



Arrêt du 17 janvier 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Pascal Mollard, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Camille Froidevaux et Maître Lassana Dioum,
recourants,

contre

Direction d'arrondissement des douanes Genève,
Avenue Louis-Casaï 84, Case postale, 1211 Genève 28,
agissant par la
Direction générale des douanes (DGD),
Division principale Procédures et exploitation,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure,

Objet

admission en franchise (effets de déménagement).

Faits :**A.**

Le 12 septembre 2016, agissant pour le compte des époux A. _____ et B. _____ (ci-après : les recourants), la maison C. _____ SA à [...] déclara à l'importation un envoi composé de 6 colis en vue de la mise en libre pratique des marchandises. Les marchandises déclarées en douane furent deux tableaux, une sculpture en marbre ainsi que du linge de maison, pour une valeur TVA totale de Fr. 10'821.– (observations responsives, p. 6 ; dossier autorité inférieure, pièces 1a et 2a, ainsi que pièce 4, p. 10 et 21 et pièce 11).

B.

B.a A la suite d'une vérification matérielle décidée par le bureau de douane de Genève-Routes, subdivision Port franc (ci-après : BD), celui-ci constata que d'autres marchandises, à savoir de la vaisselle neuve, une sculpture en bronze ([...]) et 4 fourchettes [...] n'avaient pas été annoncées lors de l'importation (dossier autorité inférieure, pièce 11, p. 2). La vérification permit en outre de constater des inexactitudes de déclaration (dossier autorité inférieure, pièces 3, 8 et 11, p. 2). D'après le BD, la valeur TVA totale correcte ascendait à Fr. 369'616.– (observations responsives, p. 6 ; dossier autorité inférieure, pièces 1b, 1c et 8, ainsi que pièce 4, p. 4 et pièce 5 [pour la sommation de renvoi d'une déclaration en douane d'importation corrigée]).

B.b Dans le cadre de ses élucidations, le BD retint que les recourants avaient transféré leur domicile en Suisse le 5 juin 2015 (date d'entrée figurant sur le permis B des recourants ; dossier autorité inférieure, pièce 7c ; recours, pièces 5 et 6), mais qu'ils ne pouvaient pas bénéficier de la franchise pour effets de déménagement (décision attaquée, p. 3 ; dossier autorité inférieure, pièce 19). En particulier, les factures d'achat pour la statue en bronze ([...]) et la sculpture en marbre (tête féminine en marbre) étaient datées du 8 juillet 2015 (dossier autorité inférieure, pièce 16c et pièce 26 p. 7), soit une date d'achat ultérieure au transfert de domicile alors retenu (décision attaquée, p. 3). Pour les autres objets de la taxation, le BD estima qu'une utilisation de 6 mois avant le transfert du domicile n'avait pas été prouvée (décision attaquée, p. 3).

C.

C.a Le 7 décembre 2016, le BD rendit la décision de taxation avec réf. [...] et portant sur l'ensemble des marchandises importées le 12 septembre 2016. La décision, adressée aux mandataires des recourants, concernait

7 positions (dossier autorité inférieure, pièce 24b), soit de la vaisselle neuve (position 1), une sculpture en bronze (position 2), quatre fourchettes avec une extrémité dorée (position 3), deux tableaux (positions 4 et 5), une tête féminine en marbre (position 6) et des draps de lit (position 7). Le montant de la facture de taxation ascendait à Fr. 29'587.50.– (dossier autorité inférieure, pièces 21 et 22). Le BD confirma avoir reçu le paiement de cette facture le 19 décembre 2016 et transmit aux recourants les décisions de taxation TVA et douane y relatives (dossier autorité inférieure, pièces 23, 24a, 24b et 24c). L'enlèvement des marchandises intervint le 4 janvier 2017 (dossier autorité inférieure, pièce 25).

C.b En date du 6 février 2017, les recourants contestèrent la taxation du 7 décembre 2016 auprès de la Direction d'arrondissement des douanes de Genève (ci-après : DA ; dossier autorité inférieure, pièce 26). Ils indiquèrent n'avoir pu jouir de leur appartement et y séjourner qu'à partir du 30 janvier 2017 (dossier autorité inférieure, pièce 26, p. 5 et 16 et pièce 29a p. 3 ss). Ils soutinrent, pièces à l'appui (dossier autorité inférieure, pièces 29a à 29d), que leur logement à [...] était auparavant en rénovation et qu'ils ne se trouvaient alors pas définitivement en Suisse. Dans leur recours, ils revendiquèrent l'admission en franchise comme effets de déménagement des marchandises relatives aux positions 2, 4, 5 et 6 (C.a ci-avant). Le montant de TVA contesté était de Fr. 29'252.45.– (décision attaquée, p. 4).

D.

D.a Au cours de l'instruction, la DA retint le 30 janvier 2017 comme date de transfert du domicile des recourants (décision attaquée, p. 5 ; dossier autorité inférieure, pièce 30). Elle indiqua refuser l'admission en franchise de la position 2 (statue [...]) au motif que la marchandise n'avait pas été annoncée lors de l'importation mais découverte par le BD lors d'une vérification (B.a ci-avant). La DA refusa également l'admission en franchise des positions 4 et 5 (tableaux) ainsi que de la position 6 (tête féminine en marbre). Elle estima que, du fait de leur annonce à l'importation le 12 septembre 2016 déjà, ces objets avaient été importés à un moment où, d'une part, les recourants avaient toujours leur domicile à l'étranger et, d'autre part, où ils ne répondaient donc pas à la définition d'immigrants s'agissant d'une importation antérieure au transfert de domicile effectif (décision attaquée, p. 5).

D.b Avant de rendre sa décision, la DA octroya aux recourants la possibilité de retirer leur recours, sans suite de frais (décision attaquée, p. 5). Par courrier du 16 mai 2017, les recourants confirmèrent le maintien du

recours, tout en informant la DA du paiement des frais de recours en date du 11 mai 2017 (dossier autorité inférieure, pièce 31).

D.c Par décision du 29 mai 2017, la DA rejeta le recours déposé contre la décision de taxation du BD du 7 décembre 2016 (décision attaquée ; dossier autorité inférieure, pièce 32).

E.

E.a Les recourants ont déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral le 30 juin 2017. Ils concluent, principalement, à l'annulation de la décision de la DA du 29 mai 2017, à l'annulation de la taxation du BD du 7 décembre 2016, à ce qu'il soit dit que les positions 2, 4, 5 et 6 de la décision « de taxation à l'importation [...] sont des effets de déménagement admis en franchise », à ce qu'il soit dit que les taxes perçues indûment leur soient remboursées, à ce que la DA soit déboutée de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions, le tout avec suite de frais et dépens (recours, p. 23). Ils concluent, subsidiairement, à l'annulation de la décision de la DA du 29 mai 2017 ainsi qu'au renvoi de la cause à la DA pour nouvelle décision (recours, p. 24).

E.b Les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu, de l'art. 14 al. 5 *ab initio* de l'ordonnance du 1^{er} novembre sur les douanes (OD, RS 631.01), de l'interdiction de l'arbitraire ainsi que du principe de l'égalité. En substance, ils estiment que l'art. 14 OD permet l'admission en franchise des effets de déménagement également pour la période antérieure à la prise effective du domicile en Suisse (cf. recours, p. 20).

F.

Dans ses observations responsives du 28 septembre 2017, l'autorité inférieure rappelle que le transfert de domicile des recourants a eu lieu le 30 janvier 2017. Dès lors, dans la mesure où la maison C. _____ SA a importé les biens des recourants le 12 septembre 2016 (A ci-avant), la loi excluait l'admission en franchise de ces envois antérieurs au transfert de domicile effectif (observations responsives, p. 3 s.).

G.

Le 20 octobre 2017, les recourants ont spontanément déposé une réplique. Selon eux, l'art. 14 al. 2 OD n'exige pas que le transfert de domicile soit achevé au moment de l'importation des biens en franchise (réplique, p. 4). Ils soutiennent également que les « envois ultérieurs » au sens de cette disposition se réfèrent « clairement à la première importation de biens » (réplique, p. 5). En définitive, rien ne permettrait donc de

conclure que les importations antérieures à la date du transfert effectif du domicile soient « explicitement ou implicitement exclues, aussi longtemps que la condition de proximité temporelle est respectée » (réplique, p. 6).

H.

L'autorité inférieure a renoncé à dupliquer (dossier, pièce 13).

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

Droit :

1.

1.1 En matière douanière, la procédure de recours est soumise aux dispositions générales sur la procédure fédérale (art. 116 al. 4 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.0219) pour autant que la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF en relation avec l'art. 2 al. 4 PA).

Les décisions de première instance des bureaux de douane peuvent faire l'objet d'un recours dans les soixante jours à compter de l'établissement de la décision de taxation auprès des directions d'arrondissement (art. 116 al. 1 et 3 LD). Les décisions en deuxième instance des directions d'arrondissement peuvent quant à elles faire l'objet d'un recours auprès du TAF (art. 116 al. 1^{bis} a contrario LD et art. 32 a contrario LTAF, ainsi que l'art. 31 en relation avec l'art. 33 let. d LTAF ; cf. arrêts du TAF A-917/2014 du 25 novembre 2014 consid. 1.1 et A-2890/2011 du 29 décembre 2011 consid. 1.1). Pour la procédure devant le Tribunal administratif fédéral, l'Administration fédérale des douanes (ci-après : AFD) est représentée par la Direction générale des douanes (ci-après : DGD ; art. 116 al. 2 LD).

1.2 Les recourants ont pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils sont directement atteints par la décision attaquée et jouissent sans conteste tous deux de la qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 29 mai 2017. Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 30 juin 2017, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond, en outre, aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Enfin, les recourants ont versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA).

1.3

1.3.1 Les recourant peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (cf. art. 116 al. 4 LD en relation avec l'art. 49 PA) ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.3.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, 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 (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 2, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 2.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 2).

1.4 Selon la jurisprudence fédérale, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si son texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celle-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; cf. ATF 141 III 444 consid. 2.1, ATF 131 II 361 consid. 4.2, ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-956/2016 du 23 octobre 2017 consid. 4.2.1.2 [décision attaquée devant le TF]). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. En particulier, le Tribunal ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 138 IV 65 consid. 4.3.1 ; cf. ATF 141 III 444 consid. 2.1, ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-956/2016 du 23 octobre 2017 consid. 4.2.1.2 [décision attaquée devant le TF] et A-6157/2014 du 19 mai 2016 consid. 5.1).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière.

2.

2.1

2.1.1 La législation douanière s'applique à l'impôt sur les importations de biens, pour autant que les dispositions spéciales de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) n'y dérogent pas (art. 50 LTVA ; arrêt du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.1.1 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012 [ci-après : Droit fiscal suisse], § 16 n° 376). L'importation de biens est soumise à l'impôt (art. 52 al. 1 let. a LTVA). La notion d'importation englobe en principe toute introduction de biens dans le territoire douanier, y compris les prestations de services et les droits y afférents (art. 52 al. 1 let. a LTVA ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.2, A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.1.3 et A-2675/2016 du 25 octobre 2016 consid. 2.3.3).

2.1.2 Tandis que l'assujettissement à la TVA à l'importation repose sur le seul passage du bien à travers la frontière, le calcul de cette TVA se fait à partir de la transaction qui a eu lieu entre l'importateur et le tiers ; autrement dit, ces impôts sont perçus sur la contre-prestation dont l'importateur s'est acquittée pour que le bien lui parvienne (art. 54 al. 1 let. a ss LTVA). En l'absence de transaction, le législateur fait intervenir, pour la TVA à l'importation, la notion de valeur marchande, la base imposable étant alors rattachée à cette dernière (art. 54 al. 1 let. g LTVA ; cf. arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.2.1 avec les réf. citées). Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays d'origine des biens, au moment de la naissance de la dette fiscale au sens de l'art. 56 LTVA et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir les mêmes biens. Doivent être intégrés dans la base de calcul, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus : les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse et lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir (art. 54 al. 3 let. a LTVA), ainsi que les frais de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu sur le territoire suisse auquel les biens doivent être acheminés au moment de la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA ; si ce lieu est inconnu, le lieu de destination est l'endroit sur le territoire suisse où le transbordement est effectué après la naissance de la dette fiscale (art. 54 al. 3 let. b LTVA). S'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'AFD peut procéder,

dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (art. 54 al. 4 LTVA). Lors de l'établissement de la base de calcul de l'impôt, les prix ou valeurs libellés en devises étrangères doivent être convertis en francs suisses au taux de change (vente) coté en bourse la veille de la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA (art. 54 al. 5 LTVA).

2.1.3 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 (arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.1, A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.1 [*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*] et A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 2.1). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1 et A-5936/2016 du 16 août 2017 consid. 2.1 avec les réf. citées).

2.2

2.2.1 La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. art. 47 al. 1 LD ainsi que les art. 33 LD et 60 OD et l'art. 16 de l'ordonnance du 4 avril 2007 de l'AFD sur les douanes [OD-AFD, RS 631.013] ; arrêt du TAF A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.2). La déclaration lie la personne assujettie à l'obligation de déclarer (BARBARA SCHMID, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Zollgesetz, 2009 [ci-après : AUTEUR, Zollgesetz], art. 18 n° 2 ; RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 33 n° 1 s. [*Grundsatz der Verbindlichkeit oder der Unabänderlichkeit*] dans le contexte de l'acceptation de la déclaration), mais elle peut être rectifiée par le bureau de douane (art. 18 al. 2 LD).

2.2.2 Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie 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 LD ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-4157/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.5, A-3935/2014 du 27 avril 2015 consid. 4.8 et A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.6) ; RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 2). Aussi, le contribuable 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 bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1).

2.2.3 Dans le délai fixé par l'AFD, la personne assujettie doit déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD ; cf. art. 24 al. 1 et 4 LD en relation avec l'art. 3 OD-AFD pour la présentation en douane et la déclaration sommaire ; cf. arrêt du TAF A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.3 ; HENZEN, Zollgesetz, art. 24 n° 9 qui précise que l'acceptation de la déclaration sommaire clôt la phase de présentation en douane). La destination douanière doit être consignée dans la déclaration en douane (art. 25 al. 2 LD). Le droit douanier exige un haut degré de diligence de la part des assujettis ; il leur demande de procéder à la déclaration complète et exacte de la marchandise (FF 2004 517, 551 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 3.1, A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1 avec les réf. citées ; HENZEN, Zollgesetz, art. 25 n° 3). La responsabilité pour une déclaration en bonne et due forme, c'est-à-dire complète et exacte, incombe à la personne assujettie à l'obligation de déclarer (arrêts du TAF A-2924/2016 du 23 mars 2017 consid. 2.2.1, A-2177/2016 du 19 juillet 2016 consid. 2.1, A-6362/2014 du 13 mars 2015 consid. 2.4).

2.2.4 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). Les personnes mentionnées à l'art. 26 LD sont cumulativement assujetties à l'obligation de déclarer (HENZEN, Zollgesetz, art. 26 n° 7 s. ; cf. art. 70 LD pour la dette douanière [consid. 2.3 ci-après]), ce qui signifie qu'elles le sont toutes et en principe sans rapport d'exclusion réciproque ou d'ordre spécifique. La législation douanière oblige ainsi 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 (arrêt du TAF A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 3.1).

2.2.5 Conformément à l'art. 34 al. 1 LD – dont l'application s'envisage en présence d'effets de déménagement (cf. arrêt du TAF A-2890/2011 du 29 décembre 2011) – la personne assujettie à l'obligation de déclarer peut rectifier ou retirer la déclaration en douane acceptée tant que les marchandises sont encore présentées et que le bureau de douane n'a pas constaté que les indications qui figurent dans la déclaration en douane ou dans les documents d'accompagnement sont inexacts (let. a) ou n'a pas ordonné de vérification (let. b ; art. 36 LD ; pour des développements sur l'erreur, ATF 142 II 433 et arrêts du TAF A-2924/2016 du 23 mars 2017, A-1746/2016 du 17 janvier 2017 et A-2893/2016 du 19 octobre 2016 ; MICHEL ANLIKER/CORINNE SCAGNET, Korrektur einer Zollanmeldung – eine kritische Würdigung der geltenden Rechtslage, in : Zollrevue 3/2017, p. 21 ss, en part. p. 30 sur le report de l'entrée en vigueur du nouveau processus relatif à la procédure de rectification fondée sur l'art. 34 LD [voir aussi la circulaire de l'AFD intitulée « nouveau processus relatif à la procédure de rectification fondée sur l'art. 34 LD du 25.08.2017]).

Par l'insertion de l'art. 34 LD, l'intention du législateur n'a cependant jamais été celle de vider de sa substance le principe même de l'obligation de déclarer fixé à l'art. 33 LD (cf. RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 11). En règle générale, la mise en œuvre d'une vérification par l'Administration douanière exclut ainsi la possibilité d'une rectification ou d'un retrait de la déclaration en douane (RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 14 et 20 [sur l'inapplicabilité de la PA, en vertu de l'art. 3 let. e PA, en cas d'application de l'art. 34 LD]). L'art. 35 al. 1 LD ajoute que le BD peut contrôler la déclaration en douane acceptée et les documents d'accompagnement en tout temps durant la procédure de taxation.

2.2.6 Si la personne assujettie entend faire valoir une franchise douanière (cf. consid. 2.4.1 ci-après), il convient au surplus d'observer l'art. 79 OD qui régit les indications dans la déclaration en douane (HENZEN, Zollgesetz, art. 25 n° 7). Le dépôt d'une demande d'exonération des droits de douane doit ainsi intervenir dans la déclaration en douane (art. 79 al. 1 let. a OD) avec les documents d'accompagnement nécessaires (art. 80 OD). Les marchandises non déclarées sont d'office placées sous régime douanier (art. 18 al. 3 LD), la taxation étant initiée dans le cas de l'évitement volontaire d'une déclaration (*willentliche Vermeidung einer Anmeldung*) ou de contrebande non intentionnelle (*Schmuggel ohne Absicht* ; SCHMID, Zollgesetz, art. 18 n° 7). En conséquence, la marchandise peut être taxée au taux le plus élevé applicable à son genre si elle n'a pas été déclarée (art. 19 al. 2 let. b LD).

2.2.7 L'art. 20 al. 1 OD-AFD précise encore que si le BD a constaté une inexactitude ou une lacune dans une déclaration en douane, il peut exiger de la personne assujettie à l'obligation de déclarer que la déclaration en douane soit rectifiée ou complétée. A défaut de présentation d'une déclaration en douane rectifiée ou complétée par l'assujetti, le BD peut taxer d'office les marchandises (art. 20 al. 2 OD-AFD ; RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 35 n° 8). Dans un but de prévention d'abus, la rectification de la déclaration en douane ne saurait, cela dit, avoir pour conséquence que la déclaration concernée s'étende à d'autres marchandises que celles initialement déclarées (cf. RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 1).

2.3 La dette douanière représente l'obligation de payer les droits de douane fixés par l'AFD (art. 68 LD). Elle naît en particulier au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD). Toute personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière est assujettie aux droits de douane et est ainsi débitrice de la dette douanière (art. 68 et 70 al. 2 let. a LD ; sur l'obligation de conduire les marchandises en application de l'art. 21 LD, cf. arrêt du TF 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 6.1). Cela englobe non seulement le conducteur de marchandise et son mandant au sens juridique du terme, mais également celui qui donne l'ordre, d'une quelconque manière, d'introduire une marchandise dans le territoire douanier (FF 2004 517, 590 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 4.1 et A-3637/2010 du 6 juillet 2011 consid. 2.4 ; REMO ARPAGAU, Das schweizerische Zollrecht, in : Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [éd.], Bâle 2007, n° 424 ; BEUSCH, Zollgesetz, art. 70 n° 4). Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujetti à l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA). La personne débitrice de la dette douanière est tenue de s'en acquitter ou, dans l'hypothèse où l'Administration des douanes l'exigerait, de la garantir (art. 70 al. 1 LD). Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du CO (art. 70 al. 3 LD).

2.4

2.4.1 L'importation de certains biens est franche d'impôt (art. 53 al. 1 LTVA). L'exception concerne notamment les biens admis en franchise de droits de douane (art. 53 al. 1 let. d LTVA). Il s'agit en particulier des effets de déménagement (art. 8 al. 2 let. c LD). Le Conseil fédéral a confirmé cette franchise par voie d'ordonnance, à certaines conditions (cf. art. 8 al. 2 LD en relation avec l'art. 14 OD). Les *effets de déménagement* sont des marchandises que les immigrants (cf. art. 14 al. 5 OD ; arrêt du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.2.1) 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). Pour être admis en franchise, les effets de déménagement doivent être importés à une date proche de celle du transfert de domicile (art. 14 al. 2 OD). La loi précise que les envois ultérieurs éventuels doivent être annoncés lors de la première importation (art. 14 al. 2 2^{ème} phrase 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'art. 14 al. 3 let. a OD 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).

2.4.2 Selon la jurisprudence, le domicile se définit d'après les art. 23 ss CC dans la législation douanière suisse (cf. déjà Archives 39 p. 134, p. 136). Partant, le domicile au sens civil est également déterminant dans le cadre de l'interprétation et de l'application (cf. art. 53 al. 1 let. d LTVA et 8 al. 2 let. c LD) de l'art. 14 OD (arrêts du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.2.2 et A-3505/2014 du 8 avril 2015 consid. 2.4). Le domicile d'une personne physique est dès lors au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir (art. 23 al. 1 CC), respectivement au lieu où se trouve le centre de ses intérêts. Le domicile implique ainsi la réunion de deux conditions ; l'une objective, la résidence, l'autre subjective, l'intention de s'établir (arrêts du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.2.3 et A-3505/2014 du 8 avril 2015 consid. 2.4.1). Nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles (art. 23 al. 2 CC).

2.4.3 Le formulaire 18.44 intitulé « Traitement en douane des effets de déménagement » précise encore que l'exonération des redevances doit être demandée lors de l'importation (cf. art. 79 OD ; consid. 2.2.6 ci-avant), et ce, au moyen du formulaire « Demande/Déclaration d'admission en franchise d'effets de déménagement » (ch. 1). Les effets de déménagement doivent par ailleurs être importés à une date proche de celle du transfert de domicile, c'est-à-dire au plus tard dans les deux ans à compter de la date du transfert de domicile (ch. 4). Ledit formulaire précise encore que les personnes qui ne sont pas présentes lors de l'importation remettent à leur mandataire, à l'attention du bureau de douane, le formulaire « Demande/Déclaration d'admission en franchise d'effets de

déménagement » signé ainsi que les documents mentionnés sous chiffre 2 (ch. 3).

3.

En l'espèce, il n'est pas contesté que le 5 juin 2015, les recourants ont déposé une demande d'autorisation de séjour à l'Office cantonal [...] et que le 9 juillet 2015, ils ont signé, par-devant notaire, l'acte d'achat de leur appartement sis à [...]. En outre, c'est un fait établi que les importations litigieuses sont intervenues le 12 septembre 2016.

Le litige porte ainsi principalement sur la question de savoir si les importations d'effets de déménagement antérieures au transfert de domicile d'un immigrant peuvent, ou non, être admises en franchise de droits de douane au sens de l'art. 14 OD. Les recourants considèrent que tel est le cas (recours, p. 20 ; dossier autorité inférieure, pièce 31, p. 2), l'autorité inférieure est d'un avis contraire (observations responsives, p. 5). Pour trancher ce litige, la Cour doit, dans un premier temps, aborder les conditions d'application de l'art. 14 OD à la lumière des circonstances du cas d'espèce (consid. 3.1). Dans un second temps, elle confrontera le résultat de ses considérations aux positions 2, 4, 5 et 6, soit aux marchandises dont le traitement douanier demeure litigieux (consid. 3.2).

A titre liminaire, il convient encore de préciser que c'est à juste titre que les recourants ne se prévalent pas spécifiquement d'une violation de l'art. 14 al. 4 OD (franchise pour 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). En effet, dès l'origine, l'acquisition de l'appartement à [...] (Suisse) n'a jamais été envisagée en tant que résidence secondaire (et le bien n'a d'ailleurs jamais été utilisé en tant que tel), raison pour laquelle l'application de la franchise de l'art. 14 al. 4 OD est d'emblée exclue (voir REGINE SCHLUCKEBIER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 53 LTVA n° 29).

3.1

3.1.1

3.1.1.1 En premier lieu, la Cour relève que la date de transfert de domicile au 30 janvier 2017 n'est pas contestée par les recourants (C.b. et D.a ci-avant ; recours, p. 5 ; dossier autorité inférieure, pièces 17a et 26, p. 9 et 16 ainsi que pièce 29a, p. 2 et pièce 31, p. 2). Pour la période antérieure

au 30 janvier 2017, les recourants ont en effet admis, pièces à l'appui, n'avoir séjourné qu'occasionnellement à [...] (Suisse) entre le moment d'acquisition de leur logement en juin 2015 et la prise de domicile effective le 30 janvier 2017 (cf. recours, p. 21 avec les pièces 22 [rapports de vol de la compagnie de jets privés] et 23 [relevés téléphoniques] ; dossier autorité inférieure, pièce 29a, p. 3 ss). Pour cette période, il manque la condition objective du domicile, à savoir la résidence en Suisse (consid. 2.4.2 ci-avant ; observations responsives, p. 4).

3.1.1.2 L'octroi par l'Office cantonal [...] d'attestations de résidence à chacun des deux recourants datées du 5 juin 2015 ne change rien à la date du transfert effectif de leur domicile (recours, pièces 5, 6 et 13 [autorisations de séjour B]). L'obtention desdites attestations était bien plus motivée par la nécessité de disposer d'un document officiel devant permettre aux recourants de finaliser l'acquisition de l'immeuble convoité en Suisse (observations responsives, p. 3 ; recours, pièce 4 ; dossier autorité inférieure, pièce 29a, p. 2 s.). Comme le relèvent les recourants, le lieu de dépôt des papiers d'identité ne serait d'ailleurs qu'un indice (dossier autorité inférieure, pièce 26, p. 14 en réf. à l'ATF 102 IV 162 consid. 2a ; arrêt du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.2.3).

Le temps écoulé entre l'acquisition de l'immeuble en juillet 2015 (recours, pièce 7) et le transfert effectif du domicile des recourants le 30 janvier 2017 n'est donc pas déterminant ici. La personne en charge des travaux d'aménagement intérieur de l'immeuble a par ailleurs confirmé l'absence de séjour des recourants dans l'appartement jusqu'à fin janvier 2017 (recours, pièce 8). La demande d'admission en franchise ultérieure à l'importation des recourants et qui est annexée au courrier de leur mandataire du 5 octobre 2016 s'avère quoi qu'il en soit inexacte car elle indique, comme date du transfert de domicile, le 5 juin 2015 (dossier autorité inférieure, pièce 7h). Les recourants admettent du reste que cette dernière date n'est pas pertinente s'agissant du « *dies a quo* de la notion de prise de domicile » (recours, p. 10 ; dossier autorité inférieure, pièce 26, p. 9).

3.1.1.3 En revanche, le Tribunal n'a pas à se prononcer plus avant, comme le souhaiteraient les recourants (réplique, p. 3 s.), sur l'éventuelle applicabilité d'une notion différente de domicile au regard de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP, RS 291). En effet, comme on l'a vu, il est admis que la notion de domicile se définit en droit douanier suisse d'après les règles du CC (consid. 2.4.2 ci-avant) et

que les définitions des art. 23 CC et 20 al. 1 let. a et al. 2 LDIP se recourent (arrêt du TAF A-3505/2014 du 8 avril 2015 consid. 2.4). Au demeurant, les recourants soutenaient encore l'applicabilité de l'art. 23 al. 1 CC pour la détermination de leur domicile au stade de la procédure devant la DA (dossier autorité inférieure, pièce 26, p. 14) ; leur argumentation paraît donc aujourd'hui contradictoire, bien que cela n'ait finalement pas d'incidence sur la notion même de domicile à appliquer.

La Cour retiendra dès lors la date du 30 janvier 2017 comme étant celle du transfert effectif de domicile des recourants en Suisse. Pour cette raison, la question de l'applicabilité de l'art. 14 al. 5 OD deuxième phrase ne se pose pas ici (recours, p. 17 ; observations responsives, p. 7), puisqu'elle implique un abandon du domicile en Suisse. Or, dans le contexte du présent litige, un tel abandon n'a jamais pu avoir lieu avant le 30 janvier 2017, et ce, faute pour les recourants d'avoir eu un domicile en Suisse avant cette date.

3.1.2 Ceci étant précisé, la Cour constate que les recourants remplissent la *qualité d'immigrants* (art. 14 al. 5 première phrase OD). En effet, ils sont tous les deux des personnes physiques ayant désormais transféré leur domicile en Suisse depuis le Royaume-Uni. La qualité légale d'immigrant est intrinsèquement liée à un transfert de domicile, lequel est ici intervenu à partir du 30 janvier 2017. Aux termes de l'art. 14 al. 5 OD, la loi se limite cependant à définir ladite qualité légale (« sont réputées »). Si elle est donnée, elle permet le cas échéant l'admission en franchise des effets de déménagement au sens de l'art. 14 al. 2 OD. Le grief de la violation de l'art. 14 al. 5 première phrase OD tel que soulevé par les recourants tombe ainsi à faux.

En effet, principalement pour ce motif, ils tentent semble-t-il d'obtenir l'admission en franchise des effets de déménagement pour la période antérieure au transfert effectif de leur domicile (cf. la systématique du recours, p. 17 ss). Or, il convient de bien distinguer entre, d'une part, la définition même de la qualité d'immigrant (art. 14 al. 5 première phrase OD) et, d'autre part, l'application de cette définition légale en vue d'une éventuelle admission en franchise des effets de déménagement importés par des immigrants (art. 14 al. 1 à 3 OD). En d'autres termes, la qualité d'immigrant, ici donnée, ne préjuge en rien l'examen nécessaire du respect des autres conditions légales du droit à l'admission en franchise des effets de déménagement ; le seul fait de répondre à la définition de l'« immigrant » au sens de la législation douanière n'implique pas le droit à pouvoir automatiquement bénéficier d'une admission en franchise pour les

effets de déménagement importés. Au demeurant, dans la mesure où la qualité d'« immigrant » reste somme toute étroitement liée à l'« effet de déménagement », il est douteux qu'une admission en franchise, pour une période antérieure à celle où la personne remplit ladite qualité, soit effectivement possible.

3.1.3

3.1.3.1 S'agissant ensuite plus spécifiquement de l'interprétation à reconnaître à l'expression légale « transfert de domicile » (art. 14 al. 2 OD), la Cour rappelle que la date de la prise de domicile définitive doit ici être fixée au 30 janvier 2017 (consid. 3.1.1 ci-avant). Du point de vue de l'interprétation littérale, en référence à la définition du terme « transfert » dans le dictionnaire Larousse, les recourants estiment à cet égard que ce terme impliquerait une action « qui est par essence continue et qui doit être considérée sur une certaine durée » (réplique, p. 5). Ils relèvent également que la durée du transfert de leur domicile était en l'occurrence justifiée par l'ameublement et l'aménagement intérieur de l'appartement acquis en Suisse (recours, p. 21). Ils ne sauraient toutefois être suivis dans leur argumentation.

3.1.3.2 En effet, nul ne peut avoir plusieurs domiciles à la fois (art. 23 al. 2 CC). Au sens de l'art. 14 al. 2 OD, le « transfert de domicile » se réfère ainsi nécessairement à un moment unique ; le domicile existe dans le territoire douanier ou il n'y existe pas. Il en va également de la sécurité juridique. Comme le relèvent d'ailleurs les recourants à juste titre, « le but des limitations de temps est d'empêcher les abus » (recours, p. 20), ce qui vaut mutatis mutandi pour la fixation de limites claires et précises s'agissant du « transfert de domicile ». De telles limites sont essentielles à l'application et à l'interprétation égale et uniforme des dispositions légales à l'ensemble des administrés (donc indépendamment de « situations particulières mais certainement pas unique[s] », recours, p. 19). L'on ne saurait ainsi conférer à la notion une interprétation à ce point extensive de manière à y inclure l'entier du processus de déménagement, au risque de contrevenir à l'interdiction de disposer de plusieurs domiciles à la fois (consid. 2.4.2 ci-avant). Cela reviendrait également à accorder une importance significative aux situations personnelles particulières sur lesquelles l'Administration douanière n'a aucune prise.

3.1.3.3 Appliquées à l'art. 14 al. 2 OD, ces considérations amènent la Cour au constat suivant : la notion de « transfert de domicile » ne vise pas le déménagement proprement dit – qui peut grandement varier d'un assujetti à l'autre y compris pour des motifs purement subjectifs – mais le transfert

effectif du domicile au sens civil (consid. 2.4.2 ci-avant) entre un territoire douanier étranger et le territoire douanier suisse. Le « transfert de domicile » au sens de l'art. 14 al. 2 OD ne peut pas être un processus continu (cf. recours, p. 19 ss). L'admettre reviendrait du reste à avaliser une inégalité de traitement potentielle entre, d'une part, les immigrants pouvant se permettre de déménager sur une longue durée et, d'autre part, ceux pour qui une telle manière de procéder est plus difficile, voire impossible (sur la notion de « date proche », consid. 3.1.4 ci-après). Or, il n'est pas admissible que les premiers bénéficient le cas échéant plus largement d'une possibilité de franchise douanière pour le motif que leur transfert de domicile a ou a pu prendre plus de temps. Pareille interprétation de la notion de « transfert de domicile » reste de toute manière confirmée par d'autres éléments.

3.1.3.4 Comme le relève donc à juste titre l'autorité inférieure (observations responsives, p. 4), la date de transfert de domicile constitue le pivot – la clé de voûte – de l'art. 14 OD ; elle se retrouve également implicitement à l'art. 14 al. 3 let. a OD. L'art. 14 al. 3 let. a OD doit ainsi être compris comme impliquant une utilisation nécessairement antérieure au transfert de domicile effectif dans le territoire douanier suisse (consid. 3.1.4.2 ci-après). Admettre en franchise des effets acquis par des immigrants postérieurement au transfert de domicile serait en contradiction avec les conditions, d'une part, que les marchandises aient été utilisées pour leur usage personnel durant au moins six mois (avant le transfert de domicile) et, d'autre part, de l'exigence de la continuité de leur utilisation sur le territoire douanier (après le transfert de domicile ; cf. CRD 1990-726 du 6 avril 1992). En son temps, par une décision du 28 août 1969, la Commission fédérale des recours en matière de douane avait du reste déjà confirmé la nécessité d'une utilisation antérieure au transfert de domicile pour l'admission en franchise (Archives 39 p. 134, 135 s. [en lien avec l'importation ultérieure au transfert de domicile d'un véhicule automobile et non admis en franchise] ; cf. arrêt du TAF A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 5.1.3 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Geiger/Schluckebier (édit.), MWSTG Kommentar, 2012, art. 53 n° 28 s.). Cette fonction de pivot du « transfert de domicile » exclut en définitive de lui concéder une interprétation souple et variable, c'est-à-dire selon les spécificités d'un cas d'espèce, au risque, sinon, de mettre en péril l'application même de l'art. 14 OD.

La notion de « transfert de domicile » au sens de l'art. 14 al. 2 OD doit ainsi être comprise comme visant le transfert effectif de domicile et non pas le processus matériel de transfert dudit domicile (déménagement). Pour des

motifs de sécurité et de prévisibilité juridiques que seule une limite claire et objective peut garantir, ledit transfert représente donc nécessairement un moment unique (« figé dans le temps »).

3.1.4

3.1.4.1 S'agissant ensuite de l'interprétation à reconnaître à l'expression « date proche » (cf. art. 14 al. 2 OD), elle est effectivement moins limpide que celle de « transfert de domicile » (consid. 3.1.3 ci-avant ; en allemand « im zeitlichen Zusammenhang mit der Wohnsitzverlegung »). Contrairement à ce que paraît considérer l'autorité inférieure (observations responsives, p. 4), la notion « d'envois ultérieurs éventuels » (art. 14 al. 2 2^{ème} phrase OD) n'apporte à ce titre guère de clarification. En effet, il reste possible de considérer que la référence de la loi à des envois ultérieurs implique précisément, a contrario, la possibilité d'envois antérieurs au transfert de domicile, respectivement à la première importation. D'après une interprétation littérale, l'on ne peut donc sans autre retenir que l'expression « date proche » viserait uniquement la période postérieure au transfert effectif de domicile. Le recours aux autres éléments d'interprétation conforte, cela dit, la position de l'autorité inférieure.

3.1.4.2 En effet, il convient bien plus de distinguer ici entre, d'une part, ce que la loi considère comme étant des effets de déménagement (art. 14 al. 3 OD : « sont réputés effets de déménagement ») et, d'autre part, la condition que ces effets soient importés à une date proche du transfert de domicile (art. 14 al. 2 OD : « doivent être importés ») en vue de leur admission en franchise (art. 14 al. 1 OD « les effets de déménagement importés par des immigrants sont admis en franchise »). Dès lors, seule une marchandise remplissant les critères légaux d'un « effet de déménagement » au sens de l'art. 14 al. 3 OD est susceptible d'être importée à une date proche de transfert de domicile conformément à l'art. 14 al. 2 OD.

Autrement dit, le premier élément (l'existence d'un effet de déménagement) est une condition d'application *sine qua non* du second (l'importation à une date proche du transfert de domicile). La réglementation de l'art. 14 OD n'a donc effectivement de sens que si l'on envisage, d'une part, l'art. 14 al. 3 let. a OD comme appréhendant un état de fait antérieur au transfert du domicile (consid. 3.1.3.4 ci-avant ; cf. arrêt du TAF A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 5.1.2 s.) de l'immigrant (cf. art. 14 al. 5 OD) et, d'autre part, l'art. 14 al. 2 OD comme visant un état de fait nécessairement postérieur audit transfert (observations responsives, p. 4). La lecture de l'art. 13 al. 4 aOD, qui se recoupe avec

l'actuel art. 14 LD, confirme, si besoin est, que l'importation était déjà conçue comme étant consécutive au transfert de domicile (« [...] mais au plus tard dans le délai de trois ans à compter du transfert de domicile »).

Contrairement à ce que soutiennent les recourants (recours, p. 18), l'art. 14 al. 3 let. a OD vise ainsi exclusivement la période antérieure au transfert de domicile, étant rappelé que la date dudit transfert est ici le 30 janvier 2017 et non la date d'entrée figurant sur le permis de séjour (cf. consid. 3.1.1 ci-avant). C'est d'ailleurs bien ainsi que l'épouse recourante a dû comprendre ces dispositions – traduites en anglais dans le formulaire concerné – en apposant sa signature sur la demande d'admission ultérieure en franchise par laquelle elle confirme « avoir utilisé à l'étranger, durant six mois au moins, les objets mentionnés dans la liste ci-jointe [...] et vouloir continuer à les utiliser lui-même [elle-même] en Suisse » (dossier autorité inférieure, pièce 7h).

3.1.4.3 Une interprétation systématique, téléologique et historique de la notion de « date proche » qui figure à l'art. 14 al. 2 OD conduit en conséquence à écarter la possibilité que cette expression vise également la période antérieure au transfert de domicile (observations responsives, p. 5). L'art. 14 al. 2 OD ne vise que la période postérieure au transfert effectif de domicile de l'immigrant. En tant qu'exception à l'assujettissement (art. 7 LD ; consid. 2.1.3 ci-avant ; cf. arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 [en lien avec l'art. 6 aLD dans le contexte systématique de l'assujettissement au contrôle douanier]), l'admission en franchise des effets de déménagement implique du reste une compréhension restrictive de la notion « de date proche » comme ne visant que la période postérieure au transfert de domicile. Les développements des recourants quant à la nécessité d'éviter de créer, par le biais d'une interprétation extensive de la norme fiscale, de nouveaux cas d'assujettissement (recours, p. 17 s. ; ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; cf. OBERSON, Droit fiscal suisse, § 3 n° 10 s), manquent, en tant que tels, leur cible ; il ne s'agit ici pas d'étendre l'assujettissement des recourants, mais bien plus d'adopter une interprétation restrictive des exceptions (franchise douanière) à un assujettissement dont le paradigme est général, du fait de l'importation d'un bien dans la territoire douanier (consid. 2.1.1 ci-avant). Au demeurant, il reste matériellement impossible pour l'Administration douanière de vérifier après chaque importation, par hypothèse antérieure au transfert de domicile, que les assujettis auront bel et bien ultérieurement transféré leur domicile dans le territoire douanier suisse (cf. observations responsives, p. 5). Une telle tâche ne saurait du

reste lui être imposée au regard du principe de l'auto-déclaration sur lequel repose le système douanier (consid. 2.2.2 ci-avant).

Vu les développements qui précèdent, la notion de « date proche » au sens de l'art. 14 al. 2 OD doit être comprise comme ne visant que la période postérieure au transfert de domicile d'un immigrant. Pour cette raison, le Formulaire 18.44 de l'AFD intitulé « Traitement douanier des effets de déménagement » (consid. 2.4.3 ci-avant) paraît conforme au droit. Les recourants ne se plaignent, cela dit, pas autrement de son éventuelle non-conformité avec le droit supérieur, de sorte que la Cour n'a ici pas à approfondir cette question.

La Cour poursuivra en revanche son examen en fonction, d'une part, de la marchandise non déclarée (consid. 3.2) et, d'autre part, de la marchandise incorrectement déclarée (consid. 3.3 s.).

3.2

3.2.1 Le document « présentation en douane » (cf. art. 24 LD), daté du 12 septembre 2016, ne fait pas état de l'importation de la *statue* [...] (position 2 ; dossier autorité inférieure, pièce 1a). Ce n'est qu'après une vérification ordonnée par le BD qu'il est apparu que ce bien n'avait pas été déclaré à l'importation (cf. art. 34 al.1 let. b LD qui interdit la rectification ou le retrait de la déclaration en douane lorsque le BD a ordonné une vérification). Les recourants auraient apparemment acheté ce bien le 8 juillet 2015 pour un prix de 84'000 Euros (recours, p. 8 et pièce 13 ; dossier autorité inférieure, pièces 1b, 16c et 26, p. 7). Sur le principe, la question d'une utilisation d'au moins six mois sur le territoire douanier avant le transfert de domicile aurait donc pu se poser en vue d'une éventuelle admission en franchise en application de l'art. 14 al. 3 OD. Plusieurs éléments empêchent toutefois pareille conclusion.

3.2.2 D'une part, la législation douanière exige des assujettis un haut degré de diligence dans la déclaration complète et exacte des biens importés (consid. 2.2.2 ss ci-avant). La déclaration du bien lors de son importation représente à ce titre une obligation essentielle (cf. art. 118 LD pour l'infraction de soustraction douanière [*Zollhinterziehung*] ; BRAND, Zollgesetz, art. 117 n° 6 sur l'obligation de diligence de la personne assujettie à l'obligation de déclarer). Du point de vue de la législation douanière, les recourants répondent à ce titre pleinement du comportement le cas échéant fautif de leurs employés, respectivement de leurs auxiliaires chargés de l'exécution du déménagement et de l'importation des marchandises en Suisse (cf. recours, p. 7 s. ; arrêt du

TAF A-1005/2014 du 11 février 2015 consid. 8.2.2). D'autre part, le dépôt d'une demande d'exonération des droits de douane doit intervenir dans la déclaration en douane, les marchandises non annoncées étant d'office placées sous un régime douanier de taxation au taux normal (consid. 2.2.6 ci-avant). Les recourants ne peuvent dès lors ici se prévaloir ultérieurement d'une admission en franchise d'un bien n'ayant volontairement ou non (cf. dossier autorité inférieure, pièce 4, p. 17 où l'assistante indique « I do not know anything about a bronze sculpture », p. 21 [où elle confirme la valeur de £7'000 mentionnée sur la facture de la société chargée du transport de la marchandise] ainsi que p. 60 et 64), pas été déclaré lors de son importation (cf. arrêt du TAF A-6930/2009 du 1^{er} septembre 2011 consid. 2.5 et 3.1 [au sujet de l'art. 34 LD]).

3.2.3 Au regard des exigences strictes posées par le droit douanier, l'argument de la bonne foi des recourants doit ici être sensiblement relativisé (cf. recours, p. 7 s. ; observations responsives, p. 6 s. ; dossier autorité inférieure, pièces 7a et 26, p. 6 s.). De même, la nouvelle présentation de déclaration effectuée le 5 octobre 2016 ne change rien à l'absence de déclaration initiale de la statue [...]. Tout au plus la nouvelle présentation était-elle susceptible d'avoir une incidence sur le taux de taxation, mais alors uniquement des autres marchandises incorrectement déclarées (cf. consid. 3.3 s. ci-après). En effet, la restitution pour rectification ou complément ne permet pas de rattraper une déclaration omise, mais a en principe uniquement une incidence sur la fixation de la taxation, le cas échéant d'office, des marchandises (cf. art. 20 al. 3 OD-AFD). Il ne paraît en revanche pas admissible d'étendre ultérieurement la déclaration en douane à d'autres marchandises que celles initialement déclarées (consid. 2.2.6 s. ci-avant).

Cela vaut a fortiori lorsque une marchandise – initialement non déclarée et d'une valeur non négligeable comme en l'occurrence la statue [...] – est uniquement découverte à la suite d'une vérification par l'Administration douanière. Du point de vue du droit douanier et sous réserve d'un éventuel changement de régime douanier à la suite d'une erreur (art. 88 OD ; cf. consid. 3.5.1 ci-après), les motifs à la source de l'absence de déclaration au moment de l'importation ne sont donc en principe pas déterminants. En vertu du principe d'auto-déclaration, un haut degré de diligence reste de toute manière attendu de la part des assujettis, laquelle s'étend au comportement fautif des auxiliaires mandatés tels que, par exemple, une société transitaire (consid. 2.2.3 s. ci-avant ; arrêt du TAF A-1005/2014 du 11 février 2015 consid. 8.2.2). Autrement dit, les recourants auraient dû déclarer correctement cette marchandise lors de

l'importation et ne peuvent ici se prévaloir ultérieurement d'une admission en franchise, laquelle devrait d'ailleurs en tout état de cause être refusée vu que l'importation est intervenue avant le transfert de domicile des recourants.

La taxation de la statue [...] par l'autorité inférieure ne prête ainsi pas le flanc à la critique.

3.3

3.3.1 S'agissant ensuite des *deux tableaux* (positions 4 et 5 ; dossier autorité inférieure, pièce 1a, 1b et 1c), la Cour constate que le document « Shipping Invoice », établi le 19 août 2016 par la société britannique [...], mentionne une valeur totale de £3'000 pour deux tableaux de [...] (« D » et E » ; dossier autorité inférieure, pièces 2a et 4, p. 11, 30 s., 37, 39, 44, 52, 56 et 61 ainsi que pièce 11 [« Fr. 4'483.– »]). L'épouse recourante aurait confirmé la valeur de £3'000 à son assistante (dossier autorité inférieure, pièce 4, p. 22). Un montant de TVA approximatif de Fr. 900.– figurant dans une facture n°823'214 de ladite maison à l'intention de l'épouse recourante, datée du 6 septembre 2016 et mentionnant en particulier deux tableaux, aurait également été payé à la maison C. _____ SA (dossier autorité inférieure, pièce 4, p. 25 ss).

3.3.2 Les deux postes pour les tableaux « D » et « E » de [...] figurent ainsi dans la présentation en douane du 12 septembre 2016, pour une valeur TVA de Fr. 4'483.- (dossier autorité inférieure, pièce 1a). Le document de rectification établi par le BD enseigne toutefois qu'il s'agirait en réalité d'un seul tableau de [...] (« F ») et d'un autre tableau mais de [...] (sans titre), pour une valeur TVA totale de Fr. 7'672.– (décision attaquée, p. 4 ; dossier autorité inférieure, pièces 1b, 1c et 3). Les indications ultérieures des recourants confirment qu'il s'agit bien de deux tableaux de ces deux peintres [...], d'une valeur, selon eux, de £1'500 chacun et qu'ils auraient acquis il y a 35 ans, d'après leurs indications (recours, p. 8 ; dossier autorité inférieure, pièce 7f ainsi que pièce 26 p. 7 et 15). Par lesdites indications ultérieures, les recourants admettent, à tout le moins implicitement, une déclaration initiale incorrecte des positions 4 et 5 s'agissant de la désignation de la marchandise.

3.3.3 D'après l'estimation de l'Administration douanière, le montant de £3'000 doit néanmoins encore être corrigé à Fr. 5'533.– pour le tableau de [...], respectivement à Fr. 2'139.– pour le tableau de [...] (observations responsives, p. 2). En tant que tel, les recourants ne contestent pas les estimations retenues par l'Administration douanière. L'Administration

douanière a quoi qu'il en soit procédé à une vérification complète et précise des marchandises, documents à l'appui (dossier autorité inférieure, pièces 8 et 11, p. 2). La Cour relève encore que, s'agissant du tableau de [...], le montant retenu par l'Administration douanière est même inférieur au montant annoncé par les recourants (observations responsives, p. 2 [Fr. 2'242.– au lieu de Fr. 2'139.–]). Enfin, dans la mesure où ils ont été importés avant le transfert de domicile au 30 janvier 2017, les deux tableaux ne peuvent de toute manière bénéficier de l'admission en franchise.

La taxation par l'autorité inférieure des tableaux incorrectement déclarés des peintres [...] (« F ») et [...] (sans titre) ne prête dès lors pas le flanc à la critique non plus.

3.4

3.4.1 S'agissant finalement de la statue « Tête de déesse » (position 6 ; dossier autorité inférieure, pièces 1a, 1b et 1c), la Cour remarque que, lors de l'importation, elle avait été déclarée en tant que « sculpture marbre » de 30cm et pour une valeur TVA de Fr. 3'169.– seulement (décision attaquée, p. 2 ; dossier autorité inférieure, pièce 1a). Donnant suite à la demande de documents complémentaires du BD (dossier autorité inférieure, pièce 12), les recourants ont ultérieurement produit la preuve d'achat de cette marchandise. Il en ressort que les recourants auraient acquis cette pièce antique le 8 juillet 2015 et pour un prix de 238'000 Euros (recours, p. 8 et pièce 13 ; dossier autorité inférieure, pièces 16a et 16c).

3.4.2 La différence entre la valeur déclarée et la valeur réelle de la position 6 est de près de Fr. 235'000.–. Sur la déclaration initiale ainsi que sur la facture de la société [...] (dossier autorité inférieure, pièce 4, p. 11), cette œuvre d'art a par ailleurs été datée de 1960. Or, toujours d'après la preuve d'achat de la statue « Tête de déesse » fournie par les recourants, son origine remonterait en réalité à la période sise entre le 2^{ème} et le 1^{er} siècle avant J.-C. (recours, pièce 13). Cette œuvre ayant du reste été acquise le 8 juillet 2015, soit un peu plus d'une année avant son importation en territoire douanier, il paraît objectivement effectivement que peu probable que les recourants – et leur assistante personnelle – n'aient pas su ou à tout le moins pu ou dû savoir qu'ils expédiaient un bien de cette valeur (observations responsives, p. 7). Dans la mesure où la marchandise a ici également été importée avant le transfert de domicile au 30 janvier 2017, elle ne peut de toute manière bénéficier de l'admission en franchise.

La taxation de la statue « Tête de déesse » est ainsi également conforme au droit.

3.5

3.5.1 Par souci d'exhaustivité, il reste encore à examiner si les recourants peuvent éventuellement se prévaloir d'un changement de régime douanier à la suite d'une erreur (art. 34 al. 3 et 4 let. a LD en relation avec l'art. 88 OD ; pour une présentation succincte du régime de l'erreur, RAEDERSDORF, Zollgesetz, art. 34 n° 15). Les recourants ne soulèvent certes pas formellement cet argument, mais il paraît ressortir de leur argumentation en ce qu'ils se prévalent de leur bonne foi s'agissant du contenu de la déclaration en douane lors de l'importation le 12 septembre 2016 (cf. recours, p. 7 s.). La Cour rejette cependant d'emblée l'existence d'une telle erreur. En effet, celle-ci ne peut être invoquée que pour autant qu'il eût été possible de la déceler au moment de la déclaration en douane initiale sur la base des documents d'accompagnement présentés avec celle-ci (art. 88 let. a OD).

Or, on l'a vu, la position 2 n'a pas été déclarée et n'a été découverte que suite à une vérification par le BD (consid. 3.2 ci-avant). Quant aux positions 4, 5 et 6 (consid. 3.3 s. ci-avant), incorrectement déclarées au moment de l'importation et également corrigées après vérification seulement, il n'était donc pas possible non plus de déceler l'erreur sur la seule base des documents d'accompagnement. L'on ne saurait à cet égard retenir que la vérification matérielle entreprise par l'Administration impliquerait une erreur aisément décelable au risque, sinon, de valider de nombreux abus potentiels ou réels. Quant à la question de la délivrance des autorisations nécessaires pour le nouveau régime douanier (art. 88 let. b OD), elle ne se pose pas ici.

3.5.2 Du point de vue de l'art. 34 al. 4 let. b LD, la Cour relève encore que les conditions requises pour une nouvelle taxation n'étaient pas déjà remplies au moment de l'acceptation de la déclaration en douane initiale le 12 septembre 2016 (cf. art. 89 OD). En effet, la position 2 n'avait pas été déclarée et les positions 4, 5 et 6 ne pouvaient bénéficier d'une admission en franchise en raison d'une importation antérieure au transfert effectif de domicile des recourants le 30 janvier 2017 (consid. 3.1.1 ci-avant).

3.6 Les recourants ne peuvent ainsi reprocher à l'autorité inférieure d'avoir versé dans l'arbitraire (recours, p. 21) en refusant d'admettre en franchise pour effets de déménagement les biens importés le 12 septembre 2016. Comme le rappelle à juste titre l'autorité inférieure (observations

responsives, p. 8), cette conclusion résulte bien plus d'une application correcte des dispositions légales. Quant au grief de la violation du principe de l'égalité (art. 8 Cst.), il doit également être rejeté (recours, p. 22). L'argument de l'égalité dans l'illégalité n'est par ailleurs recevable qu'exceptionnellement, à la condition non réalisée ici que l'Administration douanière perpétue une pratique illégale (cf. ATF 127 II 113 consid. 9b et ATF 122 II 446 consid. 4a ; arrêt du TF 2C_522/2009 du 17 mars 2010 consid. 6.3).

La Cour ne discerne pas en quoi, sous l'angle de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), la possession d'un permis de séjour « devrait suffire comme base à la demande » d'admission en franchise (recours, p. 22). Les recourants admettent en effet eux-mêmes que la date de transfert de leur domicile est intervenue le 30 janvier 2017 (cf. consid. 3.1.1.1) et pas le 5 juin 2015 (cf. consid. 3.1.1.2), cette dernière date correspondant pourtant à celle figurant sur leur permis de séjour respectifs. C'est ainsi la date du transfert de domicile effectif qui reste le pilier de l'art. 14 OD (consid. 3.1.3.4 ci-avant) ; la délivrance du permis de séjour ne représente à cet égard qu'un indice parmi d'autres (cf. arrêt du TAF A-2687/2016 du 22 décembre 2016 consid. 2.2.3).

Finalement, il n'y a pas non plus eu de violation du droit d'être entendu des recourants (art. 29 al. 2 Cst. ; recours, p. 16). Comme le rappellent du reste à juste titre les recourants, l'autorité n'a en effet pas à prendre position sur tous les moyens des parties et peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents. La motivation doit cependant permettre de suivre le raisonnement adopté – ce qui est le cas ici – étant précisé que l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite (cf. arrêt du TAF A-3061/2015 du 25 septembre 2017 consid. 3.1).

4.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours.

5.

5.1 Les frais de procédure sont fixés à Fr. 3'000.– (trois mille francs). Vu le rejet du recours, ils sont mis conjointement à la charge des recourants qui les supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et art. 6a du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ce

montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 3'000.– déjà versée (cf. art. 4 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 3'000.– (trois mille francs). Ils sont mis conjointement à la charge des recourants qui les supportent à parts égales et solidairement.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :