Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6866/2013

Arrêt du 2 janvier 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Marie-Chantal May Canellas, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____,
représentée par Maître Bernard Katz, Bridel, Katz & Dubuis, Avocats,
Avenue C.-F. Ramuz 60, Case postale 234, 1009 Pully,
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes AFD, Direction générale des douanes,
Division principale droit et redevances,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); impôt sur les importations; impôt sur les véhicules automobiles; perception subséquente.

Faits :

A.
A._____ a importé en 2009 vers la Suisse un véhicule Ferrari Enzo (numéro de châssis: […]). Ce dernier a été taxé par le bureau de douane de Martigny, en juillet 2009, sur la base d'une valeur de CHF 400'000.-.

B.
Dans sa décision du 13 avril 2012, l'Administration fédérale des douanes, Direction générale des douanes (ci-après: AFD) a fixé la valeur du véhicule précité à CHF 850'000.-, soit un montant supérieur de CHF 450'000.- à la valeur retenue lors de l'importation. Dans cette même décision, l'AFD a réclamé à A._____ la différence des redevances non perçues, soit une somme totale de CHF 60'140.45.-, à laquelle s'ajoute un montant de CHF 1'103.75.- relatif aux coûts inhérents à l'expertise, soit un montant total de CHF 61'244.20.-.

C.
Par recours du 11 mai 2012, A._____ a contesté la décision du 13 avril 2012 en s'opposant à l'expertise menée par l'AFD ainsi qu'à ses conclusions et a requis, dans un mémoire complémentaire du 25 septembre 2012, la mise en œuvre de mesures d'instructions supplémentaires, en particulier des auditions contradictoires entre elle, son époux B._____ ainsi que C._____ et D._____ du Garage X._____ à ….

D.
Par décision du 7 novembre 2013, l'AFD a rejeté le recours interjeté par A._____ ainsi que les mesures d'instruction demandées par cette dernière en confirmant les conclusions de sa décision du 13 avril 2012.

E.
Par recours du 6 décembre 2013, A._____ (ci-après la recourante) a contesté la décision du 7 novembre 2013 en considérant l'expertise ordonnée par l'AFD comme insuffisante pour procéder à l'estimation de la Ferrari Enzo importée et en demandant des mesures d'instruction, en particulier la production d'un dossier référencé auprès de l'AFD relatif à une enquête dont le garage X._____ aurait fait l'objet.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), 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 sur recours rendues par les directions d'arrondissement peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Dans les procédures devant le TAF, l'administration des douanes est représentée par la DGD (art. 116 LD). 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 d'assujettissement à la prestation a été rendue 7 novembre 2013 et a été notifiée au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 6 décembre 2013 et 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 La loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007, suivie par la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Aux termes de cette dernière, s'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure. Sur le plan du droit matériel, 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 une importation datant du 28 juillet 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la LD du 18 mars 2005, de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

1.2.2 Sur le plan du droit formel, 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; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012

du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). 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. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., 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 (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., Bâle 2013, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid.1.2).

1.3.2 Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b et 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2007/27 consid. 3.3), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 120 V 357consid. 1a). Le recourant doit notamment renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA). Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en

procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., n. 3.144; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 124 V 90consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d; arrêt du Tribunal fédéral 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

En revanche, 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 dispositions spéciales 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, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RHINOW et al., op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563). En droit fiscal, il en découle que l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5938/2011 du 4 juillet 2012 consid. 2.1.2; A-5166/2011 du 3 mai 2012 consid. 2.1.2)

1.3.3 Aux termes de l'art. 26 al. 1 PA, la partie ou son mandataire a le droit de consulter les pièces de la cause au siège de l'autorité appelée à statuer ou à celui d'une autorité cantonale désignée par elle. Une telle consultation s'étend aux pièces (en particulier les mémoires des parties et les observations responsives d'autorités, tous les actes servant de moyens de preuve ainsi que la copie de décisions notifiées) qui sont susceptibles de former la base de la décision d'une autorité. Ce droit d'accès au dossier doit être accordé même si son exercice n'influence en définitive pas la décision sur le fond. La consultation de pièces ne peut être ainsi refusée en arguant que ces dernières sont sans rapport avec l'issue de la

procédure. Au contraire, la partie qui l'exige doit être laissée seule juge de la pertinence des documents exigés (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 1B_287/2012 du 25 juin 2012 consid. 2.3). L'autorité peut refuser une demande de consultation si des intérêts publics ou privés importants ou l'intérêt d'une enquête officielle non encore close l'exigent (art. 27 al. 1 PA).

S'agissant des motifs susceptibles de conduire à un refus ou une restriction du droit de consulter le dossier, il convient de noter que n'importe quel intérêt privé (ou public [art. 27 al. 1 let. a PA]) opposé ne saurait suffire. Il appartient à l'autorité administrative ou, en cas de litige, au juge de déterminer, dans un cas particulier, si un intérêt concret à la conservation du secret l'emporte sur l'intérêt, par principe (également) important, à la consultation du dossier. Il serait inadmissible d'exclure du droit à la consultation certaines catégories de documents de façon générale. Un examen attentif et complet ainsi qu'une appréciation des intérêts en conflit doivent être entrepris par l'autorité compétente d'une manière conforme à son pouvoir d'appréciation et en tenant compte du principe de la proportionnalité (cf. ATF 115 V 297 consid. 2c ss et les réf. cit.). Enfin, selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à la partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves.

Quant à la portée du droit de consultation des pièces, il y a lieu de rappeler que ce droit se limite à la cause de la partie ("In ihrer Sache", art. 26 al. 1 PA) et ne va pas au-delà (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.255/2002 du 22 avril 2003 consid. 2.3; WALDMANN/OESCHGER in: Waldmann/Weissenberger, Praxiskommentar VwVG, Art. 26 N. 57). Ainsi, l'art. 26 PA n'octroie pas un droit de consulter le dossier d'autres procédures qui ne concernent pas la partie aussi longtemps que l'autorité n'en fait pas usage ou ne s'en sert pas pour bâtir une preuve ou un argument (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.294/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.1).

2.

Compte tenu de l'objet de la contestation, il appartient au Tribunal de rappeler les règles relatives au débiteur de l'impôt (droits de douane, TVA sur l'importation de biens, taxe sur l'importation de véhicules automobiles; cf. consid. 2.1). Puis, il y a lieu de développer les règles portant sur l'objet de l'impôt (TVA sur l'importation de biens, taxe sur l'importation de

véhicules automobiles; cf. consid. 2.2). Enfin, il s'agit de préciser les dispositions relatives au calcul de la base de l'impôt (cf. consid. 3.3).

2.1

2.1.1 Selon les art. 68 et 70 al. 2 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. Cette disposition englobe non seulement le conducteur de marchandise et leur 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 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3637/2010 du 6 juillet 2011 consid. 2.4 ; REMO ARPAGAUS, Das schweizerische Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [éd.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, Bâle 1999, p. 236, n. 424 ; MICHAEL BEUSCH, in: Kocher/Clavadetscher [éd.], Zollgesetz [ZG], Berne 2009, ad art. 70 n. 4 ; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, p. 550, n. 450). 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)

2.1.2 Aux termes de l'art. 75 al. 1 aLTVA est assujetti à l'impôt quiconque est assujetti aux droits de douane. Les droits de douane sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 70 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues (cf. art. 70 al. 3 LD). Selon l'art. 70 al. 1 LD, sont assujetties au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants. Ces dispositions doivent être interprétées de manière extensive, afin que toutes les personnes économiquement intéressées à l'importation des marchandises en cause répondent desdits droits (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2b; 107 Ib 199 consid. 6a-b; 89 I 545 consid. 4; arrêts du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 6.1; 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1 et 2A.552/2001 du 14 mai 2002 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 3.1; A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 4.1).

2.1.3 Aux termes de l'art. 12 al. 1 DPA, une contribution soustraite peut être perçue après coup ou restituée alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui

est tenu au paiement de la contribution ou celui qui a reçu l'allocation ou le subside (art. 12 al. 2 DPA). Dans ce cas, chaque personne tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que l'impôt sur les importations, peut être considérée comme le débiteur de la contribution soustraite dans la mesure où cette personne est considérée ipso facto comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; 2C_185/2013 du 16 juillet 2013 consid. 8.2; 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.1; 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11; A-7148/2010 du 19 décembre 2012 consid. 2.3; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, Bâle 2009, p. 556 ch. 477; ANDREAS EICKER ET AL., Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Berne 2012, p. 92 s.; MICHAEL BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 n. 12). A noter qu'en vertu de l'art. 88 al. 1 aLTVA et de l'art. 36 de la loi fédérale du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Limpauto, RS 641.51), la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) est applicable en matière d'impôt sur les importations.

Par conséquent, la personne assujettie, plus précisément le débiteur de l'impôt, est sans autre tenue de livrer la prestation. L'obligation de fournir la prestation due ne dépend pas de la procédure pénale, ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3; 2C_201/2013 du 24 janvier 2013 consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2). Ainsi, la personne assujettie est tenue à la restitution même si elle ne savait rien de sa fausse déclaration de douane et n'a tiré aucun avantage personnel des infractions commises (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6c/d; arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2006 du 2 février 2007 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 2.3.2; voir BEUSCH, in: Zollkommentar, Art. 70 n. 12). A ce titre, il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2; 115 Ib 358 consid. 3a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 3.2).

2.1.4 Aux termes de l'art. 103 al. 1 LTVA, la DPA est applicable à la poursuite pénale à l'exception de l'art. 63 al. 1 et al. 2, de l'art. 69 al. 2, de l'art. 73 al. 1 dernière phrase et de l'art. 77 al. 4 DPA. L'un des buts de l'art.

103 al. 1 LTVA est de régler la question de la relation entre une procédure administrative fondée sur la LTVA et une procédure pénale menée sur la base de la DPA (cf. BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 11 n. 123; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Berne 2012, n. 2703; PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts – Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, ST 2009, p. 497; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Schluckebier/Geiger [éd.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012, Art. 103 n. 2 ss.). Il importe de mentionner que la mise en œuvre de l'art. 103 al. 1 LTVA présuppose l'introduction d'une procédure pénale. De ce fait, cet article n'est pas applicable à une créance fiscale fondée sur l'art. 12 al. 1 DPA, dans la mesure où cette dernière est complètement indépendante de toute procédure pénale (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 7; A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 4.2.2; A-5477/2013 du 24 mars 2013 consid. 2.11). En effet, cette créance est autonome du fait qu'elle se base sur une infraction objective à la LTVA. Il ne s'agit pas d'une nouvelle créance mais bien d'une créance supplémentaire qui naît après la découverte d'infractions concernant des contributions soustraites (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5). L'art. 12 al. 1 DPA représente ainsi une base légale indépendante permettant une révision ultérieure de la taxation, au détriment de l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2008 2C_366/2007 consid. 5). Cela n'empêche toutefois pas l'utilisation des procès-verbaux pénaux à disposition dans la procédure administrative (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 3 mai 2007 2A.701/2006 consid. 5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3659/2012 du 3 février 2014 consid. 3.3.1; A-845/2011 du 7 février 2012 consid. 3.3)

2.2

2.2.1 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. Un chiffre d'affaires au sens de la TVA n'est donc pas nécessaire, de sorte que l'impôt

sur les importations est dû, alors même que le bien a été acquis sans contre-prestation, par exemple parce qu'il a été donné (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 3.3.2 et A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1; décision de la CRD 1996-013 du 13 novembre 1997 in: ASA 66 p. 590 consid. 3b; ALOIS CAMENZIND ET AL., 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.; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 4). De même, aux termes de l'art. 9 Limpauto, les personnes assujetties aux droits de douane sont soumises à un impôt sur les véhicules automobiles importés. Toute importation sur le territoire suisse de véhicules automobiles est soumise à l'impôt (art. 22 Limpauto).

2.2.2 La TVA à l'importation ne frappe pas une livraison de biens ou une prestation de services, mais bien l'importation de biens. Il y a certes un déplacement de biens qui est en jeu, et même souvent un transfert du pouvoir de disposer, mais il n'y a pas de livraison au sens technique des art. 5 et 6 aLTVA. Il n'y a donc pas de relation entre l'importation de biens et la livraison de biens (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 702 p. 400; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272). 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 créance 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. 1 al. 1 aLD, 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-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.3, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.2 et A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.2.2; décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b et 1996-013 du 13 novembre 1997 in: ASA 66 p. 590 consid. 3b). 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.). Il n'est donc nul besoin de l'existence d'un contrat de droit privé, de vente ou de commission ou encore d'un autre contrat entre un fournisseur et un acquéreur, qu'il s'agisse d'un contrat soumis au droit

suisse ou au droit étranger (cf. PASCAL MOLLARD ET AL, op. cit., ch. 713 p. 403).

2.3

2.3.1 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, ainsi que de l'impôt sur l'importation des automobiles, 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. 76 al. 1 let. a ss aLTVA, 24 al. 3 Limpauto). 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. 76 al. 1 let. g aLTVA; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 5; PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 269 ss p. 670).

2.3.2 L'impôt est, en particulier, perçu sur la contre-prestation si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission (cf. art. 76 al. 1 let. a aLTVA, 24 al. 3 Limpauto). Cela signifie qu'une relation bilatérale avec un caractère d'échange ou d'achat doit être présente. En outre, la prestation et la contre-prestation pécuniaire se font nécessairement face.

La contre-prestation qui entre en ligne de compte est la même que celle qui est déterminante sur territoire suisse. L'art. 76 al. 2 aLTVA le rappelle expressément. Le principe de base demeure donc: est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (art. 33 LTVA auquel renvoie l'art. 76 al. 2 aLTVA; cf. LAURENT LATTMANN, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 76 aLTVA; ALOIS CAMENZIND ET AL., op. cit., ch. 1956 ss p. 671 s.).

Il s'ensuit donc que, s'agissant de la base de calcul, les autres dispositions légales, la pratique et la jurisprudence en matière de TVA sur territoire suisse peuvent être reprises, mutatis mutandis, en matière de TVA à l'importation (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 269 ss p. 670). L'art. 76 al. 3 aLTVA ajoute cependant deux éléments qui, même non compris dans la contre-prestation convenue, font partie de la base imposable, à savoir les éléments de coûts supplémentaires et les frais accessoires

survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse. Doivent ainsi également être intégrés dans la base de calcul les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir (cf. art. 76 al. 3 let. a aLTVA). Les frais accessoires comprennent, quant à eux, les commissions, les frais d'emballage, les frais de transport et les frais d'assurance, mais la liste n'est pas exhaustive (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., ch. 280 ss p. 671 s.; LATTMANN, op. cit., ch. 12 s. ad art. 76 aLTVA; ALOIS CAMENZIND ET AL., op. cit., ch. 1958 ss p. 672 s.).

Par ailleurs, pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale ayant valeur décisive (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les réf. cit.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1; A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2).

2.3.3 Si le calcul de l'impôt ne peut être effectué sur la base de la contre-prestation, la TVA à l'importation peut être perçue à la valeur marchande (art. 76 al. 1 let. b aLTVA; voir en particulier les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8136/2010 du 1er novembre 2011 consid. 3.1; A-6977/2009 du 29 novembre 2010 consid. 5). Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant du pays d'origine du bien, au moment de la naissance de la créance fiscale. Comme cela a été rappelé ci-devant, il y a lieu d'intégrer dans la base de calcul pour autant qu'ils ne soient pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation ainsi que les frais accessoires tels que les commissions, les frais d'emballage, les frais de transport et les frais d'assurance survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse.

2.3.4 S'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, ne permettant pas de procéder au calcul de la valeur marchande, l'AFD peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (art. 76 al. 3 aLTVA, 24 al. 3 Limpauto; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2012 consid. 10). Dans ce cas, l'estimation de l'AFD doit respecter

toutes les règles habituelles en matière d'estimation et toute la jurisprudence rendue en matière de TVA sur territoire suisse (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 674 n. marg. 302; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10.4)

En particulier, l'AFD doit motiver l'estimation et révéler sur quelles méthodes elle repose. Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; voir également, PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 881 s. ch. 277 s.).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFD a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFD. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3).

Dans un troisième temps, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes

erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

3.
3.1 En l'espèce, il convient de procéder en trois étapes. Tout d'abord, il y aura lieu d'analyser la problématique du débiteur de l'impôt (cf. consid. 3.2). Puis, il s'agira d'examiner si la base de calcul de l'impôt peut être établie sur la contre-prestation ou la valeur marchande, avant de déterminer, le cas échéant, si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies (cf. consid. 3.3). Enfin, il s'agira d'examiner, dans ce cadre précis, l'exactitude de l'estimation en analysant la méthode mise en œuvre par l'AFD, tout en établissant dans quelle mesure la recourante parvient à en démontrer le caractère inexact (cf. consid. 3.4).

3.2 A titre préliminaire, il s'agit de procéder à l'examen de l'argument de la recourante qui nie sa qualité de débitrice de la créance fiscale. Tout d'abord, il ressort clairement du dossier que la recourante a conduit ou, au moins, fait conduire la voiture importée à travers la frontière. En effet, la facture du 17 juillet 2009 sur laquelle elle s'appuie et qu'elle cite à maintes reprises pour justifier le prix de vente mentionne très clairement sa qualité d'acquéreuse de la Ferrari Enzo. De plus, elle admet à de nombreuses reprises avoir procédé à l'acquisition de cette voiture en utilisant le Garage X._____ comme intermédiaire sans parvenir à démontrer que seul ce dernier aurait importé le véhicule litigieux en Suisse. Ainsi, il ne fait aucun doute que la recourante était la débitrice tant des droits de douane que de l'impôt sur les importations au sens de l'art. 70 LD, ainsi que de l'impôt sur les véhicules automobiles importés (cf. consid. 2.1).

3.3 En l'état, doit cependant encore être examinée la question de la base de calcul en matière de TVA à l'importation et d'impôt à l'importation des véhicules automobiles.
3.3.1 En premier lieu, il y a lieu de rappeler qu'un calcul de la base de l'impôt fondé sur la contre-prestation présuppose l'exécution d'un contrat de vente (cf. 2.3.2), ce qu'aucune pièce du dossier ne permet de confirmer. A ce titre, on ne saurait se fonder sur la facture du 17 juillet 2009 relative à la Ferrari Enzo importée et adressée à la recourante pour en déduire qu'un contrat de vente ait été conclu. Tout d'abord, si l'on adopte un point de vue économique, dont on rappelle le caractère déterminant (cf. consid. 2.3.2), il y a lieu de douter sérieusement de l'exécution effective d'un contrat de vente entre les parties. En effet, l'absence de flux financiers entre la

recourante et la société F._____ représente un indice important permettant de démontrer l'inexistence d'un échange tangible de prestations. De même, on ne saurait accepter les allégations de la recourante selon lesquelles l'acquisition de la Ferrari Enzo aurait fait l'objet d'une compensation de créances dans la mesure où la nature de ces dernières ne ressort pas explicitement du dossier. Par ailleurs, aucune pièce ne permet de démontrer l'existence de créances de la société F._____ à l'encontre de la recourante, ce qui serait le seul élément permettant de justifier l'absence de flux financiers. Sans posséder de telles preuves, il y a lieu de se fonder uniquement sur les indices économiques démontrant l'inexistence d'un contrat de vente.

D'ailleurs, même si l'on s'écartait de cette interprétation économique, l'analyse fondée sur le droit privé n'aboutirait pas à un résultat différent. La facture du 17 juillet 2009 ne pourrait dans tous les cas pas être retenue comme preuve de l'existence d'un contrat de vente valable malgré le fait qu'elle mentionne l'objet de la vente, l'assentiment des parties ainsi que le prix de la voiture importée. En effet, il apparaît que la recourante est à la fois émettrice et destinatrice de ladite facture. Si cette dernière lui est bien adressée, elle la signe comme vendeuse pour le compte de la société F._____. Cette constellation devrait en droit privé être qualifiée de contrat avec soi-même dans la mesure où la recourante agissant comme représentante de la société F._____ se vend elle-même un objet de cette dernière.

Or la jurisprudence et la doctrine ont largement admis qu'un tel contrat est fondamentalement inadmissible, soit illicite, sauf s'il n'existe aucun risque de lésion des intérêts du représenté ou que celui-ci y consent (cf. ATF 126 III 361 consid. 3a; arrêt du Tribunal fédéral 4C.35/2005 consid. 3), ce dont il est permis de douter fortement en l'occurrence. En effet, la société F._____, en liquidation, avait un intérêt certain à obtenir le meilleur prix pour le véhicule vendu, ce dont doute le Tribunal de céans, dès lors que la recourante elle-même qualifie le prix convenu de "prix d'ami", sans que le dossier ne témoigne d'un consentement clair de la société F._____. Enfin, on ne saurait se fonder sur les déclarations du mari de la recourante, invoquant une simple erreur, alors même que la vente d'une Mercedes SLR Cabriolet le 31 octobre 2010 et d'une Ferrari 612 Scaglietti le 17 mai 2010, près d'une année après l'importation de la Ferrari Enzo, a été faite exactement de la même manière, la recourante signant pour le compte de la société F._____. Dès lors, aux yeux du Tribunal de céans, il n'est plus possible de procéder au calcul de la base de l'impôt en se fondant sur la contre-prestation, du fait de l'inexistence de la base contractuelle.

3.3.2 Il reste à examiner si l'impôt peut être perçu à la valeur marchande (art. 76 al. 1 let. b aLTVA), en examinant si le dossier contient suffisamment d'indications permettant de déterminer la valeur au moment de l'importation. Le caractère particulier, voire unique, de la Ferrari Enzo importée, qui est un produit de luxe se distinguant par sa rareté et son exclusivité, ne permet pas de procéder au calcul de la valeur en se fondant sur les données économiques de production, de coûts ou encore de frais. Même l'offre d'une autre Ferrari Enzo relevée par l'expertise menée par la société E._____, proposée en date du 15 septembre 2009 pour une valeur de CHF 1'048'800.-, n'est pas suffisante pour parvenir à établir la valeur marchande de la Ferrari Enzo importée. En effet, celle-ci étant un véhicule de collection haut de gamme reconnu internationalement et de production très limitée, il est difficile de procéder à une comparaison entre des véhicules issus de la même série, tant leur valeur risque de varier fortement en fonction de l'environnement de vente, des parties concernées, de l'utilisation faite du véhicule, ainsi que des données techniques particulières liées à la Ferrari en question. Ainsi, le manque d'indications de valeur claires et le doute important quant à l'exactitude de la déclaration en douane ne permettent pas de procéder au calcul de la valeur marchande et nécessitent de procéder à l'estimation de la Ferrari Enzo importée.

3.4

3.4.1 Cela dit, il sied désormais de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFD. Afin de déterminer le prix de la voiture importée, l'AFD a multiplié les démarches avant de retenir une estimation de CHF 850'000.-. Le 10 décembre 2009, elle s'est enquise par téléphone auprès du Garage Y._____ Genève qui, sur la base des documents d'importation a mentionné un prix plus ou moins supérieure à CHF 800'000.-. Le 31 juillet 2011, le garage Z._____ a confirmé de la même manière qu'en juillet 2009 le prix de ce type de voiture se montait à CHF 1 million. Le dossier contient encore des annonces internet du 24 octobre 2012 pour une Ferrari Enzo évaluée à CHF 1'350'000.-, une autre évaluée à CHF 1'150'000, une autre encore à CHF 1'148'000.- puis diverses annonces étrangères dans lesquelles les Ferrari Enzo présentées sont évaluées de 591'930 Euros à 990'000 Euros. Enfin, E._____ chargé de l'expertise parvient à estimer la valeur du véhicule entre CHF 850'000.- et CHF 900'000.- au moment de l'importation. S'agissant de la méthode retenue par l'AFC, se basant essentiellement sur cette dernière expertise, elle ne paraît pas, comme on va le voir, inadéquate dans le cas d'espèce.

3.4.1.1 Tout d'abord, il y a lieu de rappeler que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par l'AFD et il n'y a, en l'occurrence, rien à redire au fait que l'administration a choisi de recourir à une expertise objective, entre autres moyens pour estimer le prix de l'automobile importée. Quant à cette dernière, elle paraît entièrement suffisante. En effet, la méthodologie de l'expert n'apparaît pas erronée dans la mesure où ce dernier avait pour mandat d'évaluer non pas l'état de la Ferrari Enzo No (…) de la recourante, mais bien le prix qu'une voiture d'une telle série pouvait avoir au cours du marché et au moment de l'importation (cet élément est ici décisif). Il ne s'agissait pas pour lui d'examiner le prix au moment de l'expertise en question en vue d'une éventuelle revente, mais plutôt celui au moment de l'importation en Suisse, alors même qu'aucune des parties n'avait prétendu que le véhicule avait été endommagé, ni qu'il avait un défaut dans ses parties mécaniques ou techniques ou encore que sa fonctionnalité pouvait expliquer un prix de vente aussi bas.

De plus, l'expertise n'avait pas pour dessein d'analyser en premier lieu les capacités du véhicule par un examen détaillé ou un essai, lequel n'aurait en aucun cas contribué à renforcer sa force probante. Dans la mesure où, pour être pris en compte, un défaut doit exister au moment du franchissement de la frontière, l'allégation du recourante selon laquelle l'expertise aurait dû procéder à une analyse complète pour les déceler est sans fondement, dans la mesure où la recourante elle-même n'a jamais revendiqué l'existence d'un tel défaut pour expliquer le prix d'importation particulièrement bas. Il apparaît ainsi contradictoire que cette dernière souhaite qu'une expertise postérieure établisse l'éventuelle existence d'un défaut pour expliquer le prix choisi, alors que cette dernière n'en avait pas connaissance. On ne saurait donc soutenir que l'expertise, qui ne procède pas à l'examen détaillé de l'état de fonctionnement du véhicule en question, est incomplète.

3.4.1.2 En outre, il y a lieu de relever qu'en se fondant sur la valeur la plus basse de la fourchette établie par l'expertise, inférieure aux autres renseignements obtenus quant au prix d'une Ferrari Enzo, l'AFD a fait un usage correct de son pouvoir d'appréciation, que le Tribunal de céans ne revoit en tout état de cause qu'avec retenue. Le choix de cette valeur inférieure ne prête pas flanc à la critique et pour cause. L'AFD s'est fondée sur la valeur la plus favorable à la recourante, ce que cette dernière ne conteste d'ailleurs pas spécifiquement.

Par conséquent, il n'existe nulle raison de corriger l'estimation en cause, dans la mesure où l'AFD a fait un usage correcte de son pouvoir d'appréciation, en se fondant sur une multitude d'indices concordants, lui permettant d'estimer correctement la valeur du véhicule litigieux.

3.4.2

3.4.2.1 Il appartient enfin au Tribunal de céans d'examiner dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFD. A titre liminaire, il y a lieu de relever que la recourante conteste essentiellement l'expertise sur laquelle s'est fondée l'AFD pour procéder à son estimation. S'agissant du résultat de l'estimation propre, en revanche, elle se contente principalement d'alléguer que le prix choisi par elle était aussi bas, du fait de l'effondrement du marché du luxe consécutif à la crise financière ayant éclaté en 2008. Or, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFC à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires afin d'attester le caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. En l'occurrence, la recourante n'apporte pas une telle preuve, loin s'en faut. En effet, les griefs soulevés par la recourante dans son mémoire de recours restent à l'état d'allégations dont aucune pièce du dossier ne parvient à démontrer la pertinence.

3.4.2.2 Tout d'abord, on ne saurait tirer de la simple allégation de la recourante relative à la crise financière une justification pour le prix de la Ferrari Enzo importée, dans la mesure où l'argument inverse apparaît tout autant vraisemblable. En effet, on pourrait souligner que l'exclusivité particulière de la voiture en question, ainsi que sa rareté soulignée à maintes reprises par la recourante dans le dossier, en font un objet particulier non soumis aux conditions de marché usuelles, dont le prix, de ce fait, reste stable. Il appert même que de nombreux indices permettraient de confirmer ce point, en particulier l'expertise menée par E._____.

En outre, ladite expertise, qui apparaît satisfaisante (cf. consid. 3.4.1.1), est renforcée par un faisceau d'indices convergents, dont la recourante n'est pas parvenue à démontrer le manque de caractère probant dans son recours. En effet, l'ensemble des offres et exemples de vente de Ferrari Enzo entre 2009 et 2012, rassemblées dans le dossier, mentionnent à chaque fois un prix supérieur à CHF 800'000.- lequel tend même à être beaucoup plus élevé que la fourchette définie par E._____, ainsi que l'estimation finale retenue par l'AFD. En particulier, il y a lieu de relever qu'aucune des offres présentées n'approchaient – loin s'en faut – le prix de

CHF 400'000.- convenu dans la facture du 17 juillet 2009 et que la recourante n'est pas parvenue à établir, à l'aide de preuves ou d'indices, qu'un prix aussi bas pouvait correspondre à la valeur d'une Ferrari Enzo.

De plus, même D._____ du Garage X._____, reconnaissant avoir fixé en accord avec cette dernière le prix de CHF 400'000.-, mentionne s'être basé sur les critères d'amortissement d'une voiture normale, en tenant compte des années et du kilométrage et en écartant tous critères spéculatifs (cf. Dossier pce 61 p. 4). Il reconnaît par ailleurs que la valeur du marché pouvait être plus élevée à ce moment-là, mais que, dans la mesure où la transaction concernée n'était pas une vente, il n'y avait pas lieu de retenir une telle valeur ou de procéder à un tel échange à la valeur du marché. On ne saurait donc accepter l'argument de la recourante, se fondant sur l'expertise du Garage X._____, pour arguer que le prix de CHF 400'000.- se base bien sur des éléments objectifs, dans la mesure où le garagiste reconnaît avoir évalué cet objet de luxe comme une voiture normale, sans prendre en considération la valeur du marché, ni les caractéristiques spécifiques d'une Ferrari Enzo.

3.4.2.3 Enfin, la recourante se plaint à de multiples reprises dans le dossier que l'AFD n'a pas souhaité procéder à l'audition, en sa présence, de C._____, directeur du Garage X._____ de D._____, père de celui-ci, et de B._____, son époux. Une telle audition n'aurait pourtant en rien modifié l'appréciation des preuves. En effet, il n'apparaît pas de manière claire quelles nouvelles preuves pouvaient être apportées par une telle audition à caractère contradictoire, dans la mesure où chacune des personnes nommées par la recourante a déjà fait l'objet d'une audition indépendante par l'AFD, sans que les propos relevés n'entrent en contradiction ou ne forment une preuve utilisée contre la recourante. De ce fait, une telle audition n'aurait pas été propre à entamer la conviction que l'autorité s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire.

Quant à la consultation du dossier, le Tribunal de céans rappelle que le droit de consultation des pièces se limite à la cause en question et qu'il n'y a pas lieu d'accorder ce droit à des dossiers d'autres procédures ne concernant pas la partie (cf. consid. 1.3.3). Or, la recourante a demandé accès à un dossier de la procédure visant C._____ et D._____, référencé au n° (…), à laquelle elle n'est pas partie et qui ne la concerne pas directement, sans voir que la portée de son droit de consultation des pièces se limite à sa propre procédure. L'autorité inférieure pouvait donc refuser l'accès à cet autre dossier, d'autant plus qu'elle a transmis dans un

courrier du 10 juillet 2013 les questions et réponses du procès-verbal d'interrogatoire de C._____ et D._____ relatives à la Ferrari Enzo châssis no (…). D'autre part, il y a lieu de relever que l'autorité inférieure ne s'appuie, pour sa décision, que sur des extraits transmis à la recourante et sur lesquels cette dernière a déjà pu s'exprimer. Ainsi, la consultation du dossier référencé au n° (…), demandée par des mesures d'instructions, doit être refusée. Enfin, on rappellera que l'état de fait est clair et que la conviction du Tribunal de céans peut être acquise grâce aux seules pièces versées au dossier. Il y a donc lieu de refuser les autres mesures d'instruction sollicitées par la recourante, en procédant à une appréciation anticipée des preuves.

Par conséquent, il apparaît clairement que la recourante n'a su démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFD. En d'autres termes, il ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle l'AFD a procédé ne correspond manifestement pas à la réalité. Ainsi, il y a lieu de considérer que l'estimation a été correctement établie. Le recours doit donc être rejeté.

4.
Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 3'300.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

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 de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. […] ; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 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 :