Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7933/2008
{T 0/2}

Arrêt du 8 février 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, André Moser, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

société X._____, ***,
représentée par Maître Y._____, avocat, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Direction générale des douanes, Monbijoustrasse 40,
3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Douanes; perception subséquente de la TVA à l'importation.

Faits :

A.
La société X._____ est une société anonyme sise à ***, ayant pour but l'importation et l'exportation de caviar ainsi que de tout produit oriental et de l'artisanat.

Une enquête douanière instruite par la Section des enquêtes (depuis le 1er janvier 2008 : Section antifraude douanière) de la Direction d'arrondissement des douanes de Genève (ci-après : Section des enquêtes) a établi que, durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006, la société X._____ avait commandé et reçu des tapis, tableaux et objets de l'artisanat provenant de fournisseurs étrangers. Les dédouanements à l'importation de ces marchandises avaient été effectués sur la base de factures ne reprenant pas les valeurs réelles, mais des montants minorés.

B.
Le 20 août 2007, la Section des enquêtes a notifié à la société X._____ une décision de perception subséquente de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) sur les importations, d'un montant de Fr. 70'202.40. Elle a considéré que les factures, accompagnant les envois des marchandises importées et présentées lors des dédouanements à l'importation, ne représentaient pas la valeur réelle des biens. La base de calcul pour la perception de la TVA à l'importation a été fixée par la Section des enquêtes en se fondant sur les factures trouvées lors de l'enquête douanière et mentionnant les valeurs réelles, ainsi que sur les déclarations faites par Z._____, administrateur de la société X._____, lors de ses interrogatoires.

C.
Par recours du 11 septembre 2007, la société X._____, représentée par Maître Y._____, a déféré la décision du 20 août 2007 de la Section des enquêtes à la Direction générale des douanes (ci-après : DGD). Elle a conclu à la libération de la perception subséquente des redevances de la TVA à l'importation. En substance, elle a fait valoir que l'essentiel des tapis, tableaux et objets de l'artisanat importés l'avaient été en consignation, qu'une très grande partie de cette marchandise avait été réexportée et qu'elle n'avait donc fait l'objet d'aucune vente en Suisse. De l'avis de la société, les valeurs des biens réexportés auraient dû être déduites de la base de calcul

retenue pour la perception de la TVA à l'importation. En effet, elle n'avait pas, lors des réexportations, procédé à la récupération de la TVA payée.

Par courrier du 15 août 2008, la DGD a répondu provisoirement à la société X._____, en l'invitant à retirer son recours ou à verser l'avance de frais. Par lettre du 11 septembre 2008, cette société a informé la DGD qu'elle désirait maintenir son recours. Elle s'est acquitté de l'avance de frais le 12 septembre 2008.

D.
Par décision du 6 novembre 2008, la DGD a rejeté le recours et confirmé la perception subséquente de la TVA à l'importation. Elle a exposé que - d'après les justificatifs (factures) séquestrés lors de l'enquête douanière, ainsi que les déclarations faites par Z._____, administrateur de la société X._____, lors de ses interrogatoires - les montants déclarés lors des importations ne correspondaient pas aux valeurs réelles, mais étaient beaucoup plus bas. L'impôt sur les importations devait, en particulier, se calculer sur les contre-prestations que la société avait effectivement payées aux fournisseurs (factures «réelles»). La DGD a considéré que la société X._____ appartenait au cercle des assujettis définis à l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), en tant que mandante à raison des actes de son organe et, en tous les cas, de personne pour le compte de laquelle les marchandises avaient été importées. A son sens, les conditions d'un remboursement pour cause de réexportation n'étaient, au surplus, pas réalisées.

E.
Agissant par son mandataire, la société X._____ (ci-après : la recourante) interjette recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle reprend pour l'essentiel l'argumentation qu'elle avait déjà développée devant la DGD. En outre, elle soutient avoir déclaré toutes les marchandises importées sur la base des listes de prix établies par ses fournisseurs à l'étranger, pour des raisons propres à ces derniers. La recourante expose également que de nombreux biens figurant sur les listes ayant été réexportés, aucune contre-prestation n'a été versée pour la plupart des marchandises importées, de sorte que l'Administration fédérale des douanes (ci-après : AFD) n'a, à son sens, subi aucun dommage.

Finalement, elle estime que les raisonnements de la DGD au sujet de la consignation sont erronés.

Dans sa réponse du 27 février 2009, la DGD conclut au rejet du recours.

Droit :

1.

1.1 Aux termes de l'art. 33 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le recours est recevable contre les décisions des départements et des unités de l'administration fédérale qui leur sont subordonnées ou administrativement rattachées. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF). Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision.

En l'occurrence, le recours du 10 décembre 2008 contre la décision sur recours de la DGD du 6 novembre 2008 a été interjeté dans le délai légal auprès du Tribunal administratif fédéral, lequel est effectivement compétent. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées à l'art. 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.2 Le 1er janvier 2010 la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur. Selon l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 113 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Aux termes de l'art. 112 al. 2 LTVA, l'ancien droit est applicable aux prestations fournies avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi ainsi qu'aux importations de biens pour lesquelles la dette au titre de l'impôt sur les importations est née avant son entrée en vigueur. Ainsi, les opérations effectuées avant le 1er janvier 2010, mais après l'entrée en vigueur le 1er janvier 2001 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA, RO 2000 1300), restent

soumises à l'aLTVA. S'agissant des faits et rapports juridiques, ayant pris naissance avant le 1er janvier 2001, c'est l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258), adoptée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994, qui est applicable (cf. 93 al. 1 et 94 al. 1 aLTVA). Dès lors, l'aLTVA, plus précisément les art. 72 ss aLTVA, s'appliquent au présent litige, qui concerne exclusivement des biens importés pendant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006.

Le 1er mai 2007 sont entrées en vigueur la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) ainsi que l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01). Conformément à l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens à cette date sont liquidées selon l'ancien droit dans le délai impartit par celui-ci. Il s'ensuit que la présente cause est soumise à l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD de 1925, RS 6 469 et modifications ultérieures) ainsi qu'à l'ancienne ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (aOLD de 1926, RS 6 517 et modifications ultérieures), dans la mesure bien sûr où le renvoi de l'art. 72 aLTVA à la législation douanière est applicable en matière de TVA.

1.3 Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, no 677).

Selon le principe d'allégation (« Rügeprinzip »), l'autorité de recours n'est ainsi pas tenue d'examiner toutes les erreurs possibles; de telles erreurs doivent à tout le moins se déduire des allégations des parties

ou du dossier; a contrario, des griefs qui n'apparaissent pas évidents et ne se déduisent pas aisément de la constatation de l'état de fait n'ont pas à être examinés, dans la mesure où ils ne sont pas suffisamment allégués (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 21 s. ch. 1.55).

1.4 Le litige concerne exclusivement la perception subséquente de la TVA sur les marchandises importées par la recourante durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006 et porte sur un montant de Fr. 70'202.40.

Pour bien résoudre la contestation, il apparaît nécessaire d'aborder, dans un premier temps, la notion d'objet de l'impôt sur les importations (consid. 2), y compris celle d'importations franches d'impôt au sens de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (consid. 3). Dans un deuxième temps, il y aura lieu de rappeler les conditions régissant l'assujettissement à l'impôt sur les importations, non sans évoquer le cercle des assujettis définis à l'art. 12 al. 2 DPA (consid. 4). Il s'agira ensuite d'examiner la notion de base de calcul de l'impôt (consid. 5).

2.

2.1 Avant toute chose, il convient de relever le lien qui existe entre la TVA à l'importation et la TVA intérieure. Alors que les opérations sur territoire suisse sont imposables, il ne serait pas logique que des biens ou des prestations de services étrangers de même objet parviennent directement au consommateur final suisse sans être frappés également d'un impôt sur la consommation (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 399 ch. 695). A défaut d'impôt sur les importations (cf. art. 72 à 84 aLTVA), les biens importés resteraient exempts d'impôts, ce qui conduirait - pour autant que les biens importés aient été détaxés dans le pays d'origine en raison de leur exportation - à avantager ces derniers par rapport aux biens produits sur territoire suisse (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.1 et 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 publié dans ASA 76 p. 801 s. consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.2 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne 2003, p. 618

ch. 1802; REGINALD A. DERKS in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 1 ad art. 72 aLTVA).

La perception d'une TVA à l'importation est dès lors dictée par plusieurs principes supérieurs de la TVA, tel que le principe du pays de destination et le principe de la neutralité (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 399 ch. 695). Elle est également imposée par le principe de la généralité de l'impôt (cf. décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b).

2.2 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-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 3.3.2, A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1, A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.2 et A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.2.2; décision de la CRD 1996-013 du 13 novembre 1997 publiée dans ASA 66 p. 590 consid. 3b; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 629 ch. 1839; 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).

2.3 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 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/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 400 ch. 702; JEAN-MARC

RIVIER/ANNIE 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 qui fait naître la créance douanière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.90/1999 du 26 février 2001 consid. 2b in : Revue fiscale 2001 no 5 p. 360). Comme le précise l'art. 1 al. 1 aLD, et comme l'a confirmé la jurisprudence (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.3.1, 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 publiée dans ASA 66 p. 590 consid. 3b), c'est le passage d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes qui est déterminant et qui constitue l'importation.

Par introduction dans le territoire douanier, on entend un déplacement physique d'une marchandise à travers la frontière douanière (cf. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE 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/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 403 ch. 713). L'éventuel contrat existant n'est cependant pas sans importance, notamment pour la base de calcul de l'impôt, mais il s'agit là d'un autre contexte qui sera exposé en détail ci-après (cf. consid. 5).

2.4 Comme déjà dit, peu importe également l'existence ou non d'une contre-prestation reçue en l'absence de lien obligationnel (cf. décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b et 1996-013 du 13 novembre 1997 publiée dans ASA 66 p. 590 consid. 3b). C'est bien la grande différence entre la TVA intérieure et la TVA à l'importation. S'agissant de la TVA à l'importation, il n'existe donc pas de théorie du lien direct entre prestation fournie et contre-prestation. La TVA est due dans tous les cas de transport à travers la frontière, respectivement d'introduction dans le territoire douanier, même en cas de biens «livrés» gratuitement, importés pour être seulement donnés en location ou même reçus en cadeaux (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 403 ch. 714;

ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 629 ch. 1839; MANUEL VOGEL in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 1 ad art. 73 aLTVA; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000, p. 213). La base de calcul de l'impôt pourra certes parfois être modifiée. Il n'en demeure pas moins que, sur le plan de l'objet de l'impôt, il y a imposition.

Les droits réels n'ont pas d'avantage d'importance dans le présent contexte. La notion de déplacement physique peut être interprétée largement et ne dépend pas d'un transfert de propriété, ni d'un transfert du pouvoir de disposer économique ou non (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 404 ch. 715; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 273).

3.

3.1 Même lorsque aucun droit de douane n'est perçu, l'importation de biens est soumise à l'impôt sur les importations dans la mesure où l'exonération de cet impôt n'est pas prévue expressément (cf. 73 al. 1 aLTVA; arrêts du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 3.1 et 2A.514/2001 du 29 juillet 2002 consid. 1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.1; DIETER METZGER, op. cit., p. 213). On rappellera que - nonobstant le fait que la notion de franchise à l'importation doive être distinguée de l'exonération au sens impropre prescrite par les art. 17 et 18 aLTVA - on parle cependant à juste titre d'exonérations à l'importation. En effet, il s'agit également d'exonérations au sens impropre, pris au sens technique, en ce sens qu'elles n'engendrent pas de TVA à l'importation et qu'elles ne donnent pas droit à déduction de la TVA input liée à l'importation à taux zéro (cf. art. 38 al. 3 aLTVA *a contrario* en relation avec l'art. 19 al. 2 ch. 5 aLTVA *a contrario*; cf. également PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 407 ch. 735). Selon la jurisprudence, la liste des franchises à l'importation définie à l'art. 74 aLTVA est exhaustive (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 publié dans ASA 76 p. 802 consid. 3 et les références citées, 2A.228/1998 du 19 novembre 1998 consid. 3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.5.1; décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b/cc et 1998/003 du 21 janvier 1999 consid. 5 et 6).

La franchise à l'importation étant une exception à la règle générale de l'imposition, des exceptions à l'assujettissement ne doivent pas être admises avec facilité, surtout que la TVA à l'importation connaît des franchises inconnues en matière de TVA sur territoire suisse. Il y a donc lieu de faire une interprétation restrictive des franchises à l'importation (cf. ATF 124 II 202 consid. 5e; décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b et les références citées; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 407 ch. 736; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée : jurisprudence, loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) annotée, Genève, Zurich, Bâle 2005, p. 317; DANIEL RIEDO, op. cit, p. 115).

3.2 Selon l'art. 74 ch. 8 aLTVA, dans sa teneur jusqu'au 30 avril 2007, est franche d'impôt l'importation de biens dédouanés avec passavant en vue d'une importation temporaire, à l'exception de la contre-prestation pour l'utilisation. En matière de dédouanement avec passavant, c'est la législation douanière qui est applicable, plus spécifiquement les art. 103 à 110 aOLD, étant donné que les dispositions de l'aLTVA n'y dérogent pas. Aux termes de l'art. 105 al. 1 aOLD, celui qui veut faire dédouaner un envoi avec passavant doit remettre une déclaration en douane établie sur un formulaire spécial. On rappellera ici que le respect des prescriptions formelles revêt une importance toute particulière en matière de douane en raison du très grand nombre d'opérations journalières, de sorte qu'on ne peut admettre des exceptions sans porter une atteinte excessive à l'organisation rationnelle du travail de l'administration et à la sécurité du droit (cf. décisions de la CRD 838/93 et 840/93 du 29 septembre 1994 consid. 4a, 412/82 consid. 4, 417/82 et 418/82 consid. 7 du 30 septembre 1983). Ainsi, il a toujours été refusé de permettre le dédouanement après coup avec passavant des marchandises dédouanées définitivement, quelles que soient les raisons pour lesquelles le passavant a été omis (cf. décisions de la CRD 838/93 et 840/93 du 29 septembre 1994 consid. 4a, 450/83 du 26 janvier 1985 consid. 1 et 2 et les références citées).

3.3 Conformément à l'art. 74 ch. 4 aLTVA, tel qu'en vigueur jusqu'au 30 avril 2007, est également franche l'importation d'oeuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été importées sur le territoire suisse par eux-mêmes ou sur

mandat de leur part, à l'exception de la contre-prestation au sens de l'art. 76 al. 1 let. d aLTVA.

3.3.1 Dans la Feuille d'information TVA no 4 «La douane et l'art», valable jusqu'au 30 avril 2007, l'AFD a exposé les particularités résultant du transfert d'oeuvres d'art en territoire suisse. C'est le lieu de rappeler liminairement que, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne, par exemple, dans des directives. Celles-ci n'ont aucune force contraignante et se bornent à indiquer l'interprétation généralement donnée à certaines dispositions légales. Par ailleurs, ces publications ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, elles demeurent entièrement soumises au principe de la légalité et elles ne sauraient, en principe, contenir des règles de droit autonome (cf. ATF 123 II 30 consid. 7, 121 II 478 consid. 2b et les références citées; ASA 70 p. 593 ss consid. 5a et 5b; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 410 ch. 749; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 266 ss; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, ch. 365 ss p. 76 s.; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 90).

3.3.2 Dans le document précité, l'AFD a notamment explicité les trois conditions qui doivent être cumulativement satisfaites pour que l'importation d'un bien soit franche d'impôt. Premièrement, la marchandise importée doit être considérée comme une oeuvre d'art au sens du droit fiscal. Une oeuvre d'art consiste en une création artistique inédite, présentant le caractère d'une oeuvre originale. Un article produit en série n'est donc pas considéré comme tel. Elle doit en outre être dépourvue de but utilitaire, autrement dit exclusivement destinée ou propre à être contemplée (par ex. tableaux, peintures, sculptures, statues, etc.). Les articles présentant la forme d'objets utilitaires (par ex. vases, coupes, pots, assiettes, bougeoirs, lampes, tapis, tapisseries, etc.) ne sont ainsi pas des oeuvres d'art au sens du droit fiscal. Ils doivent être considérés comme des ouvrages d'artisanat manuel ou industriel imposables (cf. Feuille d'information TVA no 4 ch. 7.1.1; cf. également REGINE SCHLUCKEBIER in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 25 et 26 ad art. 74 aLTVA; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 641 ch. 1875).

3.3.3 Deuxièmement, seules sont franches de la TVA à l'importation les oeuvres d'art d'artistes-peintres et de sculpteurs. Est réputé artiste-peintre quiconque travaille avec des pinceaux et des couleurs, dessine ou applique des couleurs sur un support au moyen d'un outil quelconque ou à main nue. Est réputé sculpteur quiconque exécute une oeuvre d'art dans la pierre à l'aide de marteaux, burins ou machines, ou celui qui crée une oeuvre d'art au moyen d'un outil quelconque ou à la main (cf. Feuille d'information TVA no 4 ch. 7.1.2 et 7.1.3; cf. également Regine Schluckebier, op. cit., ch. 27 à 29 ad art. 74 aLTVA; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., p. 640 s. ch. 1873 et 1874).

3.3.4 Troisièmement, l'oeuvre d'art doit être introduite dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou par un tiers agissant sur mandat de ce dernier. Il s'ensuit que seule la première vente par l'artiste-peintre ou le sculpteur est franche d'impôt. Dès qu'une oeuvre est entrée dans le circuit commercial, c'est-à-dire a été vendue ou revendue, elle ne participe plus à l'exonération prévue à l'art. 74 ch. 4 aLTVA (cf. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, op. cit., p. 410 ch. 748; Regine Schluckebier, op. cit., ch. 31 ad art. 74 aLTVA; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., p. 641 s. ch. 1876).

A cet égard, il sied encore de distinguer entre les oeuvres d'art qui, au moment de l'importation, sont vendues et celles qui ne le sont pas encore. Lorsque l'artiste-peintre ou le sculpteur a vendu l'oeuvre et qu'il existe dès lors un contrat d'achat au moment de l'importation de l'oeuvre, cette dernière est franche d'impôt si elle a été transportée chez l'acheteur sur territoire suisse par l'artiste lui-même ou si celui-ci a chargé un transitaire ou un transporteur d'amener ou d'expédier l'oeuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse (cf. Feuille d'information TVA no 4 ch. 7.1.4; cf. également Regine Schluckebier, op. cit., ch. 31 ad art. 74 aLTVA; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., p. 641 s. ch. 1876; Dieter Metzger, op. cit., p. 215 s.). Lorsque l'oeuvre d'art n'est pas vendue et qu'elle appartient encore à l'artiste-peintre ou au sculpteur au moment de l'importation, il y a, en particulier, exonération si l'artiste remet l'oeuvre d'art en commission à un commissionnaire sur territoire suisse (galerie, marchand d'art, etc.). Cela implique que le commettant, à savoir l'artiste, ne livre son oeuvre qu'après que le commissionnaire l'ait vendue ou acquise lui-même (cf. Feuille

d'information TVA no 4 ch. 7.1.4). Dès lors, les biens destinés à une exposition-vente - soit des oeuvres d'art livrées avant même d'avoir été acquises par des tiers et mises en consignation - doivent, pour être francs d'impôt, faire l'objet de la procédure dite du passavant (cf. art. 74 ch. 8 aLTVA).

3.3.5 La jurisprudence ne s'est pas prononcée sur la légalité de la pratique de l'AFD susmentionnée. A cet égard, on rappellera qu'un contrôle abstrait des directives et/ou des autres publications en matière de TVA n'est pas admissible (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.111/1999 du 6 juillet 2001 consid. 3c; ASA 70 p. 594 consid. 5b; RDAF 1997 II no 4 p. 747 consid. 2). Cela étant, la jurisprudence a affirmé certaines caractéristiques essentielles de la franchise à l'importation définie à l'art. 74 ch. 4 aLTVA. Il s'agit d'une exonération à caractère subjectif, soit liée à la personne de l'artiste (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.81/2005 du 7 février 2006 consid. 4.3 in fine et 6.5; décisions de la CRD 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 3c et 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3c). Ce n'est pas l'oeuvre d'art en soi qui est exonérée à l'importation, mais le résultat du travail de l'artiste (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 410 ch. 748). Dès lors, la question de l'étendue de l'exonération à l'importation ne se résout pas à la lumière de la notion d'oeuvre d'art - qui doit par ailleurs être interprétée de la même manière pour l'impôt sur territoire suisse et à l'importation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.81/2005 du 7 février 2006 consid. 4.3 in fine et 6.5) - mais bien à l'aune de la personne (artiste ou tiers) qui a effectué les travaux en cause. L'état matériel des oeuvres d'art, achevé ou non, n'a ainsi pas d'importance quant à la franchise à l'importation (cf. décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b). En outre, l'exonération ne porte en principe que sur la prestation directement fournie au consommateur final (cf. décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b).

On rappellera encore que ce système prévalait déjà dans le cadre de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires et il a perduré depuis l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En matière d'AChA, c'était, en effet, déjà l'artiste qui était exempté de l'impôt pour l'oeuvre qu'il avait lui-même créée; c'était donc bien l'artiste et non l'oeuvre d'art en tant que telle, soit le sujet et non l'objet, qui échappait à l'impôt (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d).

4.

4.1 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. 9 aLD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Elles sont solidairement responsables des sommes dues (cf. art. 13 al. 1 aLD). Selon l'art. 9 al. 1 aLD, sont assujettis au contrôle douanier les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, ainsi que leurs mandants. Ces dispositions doivent être interprétées de manière large 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; arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 6.1).

Si l'assujetti au contrôle douanier charge un tiers du dédouanement des biens importés ou exportés, ce dernier fait également partie du cercle des assujettis au contrôle douanier ainsi qu'aux droits de douane, sous réserve des prescriptions de l'art. 75 al. 2 aLTVA. Les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseurs ou acheteurs de la marchandise, de propriétaires, commerçants ou encore simple consommateurs. L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 13 aLD sont oui ou non réunies. Il est en outre sans importance que l'assujetti aux droits de douane soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) en qualité d'assujetti à la TVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral administratif A-2677/2007 du 16 janvier 2009 consid. 2.4, A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3.3 et A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.2.3 ; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 652 ch. 1899 s.; DIETER METZGER, op. cit., p. 220; DANIEL RIEDO, op. cit., p. 4 et 172).

4.2 En vertu des art. 80 al. 1 aLD et 88 al. 1 aLTVA, la DPA est applicable en matière de douane et d'impôt sur les importations. Sous la note marginale «assujettissement à une prestation ou à une restitution», l'art. 12 al. 1 DPA prévoit que lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution est réduite ou n'est pas perçue, la contribution non

réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Aux termes de l'art. 12 al. 2 DPA, 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 (cf. ATF 129 II 166 consid. 3.1; arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1).

L'art. 12 al. 1 DPA permet dès lors de procéder au rappel d'une contribution qui n'a pas été perçue à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale même si aucune personne n'est punissable (cf. JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal administratif in : Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève 1975, vol. 46 p. 23 ss et p. 43/44; JEAN GAUTHIER, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif in : RDAF 1999 II p. 56 ss, spéc. p. 59). Est assujetti au paiement de ce rappel celui qui était tenu de payer la contribution éludée - en vertu, par exemple, des art. 9 al. 1 ou 13 al. 1 aLD ou encore de l'art. 75 al. 1 aLTVA - ainsi que toute personne qui a retiré un avantage illicite de l'infraction commise (cf. art. 12 al. 2 DPA). Cet assujettissement ne dépend pas de l'existence d'une faute ou, à plus forte raison, d'une poursuite pénale (cf. ATF 110 Ib 310 consid. 2c, 106 Ib 221 consid. 2c; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht, VStrR, Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht, Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berne 1998, ch. 9 ad art. 12 DPA p. 37-38).

En conséquence, l'assujetti objectif au sens des dispositions de l'aLD et de l'aLTVA susdites est *ipso facto* considéré comme ayant joui d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. ATF 107 Ib 201 consid.6c; arrêt du Tribunal fédéral 2A.82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2 et A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et les références citées). Autrement dit, les personnes assujetties au paiement de contributions conformément aux art. 9 et 13 aLD ainsi qu'à l'art. 75 al. 1 aLTVA sont sans autre tenues à restitution au sens de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 7.1). En effet, les conditions de l'assujettissement sont alors logiquement celles des dispositions de l'aLD et de l'aLTVA précitées et l'art. 12 al. 2 DPA ne fait qu'étendre le cours de la prescription (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-

2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 3.2, A-1751/2006 du 25 mars 2009 consid. 4 et A-1741/2006 du 4 mars 2008 consid. 2.2.1 et les références citées). Cela signifie que, pour les créances fondées sur l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, il faut appliquer le délai de prescription qui prévaudrait pour l'action pénale (cf. ATF 106 Ib 221 consid. 2d; décision de la CRD 2004-120 et 2004-121 du 16 novembre 2005 consid. 2c/bb; KURT HAURI, op. cit., p. 41 ch. 17). Ce délai étant plus long que celui prévu à l'art. 64 aLD, il le remplace ou le prime.

5.

5.1 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 se fait à partir de la transaction qui a eu lieu entre l'importateur et le tiers; autrement dit, la TVA à l'importation est perçue sur la contre-prestation dont l'importateur s'est acquittée pour que le bien lui parvienne. Par le biais de la base imposable, la TVA à l'importation se rapproche donc de la TVA sur territoire suisse, alors que pourtant, il s'agit de deux impôts distincts dont les objets sont différents. D'une manière générale, les dispositions de la TVA intérieure s'appliquent par analogie. En l'absence de transaction, le législateur fait intervenir la notion de valeur marchande, la base imposable étant alors rattachée à cette dernière (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 670 ch. 269 ss; DIETER METZGER, op. cit., p. 222 s.).

5.2 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), 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 (cf. DIETER METZGER, op. cit., p. 223).

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 (cf. art. 33 al. 2 aLTVA auquel renvoie l'art. 76 al. 2 aLTVA; cf. également LAURENT LATTMANN in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 2 ad art. 76 aLTVA; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 671 s. ch. 1956 ss).

Il s'ensuit que 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/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 670 ch. 269 ss). 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. 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/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 671 s. ch. 280 ss; LAURENT LATTMANN, op. cit., ch. 12 s. ad art. 76 aLTVA; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 672 s. ch. 1958 ss).

5.3 Il est des cas où l'importation ne donne pas lieu à une contre-prestation convenue entre les parties. Il s'agit surtout des cadeaux, des importations gratuites et des livraisons de remplacement. Aux termes de l'art. 76 al. 1 let. a et b aLTVA, l'impôt est perçu sur la contre-prestation ou, à défaut de contre-prestation, sur la valeur marchande. 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 et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien. La base imposable à l'importation est donc nettement influencée par le principe «arm's length» qui joue un rôle même en cas d'absence de transaction (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 673 ch. 291 ss; LAURENT LATTMANN, op. cit., ch. 4. ad art. 76 aLTVA; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 676 s. ch. 1976 ss).

La pratique administrative connaît plusieurs méthodes subsidiaires pour déterminer cette valeur marchande (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 673 s. ch. 295 ss; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, op. cit., p. 677 ch. 1977; DIETER METZGER, op. cit., p. 223 s.). Il y a d'abord la méthode de la valeur de biens identiques. Elle consiste à comparer la situation avec un autre contrat pour un même bien. Subsidiairement à cette première méthode, on trouve la méthode dite des biens similaires. La rigueur de l'identité de biens recherchée est ici moins grande et il suffit que la marchandise servant comme point de comparaison soit interchangeable. La troisième méthode, toujours subsidiaire aux deux premières, est la méthode déductive. Il s'agit de corriger le prix de revente en tenant compte des marges usuelles dans la branche, des coûts de transport et d'assurances, des éventuels suppléments. Enfin, la quatrième méthode est celle de la calculation de la valeur (ou valeur calculée). Il s'agit là de reconstruire le prix de la marchandise à l'aide de données économiques, telles les coûts de production, les frais généraux, etc. Si la valeur marchande n'est pas retrouvée à l'aide des méthodes évoquées ci-dessus, il convient alors de l'estimer. L'hypothèse est clairement prévue à l'art. 76 al. 4 aLTVA, qui dispose que s'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration ou si les déclarations sur la 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.

6.
En l'espèce, il incombe au Tribunal de céans de déterminer si la perception subséquente de la TVA sur les marchandises importées par la recourante durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006, et portant sur un montant de Fr. 70'202.40, est conforme au droit fédéral susmentionné. A cet égard, il s'agira de vérifier, dans cet ordre, si les biens en cause tombent sous la notion d'objet de l'impôt sur les importations (consid. 6.1), si certains de ceux-ci pourraient s'avérer francs d'impôt au sens de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (consid. 6.2), si la recourante est assujettie à l'impôt sur les importations et, partant, entre dans le cercle des assujettis définis à l'art. 12 al. 2 DPA (consid. 6.3), et cas échéant quelle est la base de calcul de cet impôt (consid. 6.4).

6.1 Dans le cadre de l'enquête douanière instruite par la Section des enquêtes, Z._____, administrateur de la recourante, a reconnu que

cette dernière avait commandé et reçu des tapis, tableaux et objets de l'artisanat provenant de fournisseurs étrangers durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006. Ainsi, la recourante ne conteste pas - à juste titre - l'importation physique des biens en question et, partant, leur introduction dans le territoire douanier suisse. Elle soutient cependant que l'AFD n'a subi aucun dommage, étant donné que de nombreux biens - importés en consignation, selon les affirmations de Z._____ - ont été réexportés, de sorte qu'aucune contre-prestation n'a été versée pour la plupart des marchandises importées (à ce sujet, elle évoque les deux rapports adressés à l'AFD par la Fiduciaire V._____ [pièces no 70 et 75 du dossier de l'AFD]). Ce faisant, la recourante semble oublier que le passage physique d'une marchandise à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation. En effet, comme exposé au consid. 2.3 ci-avant , la notion d'importation de biens ne doit pas être confondue avec celle de livraison de biens. Un chiffre d'affaires au sens de la TVA n'est nullement nécessaire. L'impôt sur les importations est dû alors même que le bien a été acquis sans contre-prestation, le caractère onéreux n'étant pas une condition de l'imposition à l'importation (cf. consid. 2 ci-avant).

De plus, contrairement à l'opinion de la recourante, l'existence d'un contrat de droit privé entre fournisseur et acquéreur et, partant, la nature juridique de ce dernier n'ont pas d'importance quant au caractère imposable d'une importation. La TVA sur les importations étant due - comme déjà dit - dans tous les cas de passage physique de biens, respectivement d'introduction physique de biens dans le territoire douanier, celle-ci est due indépendamment de tout lien obligationnel.

Finalement, comme relevé à juste titre par la DGD dans sa réponse du 27 février 2009, il s'agit de séparer la phase d'importation et la phase d'exportation des biens. Le fait qu'une partie des biens a été réexportée ne change rien au fait que ceux-ci ont été préalablement importés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1554/2007 du 25 janvier 2010 consid. 3.3). Il s'ensuit que peu importe qu'aucune contre-prestation n'ait été versée aux fournisseurs pour certaines marchandises, de même, peu importe la nature du contrat conclu entre la recourante et ses fournisseurs, seul étant déterminant pour l'imposition à l'importation le fait que les biens en cause ont été introduits physiquement dans le territoire douanier. Or, la recourante

reconnaît expressément avoir importé des tapis, tableaux et objets de l'artisanat durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006.

6.2 Cela étant, il convient d'examiner, s'agissant des tableaux exécutés par W._____ et importés par la recourante les 14 avril 2005 et 6 juin 2006, si ceux-ci sont des importations franches d'impôt au sens de l'art. 74 ch. 4 aLTVA. Les autres marchandises importées, à savoir les tapis et objets de l'artisanat, n'entrent manifestement pas dans la liste exhaustive des franchises à l'importation définie à l'art. 74 aLTVA. La recourante ne prétend d'ailleurs pas le contraire.

6.2.1 En l'occurrence, les tableaux précités semblent constituer des oeuvres d'art et avoir été effectués personnellement par un artiste-peintre. Il s'agit *a priori* de créations artistiques inédites, présentant le caractère d'oeuvres originales, destinées ou propre à être contemplées et exécutées par une personne travaillant avec des pinceaux et des couleurs ou dessinant et appliquant des couleurs sur un support au moyen de divers outils (cf. pièce no 16.2 du dossier de l'AFD; cf. également Feuille d'information TVA no 4 «La douane et l'art», valable jusqu'au 30 avril 2007; cf. également consid. 3.3.2 et 3.3.3 ci-avant). Ces questions peuvent, néanmoins, demeurer ouvertes, dès lors que - de toute façon, même en admettant que ces deux conditions, à savoir (i) être en présence d'oeuvres d'art au sens du droit fiscal (ii) personnellement exécutées par un artiste-peintre, sont satisfaites - l'exonération au sens impropre de l'impôt sur les importations, s'agissant des tableaux de W._____, ne peut être admise pour les raisons qui suivent.

6.2.2 En effet, conformément à la jurisprudence précitée (cf. décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in : JAAC 64.84 consid. 3b; cf. également consid. 3.4 ci-avant), l'exonération ne porte en principe que sur les oeuvres d'art directement fournies au consommateur final. Il s'ensuit que seule la première vente par l'artiste-peintre au consommateur final est franche d'impôt. Dès qu'une oeuvre est entrée dans le circuit commercial - parce que remise, par exemple, à un vendeur ou à un revendeur - elle ne participe plus à l'exonération prévue à l'art. 74 ch. 4 aLTVA.

En cours d'enquête, Z._____ a expliqué que l'essentiel des biens importés l'avait été en consignation. S'agissant des tableaux de W._____, il a précisé que l'artiste lui envoyait ses oeuvres pour

des expositions-ventes (cf. en particulier la pièce no 17.4 du dossier de l'AFD). C'est le lieu de rappeler liminairement que la consignation est une forme spéciale du contrat de commission dans le commerce international. Le consignateur (commettant; propriétaire et fournisseur du bien) autorise le consignataire (commissionnaire; la recourante) en matière de vente à vendre des biens lui appartenant et à les livrer à des tiers (cf. notice no 5 «Lieu de la livraison de biens» ch. 5 de l'AFC; cf. également arrêt du Tribunal administratif A-1410/2006 du 17 mars 2008 consid. 6.1.2).

Par conséquent et au vu de ce qui précède, les tableaux de W._____ n'ont indiscutablement pas été transmis au consommateur final, mais à un revendeur. La recourante n'a, en outre, pas prouvé avoir agi au nom et pour le compte de W._____ et, partant, être intervenue - en particulier au moment du passage des tableaux à travers la ligne suisse des douanes - en tant que représentante directe. Elle ne le prétend d'ailleurs pas. A ce sujet, on rappellera que c'est d'après les règles du droit fiscal qu'il importe de qualifier les rapports de représentation et non d'après le droit des contrats (cf. décision de la CRD 1995-049 du 08.08.1997 spéc. consid. 2c). Pour ces motifs déjà, l'importation des tableaux de W._____ ne peut pas être exonérée d'impôt au sens de l'art. 74 ch. 4 aLTVA.

6.2.3 Au surplus, pour qu'une oeuvre d'art personnellement créée par un artiste-peintre soit franche de TVA à l'importation, il faut encore que la troisième condition prescrite par l'art. 74 ch. 4 aLTVA soit cumulativement réunie, à savoir que l'oeuvre d'art ait été amenée dans le territoire suisse par l'artiste-peintre lui-même ou par un tiers agissant sur mandat de sa part. D'après les affirmations de Z._____, les oeuvres de W._____ auraient été importées sur territoire suisse par l'artiste lui-même. Ce dernier en était alors encore propriétaire (cf. en particulier la pièce no 17.4 du dossier de l'AFD).

A cet égard, on rappellera que l'AFD a précisé - s'agissant spécifiquement de la franchise à l'importation d'oeuvres d'art - que la condition de l'introduction sur le territoire suisse par l'artiste-peintre même ou sur mandat de sa part est, en particulier, satisfaite si l'artiste remet l'oeuvre d'art en commission à un commissionnaire sur territoire suisse (galerie, marchand d'art, etc.), pour autant que le

commettant, à savoir l'artiste, ne livre son oeuvre qu'après que le commissionnaire l'ait vendue ou acquise lui-même (cf. Feuille d'information TVA no 4 ch. 7.1.4; cf. également consid. 3.3.4 ci-avant). En cela, l'AFD semble faire preuve d'une certaine tolérance quant à l'exigence précisée par la jurisprudence, qui veut que l'exonération ne porte en principe que sur les oeuvres d'art directement fournies au consommateur final. La légalité de cette pratique de l'AFD peut, toutefois, demeurer ouverte, puisque déjà pour les raisons susmentionnées, les tableaux de W._____ ne sont pas des importations franches d'impôt. Cela étant, la pratique de l'AFD implique que les oeuvres d'art destinées à une exposition-vente, et donc livrées avant même d'avoir été acquises par des tiers et mises en consignation - ce qui est le cas des tableaux de W._____ importés par la recourante - ne remplissent pas la condition de l'importation de l'oeuvre d'art dans le territoire suisse par l'artiste-peintre lui-même ou par un tiers agissant sur mandat de sa part. Dès lors, même au regard de la pratique de l'AFD qui - comme déjà dit - semble sur certains points plus tolérante que la jurisprudence, la franchise à l'importation des tableaux de W._____, au sens de l'art. 74 ch. 4 aLTVA, ne peut être admise.

6.2.4 Pour être francs d'impôt, ces tableaux auraient dû faire l'objet de la procédure dite du passavant (cf. consid. 3.2 ci-avant). Or, le dédouanement avec passavant de ces deniers - pas plus d'ailleurs que celui des autres marchandises en cause - n'a été demandé au moment de l'introduction des biens sur le territoire douanier. De l'aveu même de Z._____, la recourante n'établissait plus de passavant pour des raisons de simplification transactionnelle (cf. pièce no 17.2 du dossier de l'AFD). Par conséquent, tout comme les tapis et objets de l'artisanat importés par la recourante, les tableaux de W._____ ne sont pas des importations franches d'impôt. Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante.

6.3 A ce stade, il sied de déterminer si la recourante est oui ou non assujettie au paiement de la TVA sur les importations des tapis, tableaux et objets de l'artisanat introduits sur territoire suisse durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006 et, partant, si elle est tenue de restituer les redevances qui n'ont pas été perçues, en application de l'art. 12 DPA.

6.3.1 En l'occurrence, les tapis, tableaux et objets de l'artisanat ont été importés pour le compte de la recourante. Celle-ci ne le conteste pas puisqu'elle affirme même avoir acquis auprès de fournisseurs étrangers ces marchandises pour en faire le commerce. La recourante était donc aussi économiquement intéressée à l'importation des biens en question. Or, conformément aux conditions de l'art. 13 aLD, qui sont seules décisives en matière d'assujettissement à la TVA à l'importation, les droits de douanes sont dus par les personnes assujetties au contrôle douanier et par celles désignées à l'art. 9 aLD, ainsi que par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Il s'ensuit que - en particulier - en tant que personne pour le compte de laquelle les biens en question ont été importés, la recourante entre dans le cercle des assujettis aux droits de douane à teneur de l'art. 13 al. 1 aLD et, par voie de conséquence, elle est également assujettie à l'impôt sur les importations (cf. art. 75 al. 1 aLTVA).

L'argument développé par cette dernière dans son mémoire de recours ne change rien à cette appréciation. La recourante expose que, selon le ch. 6 de la notice no 5 «Lieu de la livraison de biens» de l'AFC, un fournisseur domicilié à l'étranger qui exploite un dépôt d'expédition sur le territoire suisse n'est pas assujetti à la TVA, tout en estimant que c'est l'hypothèse dans laquelle elle se trouve. Non seulement, il n'est pas question dans le cas présent d'importation de biens dans un dépôt d'expédition, mais surtout la recourante confond - ici encore - les prescriptions concernant la TVA intérieure et celles relatives à la TVA à l'importation. Le ch. 6 de la notice susdite concerne exclusivement l'assujettissement à la TVA sur territoire suisse. Or, l'assujettissement à la TVA à l'importation se détermine, comme déjà dit, selon les règles de l'assujettissement aux droits de douane (cf. art. 75 aLTVA, 9 et 13 aLD), et non selon l'art. 21 aLTVA.

6.3.2 La recourante est donc assujettie au paiement des droits de douane, conformément à l'art. 13 aLD, ainsi qu'à l'impôt sur les importations, selon l'art. 75 aLTVA. Or, la personne assujettie au paiement de contributions en vertu des dispositions susdites figure, sans autre, au nombre des personnes tenues au paiement de la contribution auxquelles se réfère l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 4.2 ci-avant; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.3). La recourante peut donc être recherchée au titre de la perception subséquente de la TVA à l'importation

éludée, conformément à l'art. 12 al. 1 DPA. Dans la mesure où la recourante était assujettie aux droits de douane et à l'impôt sur les importations, elle a en effet obtenu un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA du seul fait que la TVA à l'importation n'a pas été acquittée sur la valeur réelle des marchandises en cause, mais sur la base de montants inférieurs. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée à considéré que la recourante tombait sous le coup de l'art. 12 al. 2 DPA.

6.4 Demeure encore à se déterminer sur la valeur imposable retenue par la DGD. En cours d'enquête, Z._____ a reconnu que les factures, accompagnant les envois des marchandises importées et présentées lors des dédouanements à l'importation, indiquaient des montants inférieurs aux valeurs réelles (cf. pièces no 17.2 et 17.4 du dossier de l'AFD). C'est le lieu de rappeler liminairement que, contrairement à l'opinion de la recourante, les raisons pour lesquelles les biens importés ont été déclarés sur la base de factures erronées, ainsi que l'identité des personnes les ayant établies sont sans pertinence aucune quant à l'appréciation de la valeur imposable des marchandises importées. Ce qui est déterminant c'est que, de l'aveu de la recourante, cette dernière a accepté que des tapis, tableaux et objets de l'artisanat soient importés, en étant accompagnés de factures indiquant des prix inférieurs aux valeurs réelles. Les factures séquestrées lors de l'enquête douanière étayent d'ailleurs cet élément. Or, le calcul de la TVA à l'importation se fait, soit à partir de la transaction qui a réellement eu lieu entre l'importateur et le tiers - l'impôt est alors perçu sur la contre-prestation dont l'importateur s'est acquittée pour que le bien lui parvienne (cf. art. 76 al. 1 let. a aLTVA) - soit, en l'absence de transaction, à partir de la valeur marchande réelle (cf. 76 al. 1 let. b aLTVA).

Comme déjà dit, l'essentiel des biens en question a - d'après les affirmations de Z._____ (cf. pièces no 17.2 et 17.4 du dossier de l'AFD) - été importés en consignation. Dans ce type de rapport contractuel, une personne (le consignateur) remet à une autre (le consignataire) des marchandises, que celle-ci vendra contre l'engagement soit de payer le prix soit de les restituer (cf. PIERRE TERCIER, Les contrats spéciaux, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2003, p. 992 ch. 6939; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1410/2006 du 17 mars 2008 consid. 6.1.2). A cet égard, on précisera que - dans la mesure où les biens importés en

consignation peuvent, finalement, ne pas être vendus - il manque parfois un échange de prestation, de sorte que la contre-prestation au sens de l'art. 76 al. 1 let. a aLTVA ne peut être prise en considération comme base de calcul de l'impôt sur les importations, puisqu'elle fait justement défaut (cf. MARTIN KOCHER, Tafelkommentar zum MWSTG, Das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in Text und Grafik, Berne 2005, p. 349 [exemple d'une entreprise étrangère qui transporte des biens dans un dépôt de consignation sur territoire suisse, sans que les biens soient déjà vendus]). La TVA à l'importation se calcule, dans cette hypothèse, sur la valeur marchande des biens. Elle se calcule, en revanche, sur la contre-prestation que le consignateur reçoit du consignataire lorsque les marchandises importées sont effectivement vendues.

Il appert dès lors que c'est à juste titre et sans violer le droit fédéral que la DGD, d'une part, s'est écartée des montants indiqués sur les factures accompagnant les importations - ceux-ci ne correspondant pas aux valeurs réelles - et d'autre part, a considéré qu'une perception subséquente de la TVA à l'importation s'imposait, compte tenu des factures trouvées lors de l'enquête douanière et mentionnant la valeur réelle des biens importés, ainsi que des déclarations faites par Z._____ lors de ses interrogatoires. Il y a donc des justificatifs indiscutables qui ont été séquestrés lors de l'enquête douanière, de sorte que la question de la base de calcul de l'impôt sur les importations - à savoir la prise en considération de la contre-prestation ou la valeur marchande - ne se pose même pas. En effet, il convient de se fonder sur la valeur réelle des marchandises, telle que ressortant des factures retrouvées, ainsi que des déclarations faites par Z._____ lors de ses interrogatoires. Au demeurant, il n'est nullement nié que les factures présentées lors des dédouanements à l'importation étaient «fictives» (cf. au sujet de la problématique des factures «fictives» à l'importation : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 4.6 in fine, 6.3.2 et 6.4.2).

On rappellera encore que la perception subséquente s'élève à Fr. 70'202.40, montant qui n'est en soi pas contesté par la recourante. En effet, l'incompréhension de la recourante quant à la valeur imposable ne réside pas tant dans le fait que la contre-prestation ou la valeur marchande soit prise en compte pour établir la base de calcul de l'impôt à l'importation, mais bien plus dans le fait

qu'une partie des biens a été réexportée et donc pas payée. Or, comme exposé au consid. 6.1 ci-avant, le fait qu'une partie des biens a été réexportée ne change rien au fait que ceux-ci ont été préalablement importés et que, partant, ils ont été introduits physiquement dans le territoire douanier, élément qui est seul déterminant pour l'imposition à l'importation.

7.
Dans la mesure où il s'avère pertinent, l'autre grief que la recourante fait valoir - soit le remboursement de l'impôt perçu à l'importation pour cause de réexportation - doit encore être examiné.

7.1 A titre liminaire, on rappellera que l'importateur enregistré sur le territoire suisse en tant que contribuable TVA peut en principe déduire la TVA perçue sur les importations du bien dans son décompte périodique auprès de l'AFC en tant que impôt préalable pour autant que les conditions des art. 38 ss aLTVA soient remplies et qu'il soit en possession de l'original du document douanier. Ce droit naît à la fin de la période de décompte au cours de laquelle la TVA a été fixée et où le contribuable TVA est en possession de l'original du document d'importation (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 795 ch. 374; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 33 ss ad art. 38 aLTVA).

L'art. 81 aLTVA décrit le principe du remboursement de la TVA du fait de la réexportation des biens lorsque les conditions requises pour la déduction intégrale de l'impôt préalable ne sont pas satisfaites (al. 1). Si cette déduction est exclue, l'AFD rembourse la TVA perçue, sur demande, pour autant que les biens concernés aient été réexportés sans avoir été préalablement cédés ni utilisés sur le territoire suisse (la raison de la réexportation n'a aucune importance) ou pour autant que les biens ayant certes été utilisés sur territoire suisse soient néanmoins réexportés en raison de l'annulation de la livraison qui se trouvait à l'origine de l'importation (cf. art. 81 al. 1 let. a et b aLTVA). Outre ces conditions, le remboursement de la TVA à l'importation n'est prévu que si les biens sont réexportés dans les cinq ans qui suivent la fin de l'année civile au cours de laquelle la TVA a été perçue; si l'on peut prouver l'identité entre les biens réexportés et ceux qui avaient été importés et si la demande de remboursement est présentée en même temps que la déclaration en douane en vue

de l'exportation (cf. art. 81 al. 2 let. a et b et al. 4 aLTVA). Les demandes de remboursement *a posteriori* peuvent toutefois être prises en considération si elles sont adressées par écrit à la direction de l'arrondissement dans lequel la réexportation a eu lieu et dans les soixante jours à compter de la déclaration en douane à l'exportation (cf. 81 al. 4 aLTVA; cf. au sujet du remboursement pour cause de réexportation : décision de la CRD 2002-039 du 25 septembre 2002 in : JAAC 67.45 consid. 3c/aa-cc; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 796 ch. 375 s.; MANUEL VOGEL, op. cit., ch. 1 ss ad art. 81 aLTVA; DIETER METZGER,op. cit., p. 233 s.).

7.2 En l'occurrence, la recourante est immatriculée au registre des contribuables de l'AFC en qualité d'assujettie à la TVA et effectue son décompte périodique selon la méthode effective. Il n'est dès lors pas exclu qu'elle ait pu déduire intégralement l'impôt préalable, conformément aux art. 38 ss aLTVA. Or, l'impôt sur les importations ne peut être remboursé, lors de la réexportation des biens, lorsque les conditions requises pour la déduction intégrale de l'impôt préalable sont remplies (cf. art. 81 al. 1 aLTVA). Cela étant, cette problématique, de même que la question de fond - à savoir le sens véritable et l'interprétation éventuelle de l'art. 81 al. 1 aLTVA - peuvent demeurer ouvertes, dès lors qu'aucune demande de remboursement de l'impôt sur les importations n'a été déposée au moment de l'exportation des marchandises (cf. art. 81 al. 2 let. a et b et al. 4 aLTVA). De plus, une demande ultérieure, déposée dans le délai de soixante jours à compter de la déclaration en douane à l'exportation, fait également défaut (cf. 81 al. 4 aLTVA). La recourante ne prétend d'ailleurs pas avoir déposer une quelconque demande de remboursement.

Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA sur les marchandises importées par la recourante durant la période du 8 mars 2002 au 14 août 2006, portant sur un montant de Fr. 70'202.40, s'avère justifiée.

8.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours et à confirmer la décision sur recours de la DGD du 6 novembre 2008.

8.1 Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe. Ces frais sont fixés conformément à l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel.

Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 FITAF).

8.2 En l'occurrence, la recourante - qui succombe - supportera dès lors les frais de procédure fixés à Fr. 3'300.--. Ceux-ci seront compensés avec l'avance de frais, d'un montant équivalent, versée par la recourante le 7 janvier 2009. En outre, vu le sort de la cause, la recourante n'a pas droit à des dépens.

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 octroyé 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 : La greffière :

Pascal Mollard Celia Clerc

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 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 de la partie recourante (cf. art. 42 LTF).

Expédition :