perçu par l'AFD. Le prélèvement de la TVA ne s'opère donc pas – pour les assujettis – dans le cadre d'une procédure d'auto-taxation pure, mais dans le cadre d'une procédure de taxation mixte, tenant à la fois du principe de l'auto-taxation et de celui de l'auto-déclaration (cf. art. 72 ss aLTVA et art. 25 ss LD; cf. également les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 5.2 et A-1337/2007 du 21 septembre 2009 consid. 3.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 135 p. 65).

#### **4.**

**4.1.** En tant qu'exception au principe général de l'art. 7 LD (cf. consid. 2.1 ci-dessus), l'art. 8 LD prévoit l'admission en franchise pour certaines marchandises introduites dans le territoire douanier.

Au sens de l'art. 8 al. 2 let. c LD, le Conseil fédéral peut notamment admettre en franchise les effets de déménagement.

Aux termes de l'art. 14 al. 1 OD, les effets de déménagement appartenant aux immigrants sont admis en franchise. L'art. 14 al. 2 OD prévoit que les effets de déménagement doivent être importés à une date proche de celle du transfert de domicile. Les envois ultérieurs éventuels doivent être annoncés lors de la première importation. Si un obstacle s'oppose à l'importation des effets de déménagement, la franchise peut être accordée après la disparition de cet obstacle. L'al. 3 de la même disposition précise que sont réputés effets de déménagement les marchandises que les immigrants ont utilisées pour leur usage personnel, pour l'exercice de leur profession ou pour l'exploitation de leur entreprise durant au moins six mois sur le territoire douanier étranger et qu'ils vont continuer d'utiliser pour leur propre usage sur le territoire douanier (art. 14 al. 3 let. a OD). Les objets de ménage et les objets personnels, à

l'exception des moyens de transport, des personnes physiques domiciliées sur le territoire douanier étranger qui acquièrent ou louent une maison ou un appartement sur le territoire douanier pour leur usage personnel exclusif, sont assimilés à des effets de déménagement si les autres conditions prévues à l'al. 3, let. a, sont remplies et si l'importation a lieu à une date proche de celle de la conclusion du contrat de vente ou de location (art. 14 al. 4 OD). Selon l'art. 14 al. 5 OD, sont réputées immigrants les personnes physiques qui transfèrent leur domicile du territoire douanier étranger au territoire douanier suisse (en la matière, voir sous l'ancien droit, soit l'aLD et l'OLD: arrêt du Tribunal fédéral 2A.243/1991 du 6 avril 1992 consid. 2a; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de douane [CRD] 2003-049 du 25 mars 2004 consid. 2c, 1999-023 du 21 juillet 2000 consid. 3a).

**4.2.** Concernant la TVA à l'importation, l'art. 74 al. 1 ch. 4 aLTVa (art. 74 ch. 5 aLTVa dans sa version antérieure au 1er mai 2007, RO 2000 1300) prévoit, par renvoi à la législation douanière, qu'est franche l'importation de biens à titre d'effets de déménagement.

**4.3.** L'art. 22 de la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Limpauto, RS 641.51) prévoit qu'est soumise à l'impôt l'importation sur le territoire suisse de véhicules automobiles. Fondé sur l'art. 12 Limpauto, l'art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance du 20 novembre 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Oimpauto, RS 641.511) dispose qu'est exonérée de l'impôt l'importation de véhicules automobiles admis en franchise de droits de douane en tant qu'effets de déménagement (en la matière, voir ATAF 2007/41 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5272/2007 du 16 février 2010; décision de la CRD 2000-020 du 29 août 2001 publiée in: JAAC 66.44 consid. 2b).

## **5.**

En l'espèce, l'examen portera, dans un premier temps, sur la question de la qualification du véhicule en cause, à savoir s'il peut être réputé effet de déménagement au sens de l'art. 14 OD (consid. 5.1. ci-dessous). Puis, dans un deuxième temps, il conviendra encore d'examiner les autres griefs du recourant (consid. 5.2. ci-dessous).

### **5.1.**

**5.1.1.** Il convient au préalable de clarifier la situation du véhicule. Sa première mise en circulation eut lieu le 20 décembre 2004 en Allemagne et le recourant est entré en Suisse avec le véhicule en date du 22 décembre 2004. A cette occasion, une autorisation d'utiliser sur territoire

suisse un véhicule non dédouané a été délivrée au recourant avec un délai de validité au 31 décembre 2006. A cette date, le véhicule aurait dû donc être retourné à l'étranger, ce qui n'a pas été le cas puisqu'il est resté en Suisse jusqu'en juillet 2008, stationné auprès de l'agence P.\_\_\_\_\_ à Genève. Le véhicule en question est ainsi resté immobilisé en Suisse du 23 décembre 2004 jusqu'en juillet 2008 pour réparation. Ce n'est que le 4 juillet 2008 que le véhicule en cause a été déclaré par le recourant à l'importation en sollicitant une admission en franchise pour effet de déménagement.

**5.1.2.** L'autorité douanière considère que le véhicule ne satisfait pas à la condition des six mois d'utilisation sur territoire douanier étranger au sens de l'art. 14 al. 3 let. a OD, puisqu'il n'a été utilisé à l'étranger que pendant trois jours, soit les 20, 21 et 22 décembre 2004, le véhicule ayant été mis en circulation pour la première fois à l'étranger le 20 décembre 2004, puis immobilisé en Suisse dès le 23 décembre 2004 jusqu'en juillet 2008. Pour cette raison, la DGD déclare que le véhicule ne peut être considéré comme effet de déménagement au sens du droit douanier.

Le recourant, pour sa part, estime que l'intervention imminente sur le véhicule due à une déficience technique et l'envoi obligatoire chez P.\_\_\_\_\_, de même que l'interminable durée des réparations, doivent être considérés comme une impossibilité objective, donc un obstacle au sens de l'art. 14 al. 2 OD, à l'utilisation du véhicule pendant la période exigée et constituent également un motif valable au prolongement du délai de dédouanement.

**5.1.3.** Le Tribunal de céans ne peut néanmoins suivre le raisonnement du recourant. Un empêchement ou un obstacle au sens des dispositions concernées n'a trait qu'à l'importation elle-même de l'effet de déménagement. Ainsi, au regard de l'art. 14 al. 2 OD, un obstacle à l'importation peut être invoqué pour retarder l'octroi de la franchise. De même, sous le régime de l'ancienne loi, à laquelle le recourant se réfère, l'art. 13 al. 4 OLD stipulait que l'immigrant pouvait se prévaloir d'un empêchement de procéder à l'importation, la franchise lui étant accordée après l'élimination de celui-ci, mais au plus tard dans le délai de trois ans à compter du transfert de domicile (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.243/1991 du 6 avril 1992 consid. 2a; décision de la CRD 2003-049 du 25 mars 2004 consid. 2c). L'obstacle ou l'empêchement tel qu'entendu en la matière ne concerne donc pas les six mois d'utilisation personnelle sur territoire étranger, condition nécessaire pour que la marchandise soit réputée effet de déménagement. En l'occurrence, le Tribunal de céans

constate, concernant les conditions pour une admission en franchise pour effets de déménagement, que la réglementation est la même que l'on se trouve sous le régime de l'aLD ou de la LD. A ce propos, le Conseil fédéral a d'ailleurs considéré que les dispositions proposées n'entraînaient aucun changement de pratique (voir son message, FF 2004 517 p. 546). De plus, rien n'est précisé à ce sujet dans l'aperçu des principaux changements introduits par le droit douanier 2007 du 1<sup>er</sup> mai 2007. Quant au commentaire de l'ordonnance sur les douanes du 25 juillet 2006, la DGD précise seulement que l'engagement d'emploi qui était prévu à l'art. 13 al. 3 OLD pour les automobiles, bateaux à moteurs et aéronefs importés en franchise a été supprimé (alors que ceux-ci ne pouvaient être exonérés des droits de douane que si l'immigrant s'engageait à continuer de les utiliser, après le dédouanement en franchise, comme auparavant pendant une année au moins), ce que relève également la doctrine (HEINZ SCHREIER in: Kocher/Clavadetscher, op. cit., ch. 19 ad art. 8 LD). Par contre, le principe selon lequel les effets de déménagement doivent continuer de servir à l'usage en propre ne subit aucun changement. Au surplus, le recourant n'affirme pas – à raison – que l'ordonnance sur les douanes enfreindrait les normes de la loi sur les douanes.

En conclusion, la condition de l'utilisation personnelle sur territoire étranger durant six mois avant le transfert de domicile n'est en l'occurrence pas remplie, le véhicule en cause ne pouvant dès lors être réputé "effet de déménagement". Au surplus et par voie de conséquence, la problématique du délai de trois ans devient sans objet.

**5.1.4.** En outre, on rappellera simplement que dans le cadre de la procédure tendant à la perception subséquente de redevances d'entrée, celle-ci se limite à définir la responsabilité fiscale qui est engagée sur la base de la déclaration. En effet, aux termes de l'art. 70 al. 3 LD, le recours entre les débiteurs de la dette douanière est régi par les dispositions du code des obligations. Par conséquent, l'allégation du recourant selon laquelle un empêchement non fautif à l'importation est survenu en raison du rappel obligatoire du véhicule de la part de l'agence P.\_\_\_\_\_ à Genève ne peut être suivie et un éventuel litige entre les contractants, en l'occurrence entre le recourant et l'agence P.\_\_\_\_\_, est une affaire de droit privé, dont l'issue dépend du juge civil (voir sous l'ancien droit, les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3931/2008 du 19 juillet 2010 consid. 6.7 et les nombreuses références citées). Dès lors, l'allégation du recourant à propos de l'immobilisation de son véhicule

auprès de l'agence P.\_\_\_\_\_ ne relève pas de la présente procédure et toute demande à ce propos peut sans autre être écartée.

**5.2.** Il convient encore d'examiner les autres griefs que le recourant fait valoir, tels que la violation du droit d'être entendu (consid. 5.2.1.), de l'égalité de traitement (consid. 5.2.2.), du principe de la proportionnalité (consid. 5.2.3.), ainsi que du principe de la protection de la bonne foi (consid. 5.2.4.).

**5.2.1.** Concernant le droit d'être entendu, il convient ici de rappeler que ce principe, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), comprend entre autres le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à celles-ci, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2, 125 V 332 consid. 3a). Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 8.2, A-1360/2006 du 1<sup>er</sup> mars 2007 consid. 3.2.2 et les références citées).

En l'occurrence, le recourant reproche à l'autorité douanière d'avoir ignoré son empêchement – le rappel obligatoire de l'agence P.\_\_\_\_\_ – à l'utilisation privée de son véhicule. Toutefois, le Tribunal de céans rappelle que même si le recourant a été empêché d'utiliser son véhicule, ce n'est pas l'objet du présent litige (cf. consid. 5.1), puisqu'il s'agit seulement ici de déterminer si le recourant est responsable fiscalement pour l'importation de son véhicule. Le grief de la violation du droit d'être entendu du recourant est dès lors infondé.

**5.2.2.** Le recourant reproche également à l'autorité douanière de faire preuve d'inégalité de traitement en ne considérant ni les aspects spécifiques de l'affaire ni sa situation particulière.

Le principe de l'égalité de traitement, consacré par l'art. 8 al. 1 Cst., interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Une décision viole ainsi le principe de l'égalité de traitement, lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à

réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Le traitement différent ou semblable injustifié doit se rapporter à une situation de fait importante (ATF 130 V 18 consid. 5.2, 129 I 265 consid. 3.2 et la jurisprudence citée; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7519/2006 du 14 février 2008 consid. 7.2.1).

Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement (ATF 126 V 390 consid. 6A). En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut ainsi prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 132 II 485 consid. 8.6; voir également les arrêts du Tribunal fédéral 2A.647/2005 du 7 juin 2007 consid. 4.1 et 2A.568/2006 du 30 janvier 2007 consid. 6.1 et les références citées; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7519/2006 du 14 février 2008 consid. 7.2.1, A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.5 et A-1724/2006 du 2 avril 2007 consid. 9.3).

En l'occurrence, les circonstances personnelles du recourant ne sauraient remettre en cause la décision entreprise. Aucun élément distinct ne permet de traiter le présent litige d'une manière différente des autres cas. En effet, en l'état du dossier remis aux mains du Tribunal de céans, rien n'indique que l'autorité inférieure a eu pour pratique de déroger aux règles légales en matière de perception – au sens large – des droits de douane. Le grief est ainsi rejeté.

**5.2.3.** De plus, et bien que le recourant invoque le principe de la proportionnalité, il convient de constater que le recourant ne motive pas précisément en quoi ce principe serait violé, ce dernier étant dès lors écarté.

**5.2.4.** Enfin, le recourant fait valoir indirectement sa bonne foi, en invoquant s'être fondé sur les renseignements donnés de vive voix par les douanes.

**5.2.4.1** Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a et 124 II 269 consid. 4a). Le principe de la bonne foi protège en effet le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.1, 126 II 377 consid. 3a, 128 II 112 consid. 10b/aa; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1, 2C\_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 et 2C\_263/2007 du 24 août 2007 consid. 6.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 7.5.2, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.1, A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 9.1.1 et A-7703/2007 du 15 février 2010 consid. 4.1).

La protection de la bonne foi présuppose la réalisation de conditions bien précises et cumulatives, à savoir que (i) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (ii) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (iii) que l'administré n'ait pas pu se rendre immédiatement compte de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (iv) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (v) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1, 131 V 480 consid. 5, 129 I 161 consid. 4.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1, 2C\_693/2009 du 4 mai 2010 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.2, A-5828/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2010 consid. 9.1.2 et A-7703/2007 du 15 février 2010 consid. 4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., p. 140 ss, spéc. p. 151 ss ch. 668 ss).

Le Tribunal de céans rappelle également que le principe de la bonne foi ne s'applique pas lorsqu'il est confronté à des intérêts publics prépondérants (cf. ATF 129 I 161 consid. 2.1). En d'autres termes, l'intérêt privé à la protection de la confiance doit être supérieur à l'intérêt public à une correcte application du droit, afin que le principe de la bonne foi puisse trouver application (cf. ATF 131 V 480 consid. 5, 131 II 636

consid. 6.1; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_242/2007 du 11 juin 2008 consid. 3.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 7.5.2 et les références citées).

Au demeurant, dans le même ordre d'idées, le Tribunal fédéral pose des exigences accrues en droit fiscal, dominé par le principe de la légalité, le principe de la protection de la confiance ne pouvant conduire à un traitement différent de celui dicté par la loi que dans la mesure où les conditions requises sont clairement et indubitablement réalisées (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1, 118 Ib 312 consid. 3b; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_693/2009 du 4 mai 2010 consid. 2.1, 2C\_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1, 2A.564/1998 du 3 août 2000 in ASA 70 p. 764 consid. 6a in fine), même s'il est vrai que la doctrine est partagée à ce sujet (cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, p. 28; contra : JAAC 60.16 consid. 3c/bb; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2007, § 3 ch. 68 ss; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Lausanne 1998, p. 132; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 49).

Dans le contexte du présent litige, il y a lieu de préciser qu'une déclaration de l'autorité doit être interprétée selon le principe de la confiance. L'autorité n'est liée par sa déclaration que selon le sens que le destinataire peut et doit lui attribuer de bonne foi, en fonction de l'ensemble des circonstances (Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2005 I p. 74 consid. 2.2.1; ATF 123 III 165 consid. 3a, 116 II 431 consid. 3a). En conséquence, le cas échéant, il incombe au contribuable, en cas de doutes qui se présentent, de déclarations ou comportements contradictoires de l'autorité, de prendre contact avec l'administration, afin de dissiper les doutes ou incertitudes que la situation en cause a légitimement dû faire naître en son esprit, en raison même du comportement contradictoire ou peu clair de cette dernière (arrêt du Tribunal fédéral 2A.561/2002 du 11 juillet 2003 consid. 3.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1482/2007 du 2 avril 2008 consid. 6.3 et les références citées). A défaut, si l'administré ne prend pas contact avec l'autorité, il ne peut bénéficier d'entrée de cause d'une protection sous l'angle du principe de la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 4b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1482/2007 du 2 avril 2008 consid. 6.3).

**5.2.4.2** En l'occurrence, le recourant argue visiblement à tort une soi-disante violation du principe de la protection de la bonne foi au sens de l'art. 9 Cst., une assurance n'ayant manifestement pas été donnée par

l'autorité. Au vu de l'avis de la doctrine en la matière, précisément sur la question des renseignements donnés oralement en droit douanier, l'évidence de la réalisation des conditions pertinentes n'est clairement pas donnée, l'existence d'un faux renseignement eu égard à l'état de fait soumis par le recourant n'étant pas confirmée. Le Tribunal de céans ne peut que constater que le recourant n'a reçu finalement qu'une affirmation orale de la part du bureau des douanes en date du 27 juin 2006 quant au soi-disant délai de trois ans (selon l'art. 13 al. 4 OLD, cf. consid. 5.1.3. ci-dessus) qu'il aurait eu à respecter pour dédouaner son véhicule en tant qu'effet de déménagement. En revanche, cette circonstance ne révèle pas si le préposé au bureau des douanes connaissait la situation concrète du véhicule en cause, notamment le fait que celui-ci n'avait pas l'assurance d'être réputé effet de déménagement au sens des prescriptions douanières. Or, on ne saurait prier l'administration, celles des douanes en particulier, d'anticiper et de s'assurer de l'exactitude de l'état de fait qui va fonder le renseignement. L'administré en est le seul responsable et doit supporter, le cas échéant, les conséquences de sa négligence ou de son absence de diligence relative à ses indications inexactes (cf. ATF 98 Ib 241 consid. 4b; JAAC 60.16 consid. 4a). Dès lors, la demande du recourant à ce propos peut sans autre être écartée.

Enfin, s'il est vrai que le recourant a pu être de bonne foi au moment de l'importation de son véhicule, celle-ci ne saurait de toute manière entamer le bien-fondé de la créance ci-devant confirmée. En effet, si le fait d'être de bonne foi peut jouer un certain rôle en droit pénal, tel n'est cependant pas le cas en droit administratif. Nul ne peut en effet tirer un droit de sa méconnaissance des principes juridiques applicables (ATF 124 V 220 consid. 2b/aa, 113 V 81 consid. 4c, 110 V 338 consid. 4) et le recourant doit donc supporter les conséquences de son ignorance du droit douanier suisse lors de l'importation de son véhicule.

**5.3.** En conclusion, c'est à bon droit que l'autorité douanière a considéré que le véhicule n'ayant pas été utilisé à l'étranger durant au moins six mois, il ne peut être réputé effet de déménagement, tout autre motif étant rejeté. Dès lors, le remboursement demandé par les douanes demeure, le recourant n'élevant aucun grief à l'encontre du calcul des redevances, pour un total de Fr. 47'887.30, montant qui doit ainsi être confirmé.

## **6.**

Les considérations qui précèdent conduisent le TAF à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités

fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 3'300.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement 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, d'un montant de Fr. 3'300.-, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)

– à l'instance inférieure (n° de réf. \_\_\_\_\_; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Chantal Schiesser-Degottex

**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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 :