**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Cour I
A-6436/2011

# Arrêt du 18 septembre 2013

Composition

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

Parties

1. **A.**_____,
exécuteur testamentaire de feu B.,
2. **C.**_____,
3. **D.**_____,
4. **E.**_____,
5. **F.**_____,
tous représentés par …, avocat
recourants,

contre

**Direction d'arrondissement des douanes Schaffhouse,**
Bahnhofstrasse 62, case postale 1772, 8201 Schaffhouse,
agissant par Direction générale des douanes (DGD),
Division principale droit et redevances,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne, autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), franchise sur l'importation d'une œuvre d'art; aLTVA et aLD.

## Faits :

**A.**
…

**B.**
…

**C.**
…

**D.**
...

**E.**
…

**F.**
…

**G.**
…

**H.**
…

**I.**
…

**J.**
…

**K.**
Le 25 octobre 2011, la Direction d'arrondissement des douanes de Schaffhouse rendit une décision dont il ressortait, en substance, que la demande d'admission de l'œuvre "…" en franchise de droits était rejetée, que, dans l'attente d'une décision définitive, les œuvres des recourants resteraient placées sous le régime de l'importation temporaire et que les héritiers disposeraient d'un délai de 90 jours une fois la présente affaire définitivement jugée pour déterminer le sort à réserver à leur collection.

**L.**
Par pli du 24 novembre 2011, les [recourants] ont recouru contre cette décision.

… Les recourants demandent en substance que leur collection soit admise en franchise de droits à l'importation, à titre d'effets de succession.

Par courrier du 1er février 2012, la Direction générale des douanes a fait part de ses observations responsives et a conclu au rejet du recours.

Les recourants ont spontanément adressé une réplique au Tribunal administratif fédéral le 14 février 2012. Celle-ci a été transmise à l'autorité inférieure, qui y a répondu par duplique du 16 mars 2012.

**M.**
…

**N.**
Par ordonnance du 2 octobre 2012, le Juge instructeur a offert aux parties de s'exprimer une nouvelle fois sur la situation juridique. Il a également invité l'Administration fédérale des contributions (AFC) à indiquer et à expliquer quelle était sa pratique en matière d'imposition des héritiers d'artistes dans le cadre de la TVA sur les opérations effectuées en Suisse.

A cette occasion, les parties ont confirmé leurs conclusions. L'AFC n'a pas pris formellement position sur le présent litige; elle a en revanche donné quelques explications sur sa pratique.

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

## Droit :

**1.**
**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFD étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal

administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

**1.2** Les droits de douane ainsi que l'impôt sur les importations sont perçus par l'AFD (art. 94 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]; art. 62 al. 1 de la loi sur la TVA du 12 juin 2009 [LTVA, RS 641.20]); sauf exception, la législation douanière est applicable à la perception de l'impôt sur les importations (art. 50 LTVA). En vertu de la législation douanière, les décisions prises en première instance par les directions d'arrondissement sont susceptibles de recours auprès de la Direction générale des douanes (art. 116 al. 1bis LD). Toutefois, selon l'art. 47 al. 2 PA, lorsqu'une autorité de recours qui ne statuerait pas définitivement a, dans un cas d'espèce, prescrit à une autorité inférieure de prendre une décision ou lui a donné des instructions sur le contenu de cette décision, celle-ci doit être déférée directement à l'autorité de recours immédiatement supérieure; son attention doit être attirée sur ce point dans l'indication des voies de droit. La PA est applicable aux procédures sur recours en matière de douanes (cf. art. 116 al. 4 LD; art. 3 let. c PA a contrario; NADINE MAYHALL, in: VwVG: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, édité par Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Zurich/Bâle/Berne 2009, ch. 38, note 58, ad art. 3 PA).

La Direction d'arrondissement des douanes de Schaffhouse a rendu la décision attaquée le 25 octobre 2011, en réponse à la requête des recourants du 29 octobre 2010, intervenue elle-même après de longues discussions avec divers représentants de l'AFD. Le contenu de cette décision repose sur des instructions précises émanant de la Direction générale des douanes; mention en est d'ailleurs faite dans l'indication des voies de recours. Conformément à l'art. 47 al. 2 PA, la décision litigieuse doit être attaquée devant l'autorité de recours immédiatement supérieure à la Direction générale des douanes, soit le Tribunal administratif fédéral (art. 116 al. 1bis LD et art. 33 let. d LTAF). La compétence fonctionnelle de la Cour de céans est donc donnée.

**1.3** La décision attaquée ne fixe pas le montant d'impôt dû par les recourants à raison de l'importation de l'œuvre litigieuse. Elle statue uniquement sur l'existence d'une éventuelle franchise de douane (cf. consid. 2.5.1 ci-dessous). De ce point de vue, il s'agit d'une décision préjudicielle. Les décisions de ce genre sont susceptibles de recours devant le Tribunal administratif fédéral sans restriction particulière (cf. art. 31 s. LTAF). Les limites qui ont court devant le Tribunal fédéral (cf. art. 93 de la loi du

17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]) ne s'appliquent pas dans la présente procédure.

La décision attaquée contient uniquement une conclusion constatatoire au sujet de l'œuvre litigieuse, puisqu'elle ne fixe pas le montant d'impôt dû par les recourants mais qu'elle statue seulement sur l'existence d'une franchise. Toutefois, ce procédé ne tombe pas sous le coup de la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet des conclusions constatatoires. Selon celle-ci, lorsqu'une partie peut prendre une conclusion condamnatoire dans une requête ou un recours, une conclusion constatatoire n'est pas recevable (cf. par exemple ATF 126 II 300 consid. 2c, 121 V 311 consid. 4b s.; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, ch. 2.1.2.2 b, p. 187). Cependant, cette règle n'empêche pas l'autorité de prendre des décisions préjudicielles, qui peuvent elles être constatatoires, lorsqu'un point particulier d'une affaire doit être examiné avant qu'une décision condamnatoire soit, le cas échéant, rendue. Ici, la procédure principale porte bel et bien sur le montant d'impôt dû par les recourants, mais, à titre préalable, l'autorité a jugé bon, en accord avec ces derniers, de répondre à une seule question, celle de l'applicabilité des franchises de douane. Ce procédé est parfaitement admissible.

**1.4** Posté le 24 novembre 2011, alors que la décision attaquée, datée du 25 octobre 2011 a été notifiée le lendemain au plus tôt, le recours a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration ainsi que muni de conclusions valables et motivées, le mémoire de recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

**2.**
**2.1** Devant le Tribunal administratif fédéral, 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/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

**2.2** 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'ar-

gumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 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 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

**2.3** A la mort du de cujus, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession (art. 560 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]). Sous réserve des exceptions prévues par la loi, ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de ses dettes (art. 560 al. 2 CC). Toutefois, lorsqu'un exécuteur testamentaire est désigné, celui-ci a la capacité d'agir dans le cadre d'une procédure judiciaire en son propre nom (cf. art. 518 CC; ATF 116 II 131 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1571/2006 du 21 janvier 2010 consid. 1.2).

… Même si les héritiers de B._____ ne sont pas connus du Tribunal, son exécuteur testamentaire peut lui succéder seul comme partie au présent litige. Il n'y a donc pas lieu de suspendre la procédure ni de prendre d'autres mesures (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2010 et 2C_194/2010 du 24 janvier 2011 consid. 2.2 s.).

**2.4**

**2.4.1** La loi sur la TVA actuelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Auparavant s'appliquait la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (ancienne loi sur la TVA; aLTVA de 1999, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures).

En ce qui concerne la loi sur les douanes, celle-ci est entrée en vigueur le 1er juillet 2007. Elle a succédé à l'ancienne loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD, RS 6 469 et les modifications ultérieures).

L'autorité inférieure s'est basée sur l'ancien droit – aussi bien quant aux règles douanières que quant à la TVA – pour prendre sa décision. Les recourants privilégieraient, semble-t-il, l'application du nouveau droit. Il convient donc, préalablement à toute autre analyse, d'éclaircir ce point.

**2.4.2** L'œuvre qui fait l'objet de la présente procédure, …, a été présentée en douane, avec le reste de la collection des recourants, le …, soit sous l'empire de l'ancien droit douanier et de l'aLTVA. Elle a alors été admise sous passavant; ce régime a ensuite été prolongé à plusieurs reprises et vaut toujours pour le reste de la collection. Le 29 octobre 2010, soit après l'entrée en vigueur du nouveau droit douanier et de la nouvelle LTVA, les recourants ont adressé à l'autorité inférieure une requête d'importation en franchise de droit d'une des pièces de leur collection. Sur demande de l'administration, ils ont ensuite désigné par deux fois une autre œuvre, afin que la pièce choisie fût aussi représentative que possible et que la solution qui se dégagerait de la présente procédure pût s'appliquer au reste de la collection. Ils ont désigné l'œuvre ici concernée le 14 juin 2011.

**2.4.3** Le principe général en vertu duquel les dispositions légales de droit matériel décisives sont celles qui existaient au moment où s'est produit l'état de fait dont doivent découler des conséquences juridiques amène à appliquer l'ancien droit douanier au présent état de fait, puisque c'est celui qui était en vigueur au jour où l'œuvre litigieuse a été importée en Suisse et déclarée en douane, et que c'est cet événement qui a provoqué l'assujettissement des recourants (art. 11 al. 1 aLD; 132 al. 1 LD; cf. ATF 119 Ib 103 consid. 5; ATAF 2007/25 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 1.1, A-1766/2006 et A-55/2007 du 25 septembre 2008 consid. 1.2). Cette solution est cohérente avec le système du dédouanement sous passavant, qui prévoit que le paiement des droits de douane est soumis à une condition résolutoire, à savoir la sortie de la marchandise du territoire suisse dans le délai fixé (cf. HEINZ SCHREIER, in: Zollgesetz (ZG), édité par Martin Kocher/Diego Clavadetscher, Berne 2009 [ci-après: Zollgesetz (ZG)], ch. 11 ad art. 58 LD). Autrement dit, seul compte le moment auquel a lieu l'importation et la déclaration en douane, même si une demande de mise en libre pratique est déposée par la suite. Le principe général susmentionné interdit également d'appliquer l'art. 47 al. 3 LD, qui permet aujourd'hui à l'importateur de déclarer sa marchandise pour un nouveau régime douanier a posteriori et de bénéficier des conditions en vigueur au moment de cette seconde déclaration.

**2.4.4** Les droits de douane dus par les recourants sont donc nés le XXXX, date à laquelle est survenu l'assujettisement de ceux-ci (art. 11 al. 1 aLD). Cette date marque aussi la naissance de la dette fiscale découlant de la TVA à l'importation (cf. art. 78 al. 1 aLTVA [version originale et version de 2007]; art. 56 al. 1 LTVA). La législation applicable en matière

de TVA se déterminant en fonction de la date à laquelle est née la dette fiscale (art. 112 al. 2 LTVA), c'est l'ancienne loi sur la TVA, dans sa teneur au XXXX, qui doit être prise en compte pour résoudre le présent litige. En tant que celle-ci renvoie elle-même au droit douanier (cf. par exemple art. 74 ch. 5 aLTVA, dans sa teneur originale, encore en vigueur en …), c'est naturellement l'ancienne législation sur les douanes, dans sa teneur au XXXX, qui doit être appliquée, conformément au principe de la non-rétroactivité des dispositions de droit matériel (cf. art. 132 al. 1 LD, art. 112 LTVA). Cette solution est de plus conforme à la lettre de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (dans sa teneur originale), qui renvoie explicitement à l'art. 14 aLD.

Le présent litige est donc pleinement soumis à l'ancien droit quant au fond.

**2.4.5** En revanche, en matière de procédure et d'organisation des autorités, le nouveau droit s'applique de manière générale dès son entrée en vigueur (cf. art. 53 al. 2 LTAF; arrêts du Tribunal fédéral 2C_369/2007 du 3 avril 2008 consid. 1.1, 2C_355/2007 du 19 novembre 2007 consid. 1.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1766/2006 et A-55/2007 du 25 septembre 2008 consid. 1.2). Ainsi, l'art. 132 al. 1 LD, en prévoyant que l'ancien droit s'applique aux procédures en suspens au moment de son entrée en vigueur, ne fait référence qu'aux dispositions de droit matériel (DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zollgesetz (ZG), ch. 5 et 9 ad art. 132 LD). Cette règle doit également valoir dans le cadre de la perception par l'AFD de la TVA à l'importation (cf. art. 62 al. 1, 113 al. 3 LTVA [par analogie], art. 95 al. 1 LD).

**2.5**

**2.5.1** La décision attaquée porte sur trois points distincts. En premier lieu, elle indique que la demande d'admission en franchise au titre d'effet de succession de l'œuvre d'art "…" est rejetée.

Elle dispose ensuite que, jusqu'à droit définitivement jugé dans la présente affaire, les œuvres héritées par les recourants demeureront sous le régime de l'importation temporaire, une nouvelle taxation douanière étant prévue en cas de réexportation et de réimportation subséquente.

La décision attaquée prévoit enfin que les recourants bénéficieront d'un délai de 90 jours dès droit définitivement connu pour déterminer le sort à réserver aux œuvres dont ils ont hérité.

**2.5.2** Les deuxième et troisième points de la décision attaquée ne sont pas contestés. Ils ont été prévus dans le cadre des discussions qui ont eu lieu entre l'AFD et les recourants. Seule la question de l'admission en franchise de l'œuvre litigieuse est débattue. A ce sujet, il faut souligner que le véritable objet de la contestation réside dans le paiement de la TVA. En effet, les droits de douanes sur les œuvres d'art sont nuls (cf. n° 9701, 9702 et 9704 du Tarif général suisse). Que l'œuvre dont il est question ici soit admise en franchise ou non a donc peu d'intérêt à cet égard. En revanche, la loi sur la TVA prévoit que l'importation de biens est franche d'impôt dans la mesure où ceux-ci sont aussi admis en franchise de droits de douane (cf. art. 74 ch. 5 aLTVA dans sa teneur originale). Le seul objet de la présente procédure est donc de déterminer si les recourants doivent s'acquitter de l'impôt sur les importations ou non.

**3.**

**3.1** L'AFD aussi bien que les recourants ont analysé la problématique de l'impôt sur les importations sous l'angle de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (dans sa teneur originale). Le Tribunal de céans estime néanmoins nécessaire d'examiner la situation également sous l'angle de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (dans sa teneur originale), conformément à l'obligation qui lui incombe d'appliquer le droit d'office (cf. consid. 2.2 ci-dessus). Il y a donc lieu de présenter le sens de ces deux dispositions (cf. consid. 4 et 5 ci-dessous respectivement). Auparavant, un rappel des règles d'interprétation s'impose (cf. consid. 3.2 ci-après).

Il faut incidemment souligner que les parties ont été invitées à se déterminer sur l'applicabilité de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (version d'origine) au cas présent durant l'instruction (cf. lettre N ci-dessus). Leur droit d'être entendues a ainsi été respecté.

**3.2**

**3.2.1** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de s'écarter du sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause; de tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (cf., pour des exemples d'interprétation contra legem, ATAF 2012/15 consid. 5.3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3577/2012 du 26 février 2013 consid. 3.4.2). A l'inverse, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle, sans ambiguïté aucune, une solution matériellement juste. Si le texte n'est pas absolu-

ment clair, respectivement si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, notamment, des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il convient de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité. Si plusieurs interprétations paraissent possible, celle qui s'accorde le mieux avec la Constitution doit être privilégiée (cf. ATF 132 III 226 consid. 3.3.5, 131 II 562 consid. 3.5; 128 II 56 consid. 4; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3479/2012 du 8 janvier 2013 consid. 3.3 ; A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.3.1; sur l'application des méthodes d'interprétation à la LTVA, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_399/2011 du 13 avril 2012 consid. 2.3.3).

**3.2.2** En vertu de l'art. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable. Cette même règle se retrouve à l'actuel art. 1 al. 1 LTVA. Malgré son caractère général, l'impôt est soumis à un certain nombre d'exceptions. Celles-ci sont en particulier réglées à l'art. 18 aLTVA, soit l'art. 21 LTVA, qui "exclut du champ de l'impôt", c'est-à-dire, en termes techniques, exonère au sens impropre, un certain nombre de prestations. De manière concomitante, la déduction de l'impôt préalable relatif aux prestations ainsi exonérées est exclue (art. 17 aLTVA; art. 29 al. 1 LTVA). L'impôt préalable devient ainsi un facteur de coût pour les prestataires, ce qui induit bien souvent une augmentation des prix. C'est le phénomène dit de la "taxe occulte" (cf. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 77). Les exonérations (improprement dites) de ce genre sont donc critiquées par la majorité de la doctrine, raisonnement que tient aussi le Tribunal fédéral (cf. ATF 124 II 193 consid. 5e et les références citées; cf. aussi arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1). Il se justifie ainsi d'interpréter les dispositions concernées de manière plutôt restrictive, même s'il faut d'abord chercher à en trouver le sens véritable (ATF 124 II 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal fédéral 2C_196/2012 du 10 décembre 2012 consid. 2.2; 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2; arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.1; A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1, A-1470/2006 du 5 février 2009 consid. 3.4.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 260 ch. 336 s.). Ces dispositions (comme les autres règles de droit) doivent donc d'abord être interprétées de manière "correcte", c'est-à-dire qu'il faut en rechercher le but et l'esprit (arrêt du Tribunal fédéral 2A.127/2002 du 18 septembre 2002 consid. 4.6; ATAF 2007/23 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 3.1.2).

**3.2.3** Même lorsqu'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, Kurzkommentar zum MehrWertSTeuerGesetz, Muri bei Bern 2000 [ci-après: Kurzkommentar], ch. 2 ad art. 73 aLTVA). 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 in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 76 800 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). 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933 du 8 février 2010 consid. 3.1; décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 1999-003 du 23 février 2000 in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.84 consid. 3b et les références citées; MOLLARD/OBERSON/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, ch. 1 ad art. 74 aLTVA; RIEDO, op. cit, p. 115). Toutefois, comme en matière de TVA interne, cette règle n'empêche pas qu'il faille d'abord rechercher le sens véritable de la norme en appliquant les méthodes habituelles d'interprétation (cf. consid. 3.2.2 ci-avant).

**3.2.4** L'impôt sur les importations se distingue de l'impôt interne à plusieurs égards. Les différences les plus importantes ont trait à l'objet de l'impôt et à aux règles d'assujettissement, ainsi qu'à la procédure de prélèvement. Ainsi, la présence d'une contre-prestation n'est pas nécessaire en matière d'impôt sur les importations, au contraire de ce qui vaut pour l'impôt interne; le premier est en revanche fortement lié aux droits de douane. La méthode de taxation est radicalement différente. Celle-ci repose sur le principe de l'auto-déclaration dans le système de l'impôt interne alors que l'impôt sur les importations suit une procédure mixte (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne 2003, ch. 1806). Le législateur a donc réglé ces deux systèmes en établissant deux titres distincts dans la loi (cf. titres 2 et 3 de l'aLTVA). Les différences de caractère entre ces deux impôts ressortent ainsi clairement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1).

Eu égard à ce qui précède, on se gardera d'assimiler les exonérations relatives à la TVA à l'importation à celles qui valent en matière de TVA intérieure, puisque l'objet de ces deux impôts diffère. De même, le sens de certaines notions qui leur sont communes (par exemple celle de biens) peut varier. Le but des deux systèmes reste néanmoins identique, à savoir imposer la consommation intérieure. Là où cela correspond à la volonté du législateur et à la systématique de la loi, il convient donc en général de privilégier une interprétation similaire des dispositions régissant les deux impôts, à la lumière de ce but commun (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 399 s. ch. 697 ss, p. 400 ch. 700 s.; cf, aussi, arrêt du Tribunal fédéral 2C_1003/2011 du 18 février 2013 consid. 2.3).

**3.2.5** Les principes qui sont mentionnés à l'art. 1 aLTVA (en particulier: généralité, neutralité concurrentielle, imputation de l'impôt préalable) font partie du Titre 1 de la loi, "Dispositions générales". Par définition, celles-ci s'appliquent non seulement à la TVA intérieure mais aussi à l'impôt sur les importations. La même constatation vaut pour les principes de base qui sous-tendent toute la TVA, tel que le principe du pays de destination. Ceux-ci découlent en effet de la définition de la TVA comme impôt général sur la consommation. Or l'impôt sur les importations sert le même but d'imposition que l'impôt interne, soit la consommation finale. Lorsqu'une entreprise sise en Suisse importe des marchandises, elle peut faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable en relation avec l'impôt payé à la frontière (art. 38 al. 1 let. c LTVA). L'impôt est ainsi reporté sur le consommateur final par le biais de l'impôt interne prélevé lors de la reven-

te des marchandises. En revanche, si un particulier importe un bien, il sera soit lui-même le consommateur final supportant l'impôt, soit il reportera celui-ci de manière cachée sur le destinataire (cf. décisions de la commission de recours en matière de douane 2003-067 du 16 mai 2006 consid. 2b.aa, 1997-005 du 17 mars 1998 consid. 2c).

**3.2.6** L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (cf. ATF 129 III 656 consid. 4.1; ATF 128 I 34 consid. 3b; ATF 125 III 425 consid. 3a; ATF 124 V 271 consid. 2a et les arrêts cités). La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.5; ATAF 2007/41 consid. 4.2; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, p. 62 ch. 11, 66 ch. 22; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, tome I, 9e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001, p. 149 s. ch. 18; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 33).

**4.** En l'espèce, il y a lieu d'examiner d'abord le litige sous l'angle de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (version d'origine), afin de savoir si l'œuvre présentée à l'importation par les recourants doit bénéficier de la franchise accordée aux effets successoraux.

**4.1** L'art. 74 ch. 5 aLTVA prévoit en substance que l'importation de biens qui bénéficient d'une franchise douanière est également franche d'impôt. La même disposition apporte un certain nombre d'exceptions à ce principe. Toutefois, la collection d'art des recourants ne correspondant manifestement à aucune des catégories de biens concernées (biens destinés à l'enseignement, instruments de médecine et véhicules à moteur), il n'y a

pas lieu d'examiner le sens précis de ces exceptions. Il faut en revanche examiner quels sont les biens qui bénéficient d'une franchise en vertu de la législation douanière.

**4.2** On a déjà relevé que les dispositions du droit douanier auxquelles l'art. 74 ch. 5 aLTVA (version originale) faisait référence étaient celles qui étaient en vigueur le … (cf. consid. 2.4.4 ci-dessus). Le texte de cet article ne dit d'ailleurs pas autre chose en renvoyant explicitement à l'art. 14, ch. 4 à 16 et 18 à 24 aLD.

Parmi les nombreux chiffres de l'art. 14 aLD auxquels il est renvoyé, seul un paraît ici applicable, le chiffre 10. Celui-ci indique que les objets usagés qui sont échus aux héritiers légaux ou institués et aux légataires d'une personne dont le dernier domicile était à l'étranger, à la condition que les bénéficiaires soient domiciliés en Suisse, sont admis en franchise des droits d'entrée.

On aurait pu envisager de faire application de l'art. 14 ch. 14 aLD, selon lequel les objets d'art et de collection destinés à des expositions ouvertes au public ou à être exposés en public sont aussi admis en franchise de droits d'entrée. Toutefois, les recourants ont expressément indiqué qu'ils ne souhaitaient pas faire usage de la possibilité offerte par cet article, dans la mesure où ils désiraient pouvoir gérer leur collection de manière privée. L'art. 14 ch. 15 aLD prévoit par ailleurs que les études et les œuvres d'artistes suisses séjournant temporairement à l'étranger pour leurs études sont admises en franchise. Cependant, le de cujus était domicilié à … de manière définitive et non pour ses études. Ce chiffre de l'art. 14 aLD n'entre donc pas en ligne de compte.

**4.3** L'art. 14 ch. 10 aLD, dans sa forme applicable en …, fut adopté en 1972, à l'occasion d'une révision de la législation douanière qui entra en vigueur le 1er janvier 1973. Cette modification avait pour but d'étendre la franchise prévue pour les biens hérités aux legs et aux avancements d'hoirie (FF 1972 II 219, p. 221). Dans sa version originale, l'art. 14 ch. 10 aLD était formulé ainsi:

> Sont admis en franchise de droits les objets usagés qui sont échus directement aux héritiers légaux ou institués d'une personne décédée à l'étranger, si les héritiers sont domiciliés en Suisse et s'ils destinent ces objets à un usage prolongé.

La version de 1972 de l'art. 14 ch. 10 aLD se présente de la manière suivante:

> Sont admis en franchise des droits d'entrée les objets usagés qui sont échus aux héritiers légaux ou institués et aux légataires d'une personne dont le dernier domicile était à l'étranger, à la condition que les bénéficiaires soient domiciliés en Suisse. Le Conseil fédéral peut accorder la franchise également pour des objets qu'une personne cède de son vivant à un héritier à titre d'avancement d'hoirie.

La version de 1972 se distingue ainsi de celle d'origine sur plusieurs points. Il n'est plus fait référence aux objet échus directement aux héritiers, mais simplement aux objets qui sont échus aux héritiers. Ces derniers ne sont d'ailleurs plus les seuls à profiter de la franchise; les légataires et les bénéficiaires d'avancement d'hoirie peuvent aussi la faire valoir. Finalement, il n'est plus exigé que les importateurs destinent les objets de la succession à leur usage prolongé. La version de 1972 de l'art. 14 ch. 10 aLD étend donc passablement le champ d'application de cette norme. En revanche, la condition d'application essentielle de l'art. 14 ch. 10 aLD demeure la même: on doit se trouver en présence de biens usagés.

**4.4** L'art. 14 aLD était complété par les dispositions de l'ancienne ordonnance relative à la loi sur les douanes du 10 juillet 1926 (aOLD; RS 631.01). L'art. 15 aOLD précisait ainsi la manière dont des héritiers pouvaient bénéficier de la franchise de droits de douane.

La version originale de l'art. 15 aOLD était formulée ainsi:

> Sont admis en franchise les objets usagés (effets de succession) qui sont échus directement aux héritiers légaux ou institués d'une personne décédée à l'étranger, si les héritiers sont domiciliés en Suisse et s'ils destinent ces objets à un usage prolongé (art. 15 al. 1 aOLD, version originale).
>
> Sont réputés usagés les objets qui portent des traces évidentes d'usage (art. 15 al. 2 aOLD, version originale).
>
> (…)
>
> L'importation des effets de succession doit avoir lieu en une seule fois, dans le délai d'une année à partir du jour de l'envoi en possession (art. 15 al. 5 aOLD, version originale).
>
> (…)

En 1973, cette disposition a été reformulée de la façon suivante:

> Sont admis en franchise les objets usagés (effets de succession) qui sont échus aux héritiers légaux ou institués et aux légataires d'une personne dont le dernier domicile était à l'étranger, à la condition que les bénéficiaires soient domiciliés en Suisse (art. 15 al. 1 aOLD).

> Un droit à l'exemption douanière n'existe que si le domicile de l'héritier ou du légataire se trouve en Suisse au moment de la mort de la personne décédée et lors de l'importation des effets de succession (art. 15 al. 2 aOLD).
>
> Sont réputés effets de succession le mobilier, les objets d'usage personnel, les objets ayant servi à l'exercice personnel d'une profession ou à l'exploitation d'une entreprise en propre, de même que les véhicules qui ont été la propriété de la personne décédée et ont été utilisés par cette dernière. Les réserves de marchandises ne sont pas au bénéfice de l'exemption à titre d'effets de succession (art. 15 al. 3 aOLD).
>
> Les effets de succession doivent être importés dans la période où ils échoient à l'héritier ou au légataire. Si l'héritier ou le légataire prouvent qu'ils sont empêchés de procéder à l'importation, la franchise peut leur être accordée après l'élimination de l'empêchement, mais au plus tard dans le délai de trois ans à compter du jour où les effets échoient à l'héritier ou au légataire. Les effets de succession importés après l'expiration de ce délai peuvent, lors de circonstances rendant le retard compréhensible, bénéficier d'une réduction appropriée des droits de douane (art. 15 al. 4 aOLD).

On constate là aussi que la version de l'art. 15 aOLD adoptée en 1973 a en partie étendu le champ d'application de cette disposition.

L'art. 16 de l'actuelle ordonnance sur les douanes (OD; RS 631.01) contient des règles à peu près similaires à celles de l'art. 15 aOLD (version de 1973), le nouveau droit n'étant pas censé apporter de changement particulier sur ce point (cf. message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 517, p. 546). Toutefois, la définition des effets de succession est un peu différente, dans la mesure où le terme de "mobilier" est remplacé par l'expression "effets de ménage" (cf. art. 16 al. 2 let. a OD).

En outre, le délai d'importation est fixé de manière plus souple. Ce délai est d'une année à compter de l'héritage; toutefois, il reste possible d'obtenir une franchise après ce laps de temps si l'importation des biens butait sur un obstacle.

**4.5** Il semble que l'objectif du législateur, au moment d'adopter les exemptions de droits de douane prévue à l'art. 14 aLD, fût de tenir compte de motifs d'équité et de ne pas accabler inutilement de frais des gens qui se trouvaient plus ou moins obligés d'importer des objets dont la valeur économique ne justifiait pas la perception d'un impôt (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 230).

La ratio legis de l'art. 14 ch. 10 aLD (soit l'art. 8 al. 2 let. c LD) est donc essentiellement de permettre aux héritiers d'une personne décédée à

l'étranger de rapatrier en Suisse des objets usagés, c'est-à-dire des objets dont la valeur a généralement diminué et dont l'importation perdrait beaucoup de son intérêt si elle était grevée de droits de douanes. On soulignera à cet égard que le texte légal ne fait pas référence aux "biens successoraux" en général pour définir les biens qui bénéficient de la franchise de droits, mais bien aux "objets usagés qui sont échus aux héritiers" (cf. art. 14 ch. 10 aLD) ou aux "effets de succession" (art. 8 al. 2 let. c LD).

En outre, il ressort de ces dispositions et des ordonnances d'application y relatives que l'importation doit avoir lieu assez rapidement après le décès du de cujus. Cette exigence est compréhensible, dans la mesure où les biens visés par l'exemption doivent normalement être des objets d'usage courant dont l'importation est dictée par la mort du de cujus uniquement et non des objets destinés à servir de véhicules d'investissement à long terme. La fixation d'un délai se justifie également par des motifs liés au contrôle des faits et à la preuve de la manière dont les biens ont été transmis.

Enfin, les héritiers qui procèdent au rapatriement doivent être domiciliés en Suisse. Cette exigence doit elle aussi être mise en rapport avec l'intention initiale du législateur, à savoir ne pas grever inutilement des biens dont la transmission par voie successorale perdrait beaucoup d'intérêt s'ils étaient frappés par des droits de douane. En revanche, si des héritiers décident de transférer en Suisse des biens successoraux non parce qu'ils y sont domiciliés mais pour une autre raison (convenance personnelle, sécurité, fiscalité, etc.), il n'y a, de prime abord, pas de nécessité qui justifie de leur accorder une franchise.

**4.6**

**4.6.1** Les recourants souhaitent importer en franchise une sculpture …, étant rappelé ici que la procédure porte formellement sur cette unique œuvre et non sur toute la collection (cf. lettres I et J ci-dessus). … De par leur nature, [les œuvres d'art] ne sont pas destinées à perdre de leur valeur ou à se dégrader, du moins dans la mesure de ce qui est prévisible. Etant restée entre les mains de son auteur et de ses descendants, l'œuvre en cause ici n'est encore jamais entrée dans le commerce. Sa valeur atteint …. Il ne tombe donc pas sous le sens que des biens de ce genre puissent répondre à la définition d'objets "usagés" de l'art. 14 ch. 10 aLD. De plus, si l'on analyse les autres conditions posées par la disposition en question, on voit que celles-ci ne sont pas non plus remplies. Ainsi, les héritiers ne sont pas tous domiciliés en Suisse (en particulier ceux qui,

selon les recourants, devraient à terme recevoir la propriété de l'œuvre litigieuse), alors que cette exigence figure en toutes lettres dans le texte de la loi. Il est douteux que l'on puisse considérer que la règle de l'art. 14 ch. 10 aLD vaut aussi pour les héritiers indirects du défunt. Enfin, l'importation est intervenue largement après l'échéance du délai fixé par l'art. 15 aOLD.

**4.6.2** Certes, l'une ou l'autre de ces conditions pourrait éventuellement donner lieu à une interprétation favorable aux recourants. Ceux-ci tentent d'ailleurs d'argumenter en ce sens. Toutefois, ils omettent que, pour obtenir gain de cause, ils devraient démontrer que toutes les conditions des art. 14 ch. 10 aLD et 16 aOLD sont inadéquates ou que, à tout le moins, elles doivent être interprétées de manière souple. En effet, ni le type de biens, ni le délai, ni le cercle des bénéficiaires, ni le lieu de domicile de ceux-ci ne correspondent ici aux exigences des dispositions susmentionnées. Or, si l'on suit le raisonnement des recourants et que l'on admet des exceptions sur tous ces points, l'intention du législateur ne sera plus du tout respectée. Comme cela a été exposé, l'exonération des effets de succession vise d'abord un but social et l'importation d'une œuvre de grande valeur ne peut correspondre à ce but. Au demeurant, comme toute exonération, celle des effets de succession doit être interprétée de manière stricte en cas de doute (cf. consid. 3.2.3 ci-dessus). Les recourants souhaitent au contraire lui donner une extension maximum en en repoussant toutes les limites. Une telle solution est incompatible avec les exigences d'une interprétation qui, en l'occurrence, doit être restrictive.

Quoi qu'il en soit, la loi prévoit que seuls les héritiers domiciliés en Suisse peuvent bénéficier de la franchise de douane. Cependant, les recourants ont spécifiquement choisi d'attribuer l'œuvre litigieuse aux héritiers qui sont domiciliés en …, ceci afin que le présent cas réunisse un maximum de difficultés et qu'il permette d'examiner tous les problèmes posés par l'importation de leur collection. En établissant une franchise en faveur des effets de succession, le législateur souhaitait rendre possible le rapatriement d'objets ayant appartenu à des Suisses de l'étranger dont l'importation aurait sinon perdu tout intérêt. Il ne pensait pas, manifestement, favoriser le transfert international de biens de grande valeur, …. Les recourants domiciliés en … n'ont, en ce qui les concerne, aucune obligation pratique de déplacer leur part de la collection vers la Suisse. Leur situation se distingue en cela totalement de celle d'un habitant de la Suisse qui hériterait par hypothèse de vieux meubles d'un parent de l'étranger. L'œuvre litigieuse peut, en tant que telle, parfaitement être conservée en … par les héritiers qui sont domiciliés dans ce pays. Cela implique certes

de diviser la collection, mais les art. 14 ch. a LD et 15 aOLD n'ont pas pour fonction de garantir la pérennité d'ensembles d'objets qui tomberaient entre les mains d'héritiers domiciliés dans différents pays.

Il appert ainsi que les recourants ne peuvent invoquer l'exonération prévue à l'art. 14 ch. 10 aLD

**4.6.3** Les recourants soutiennent que le renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA serait de nature "catégorielle" et non "technique". Ils entendent par là que, en déclarant franche de TVA l'importation de biens qui sont aussi admis en franchise de droits de douane, le législateur a voulu se référer à des catégories de biens, et non aux conditions, modalités et délais fixés par la législation. Rien dans la loi ne permet d'arriver à l'interprétation proposée par les recourants; celle-ci renvoie purement et simplement au droit douanier, sans autre explication. La doctrine ne soutient pas non plus une telle interprétation, voire indique expressément le contraire (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, op. cit., p. 928 ch. 2504; REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWST Kommentar, ch. 35 ad art. 53 LTVA; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., ch. 751 p. 411; METZGER, Kurzkommentar, ch. 5 ad art. 74 ch. 5 aLTVA; REGINE SCHLUCKEBIER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, édité par Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, Bâle etc. 2000, ch. 35 s. ad art. 74 aLTVA). On arrive à la même conclusion à la lecture des documents préparatoires de la loi (cf. rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national précité, FF 1996 V 701, p. 791). Finalement, la jurisprudence a jusqu'ici admis, en tout cas implicitement, que les renvois à la législation douanière faisaient aussi référence aux conditions qui y étaient énumérées (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2890/2011 du 29 décembre 2011 consid. 2.2 et 2.5, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 4.2).

La théorie des recourants sur l'interprétation du renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (version originale) n'emporte donc point la conviction du Tribunal. Pour déterminer si un bien peut être importé en franchise de TVA en Suisse, celui-ci doit remplir les conditions qui permettent de bénéficier d'une franchise de droits de douane selon l'art. 14 ch. 10 aLD. Or, ici, tel n'est pas le cas.

**4.6.4** On rappellera cependant que, en pratique, le tarif général des douanes étend la franchise dont bénéficient les œuvres d'art, puisque les droits sur celles-ci sont nuls. Dès lors, le système douanier favorise de

manière générale l'importation d'œuvres d'art et contribue à l'enrichissement culturel du pays. Plutôt que d'examiner le cas présent sous l'angle des franchises de l'art. 14 aLD, on peut se demander si la législation sur la TVA permet, elle aussi, de rapatrier une collection d'œuvres d'art en franchise, à tout le moins lorsque l'importation a lieu par les héritiers de l'auteur lui-même. Cette hypothèse passe par l'examen de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (version originale).

**5.**

**5.1** En vertu de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (dans sa teneur originale), est franche d'impôt l'importation d'œuvres 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 (…).

Une disposition similaire se trouvait déjà à l'art. 67 let. d de l'ancienne ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 258). L'art. 74 aLTVA de 1999 a fait l'objet d'une réécriture à l'occasion de l'entrée en vigueur, en 2007, de la législation sur les douanes de 2005. Le chiffre 4 du texte original est ainsi devenu le chiffre 3 de l'alinéa 1 du nouveau texte. La même disposition se retrouve aujourd'hui à l'art. 53 al. 1 let. c LTVA.

Aussi bien l'art. 67 let. d aOTVA que l'art. 74 ch. 4, puis al. 1 ch. 3, aLTVA et l'art. 53 al. 1 let. c LTVA ont un équivalent en TVA interne. Ainsi, l'art. 19 al. 1 let. c aOTVA prévoyait que les artistes-peintres et les sculpteurs n'étaient pas assujettis à l'impôt pour les œuvres d'art qu'ils avaient créées personnellement. L'art. 18 ch. 16 aLTVA indiquait que la livraison, par leur créateur, d'œuvres d'artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres ou les sculpteurs, était exclue du champ de l'impôt (c'est-à-dire exonérée au sens impropre). Ce même texte est repris à l'art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA actuel. Une disposition similaire se retrouvait déjà, en substance, à l'art. 11 al. 1 let. d de l'arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires du 29 juillet 1941 (aAChA, RO 57 793 et les modifications ultérieures), dans sa teneur du 13 janvier 1982 (RO 1982 142), selon laquelle les artistes-peintres et les sculpteurs, pour les œuvres d'art qu'ils avaient créées personnellement, n'étaient pas des grossistes, autrement dit, n'étaient pas assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

On relèvera que ni l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures) ni l'actuelle ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS

641.201) ne donnent d'indications sur l'interprétation à donner à l' art. 74 ch. 4, puis al. 1 ch. 3, aLTVA, respectivement à l'art. 53 al. 1 let. c LTVA.

**5.2** Selon la pratique publiée de l'Administration fédérale des contributions, les héritiers des artistes sont aujourd'hui assimilés aux artistes eux-mêmes dans le cadre de l'application de l'impôt sur les opérations effectuées en Suisse (cf. par exemple Brochure n° 22 Culture, ch. 9.1, dans la version valable à partir du 1er janvier 2008; Info TVA 23 concernant le secteur Culture, ch. 8.1.1). En revanche, cette pratique ne se retrouvait pas dans la version précédente de la Brochure n° 22 Culture, qui était en vigueur au moment où a eu lieu l'importation de l'œuvre qui fait l'objet de la présente procédure. Invitée à donner son avis durant l'instruction (cf. lettre N ci-dessus), l'AFC a précisé que la pratique en question avait été introduite pour tenir compte de la situation des sociétés de perception des droits d'auteur. Celles-ci seraient en effet tenues à des calculs rétroactifs compliqués si elles devaient systématiquement corriger leurs décomptes de TVA en fonction des décès survenus parmi les artistes; elles auraient en outre peu de chances de jamais récupérer la TVA chez les consommateurs. La pratique de l'AFC ne concernerait au demeurant que les héritiers légaux des artistes (cf. art. 457 ss CC).

L'AFC souligne par ailleurs que sa pratique concerne une problématique interne à la Suisse et qu'elle se rapporte uniquement à la TVA intérieure. Elle rappelle explicitement que le Tribunal fédéral admet un traitement différencié entre ce régime et celui qui vaut pour les importations (en se référant à cette fin à l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 traduit à la RDAF 2008 II 131 consid. 5.3).

Quant à l'AFD, elle ne donne aucune information sur les héritiers dans le cadre de ses instructions relatives à la perception de l'impôt sur les importations (cf. par exemple publication 52.22 Importation d'œuvres d'art, cependant pas en vigueur en …). Cela signifie implicitement qu'elle refuse d'assimiler les héritiers d'artistes aux artistes eux-mêmes.

**5.3** Les deux auteurs qui examinent les dispositions litigieuses tendent à considérer, dans la mesure où ils mentionnent cette problématique, que les héritiers de l'auteur doivent être assimilés à l'auteur lui-même (cf. SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, ch. 84 ad art. 21 LTVA, qui se fonde sur la pratique de l'AFC susmentionnée; EVA MARIA CATILLON, in: mwst.com, ch. 3 ad art. 18 ch. 16 aLTVA). Toutefois, ces commentaires concernent l'impôt intérieur et non la TVA sur les importations. La plupart des auteurs ne font aucune remarque sur le sujet (cf. CAMEN-

ZIND/HONAUER/VALLEN-DER/JUNG/PROBST, op. cit., p. 926 ch. 2500 ss; SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, ch. 8 ss ad art. 53 al. 1 let. c LTVA; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 410 s. ch. 748 ss; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., ch. 12 ad art. 18 ch. 16 et ch. 3 ad art. 74 ch. 4 aLTVA; METZGER, Kurzkommentar, ch. 21 ad art. 18 a LTVA, ch. 4 ad art. 74 aLTVA; FABIENNE MARIÉTHOZ, L'application de la TVA aux objets d'art et d'antiquité en droit suisse et communautaire, Bâle/Francfort-sur-le Main 1996, p. 26).

**5.4** Vu l'absence de doctrine et de jurisprudence topiques, il sied de recourir aux méthodes habituelles d'interprétation de la loi, afin de rechercher le véritable sens de celle-ci (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus).

**5.4.1** L'interprétation littérale du texte de l'art. 74 ch. 4 aLTVA exclut a priori les héritiers du cercle des bénéficiaires de cette norme. L'aspect strictement personnel de l'exonération est même doublement souligné dans la loi, puisque celle-ci spécifie que les œuvres doivent avoir été "personnellement" créées par les artistes concernés et que l'importation doit avoir lieu par "eux-mêmes ou sur mandat de leur part". Le texte légal laisse donc peu de place à une extension de l'exonération. Toutefois, une telle conclusion, pour être valable, ne doit pas être en contradiction avec les indications fournies par les autres méthodes d'interprétation. Il convient donc d'examiner l'article en question à la lumière de ces dernières pour voir si l'on peut s'en tenir au sens littéral de l'art. 74 ch. 4 aLTVA.

**5.4.2** Pour effectuer une interprétation historique de l'art. 74 ch. 4 aLTVA, respectivement de l'art. 53 al. 1 let. c LTVA, il y a lieu de rechercher dans le message du Conseil fédéral et les travaux parlementaires si l'on peut y trouver des indications sur le sens de ces dispositions en ce qui concerne les héritiers d'artistes.

Le message du Conseil fédéral sur la nouvelle loi (FF 2008 6277, p. 6379; il n'y eut pas de message à proprement parler pour la loi de 1999), ne donne aucune information à ce sujet, les discussions parlementaires non plus (voir entre autres BO 1997 N 213, 460; BO 1998 E 968, 1007; BO 1999 N 320, 356; BO 1999 E 359, 409; sur la nouvelle loi, voir BO 2009 N 324, 483; BO 2009 E 421, 434).

Pour retrouver l'origine de l'art. 74 ch. 4 aLTVA, il faut remonter plus loin dans le temps, à l'adoption par le peuple de l'arrêté fédéral du 19 juin 1981 concernant la prorogation du régime financier et l'amélioration des

finances fédérales (RO 1982 138). Cet arrêté avait pour but essentiel d'autoriser la Confédération à continuer de percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires et un impôt fédéral direct, vu les prérogatives limitées dans le temps dont elle disposait. Toutefois, cet arrêté prévoyait aussi, à son chiffre II, que les dispositions transitoires de la constitution étaient modifiées et que l'art. 8 al. 2 d'icelles était complété ainsi:

> Les dispositions suivantes sont applicables à l'impôt sur le chiffre d'affaires avec effet dès le 1er octobre 1982:
>
> (…)
>
> b. Les artistes-peintres et les sculpteurs ne sont pas assujettis à l'impôt pour les œuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes.

Cette disposition constitutionnelle fut concrétisée le 13 janvier 1982 par un nouvel art. 11 al. 1 let. d aAChA (cf. arrêté du Conseil fédéral du 13 janvier 1982 [RO 1982 142], dont le texte reprend, quasi mot pour mot, le texte inséré dans la Constitution).

**5.4.2.1** L'origine de cette modification du droit est retracée par DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983, p. 103 s. Il ressort de cet ouvrage que, avant 1973, l'administration avait admis, dans sa pratique, que les artistes qui se livraient à de la création libre n'étaient pas des grossistes et donc n'étaient pas assujettis à l'impôt. En revanche, les artistes qui ne se consacraient pas exclusivement à de la création libre étaient assujettis, pour toutes leurs œuvres, même celles qui correspondaient à de la création libre. A la suite du recours d'un fabricant de pierres tombales qui voyait dans cette pratique une inégalité de traitement, le Tribunal fédéral jugea que les artistes purs devaient aussi être assujettis à l'IChA (impôt sur le chiffre d'affaires) comme grossistes (cf. ASA 41 38 consid. 4). Dès le 1er janvier 1973, l'AFC abandonna donc sa pratique et inscrivit les peintres et les sculpteurs sur la liste des contribuables. Un artiste-peintre attaqua à nouveau cette manière de faire devant le Tribunal fédéral, mais en vain. Les artistes ne se satisfaisant pas de cette nouvelle donne, des motions furent déposées au Parlement fédéral afin de les libérer de l'assujettissement. Le Conseil fédéral accueillit favorablement ces propositions et envisagea d'y donner suite dans le cadre des premiers projets tendant à l'introduction de la TVA. Ceux-ci ayant été rejetés, cette idée ne se concrétisa pas. Une nouvelle motion rouvrit le débat au Parlement, qui y donna suite dans l'arrêté fédéral susmentionné sur la prorogation du régime financier et l'amélioration des finances fédérales. Le but de cette innovation était d'épargner aux artistes les

complications pratiques liées à la tenue d'une comptabilité, ceux-ci s'en ressentant apparemment dans leur liberté créatrice.

**5.4.2.2** En 1992, le Tribunal fédéral eut à examiner si l'art. 8 al. 2 des dispositions transitoires de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.; RO 1874-1875 p. 1 et les modifications ultérieures) valait seulement pour les artistes qui effectuaient des transactions sur territoire suisse, ou s'il valait aussi pour ceux qui importaient leurs œuvres de l'étranger (impôt sur les importations de marchandises). Contre l'avis du Département fédéral des finances, le Tribunal fédéral déclara que la libération de l'assujettissement des artistes s'appliquait aussi à l'impôt sur les importations de marchandises. Cette solution s'imposait en particulier à raison d'une interprétation par systématique de la disposition en question. En effet, les artistes produisent souvent leurs œuvres lors d'un séjour ou d'un voyage à l'étranger. Le Tribunal fédéral releva que, s'ils étaient imposés à leur passage à la frontière, ils se retrouveraient moins bien lotis que ceux qui travaillaient exclusivement en Suisse, respectivement, leurs œuvres seraient imposées ou non selon l'endroit où elles avaient été produites. Il en résulterait aussi des difficultés de taxation lorsque des œuvres encore inachevées seraient importées pour être terminées en Suisse (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d).

En outre, dans la mesure où un artiste ne parvient pas toujours à vendre ses œuvres immédiatement, si jamais il y parvient, le prélèvement d'un impôt sur les importations se serait avéré particulièrement lourd à assumer en comparaison du poids qu'aurait représenté l'impôt sur les transactions effectuées en Suisse, puisque ce dernier n'échoyait qu'au moment de la réalisation de l'objet qui y était soumis. Le prix des œuvres s'en fût trouvé augmenté. La survie économique des artistes aurait aussi pu en pâtir, ceux-ci ne sachant quand ils vendraient leurs œuvres (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d).

**5.4.2.3** Cette jurisprudence n'a pas été remise en cause par l'entrée en vigueur de la TVA en 1997 (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 21 janvier 2008 2A.372/2006, publié in ASA 76 800; décision de la Commission de recours en matière de douanes du 23 février 2000, JAAC 64/2000 n° 84). Au contraire, la franchise de TVA dont bénéficient les œuvres importées par les artistes est depuis lors ancrée dans le texte légal (cf. art. 67 let. d aOTVA).

En revanche, d'un point de vue historique, il ne semble pas que la situation des héritiers ait jamais été examinée. Il est impossible de tirer des

conclusions à leur égard sur la base des documents à disposition. En tout cas, l'interprétation historique ne remet pas en cause le texte clair de la loi.

**5.4.3** Les remarques qui précèdent suggèrent aussi le but poursuivi par le législateur lors de l'adoption des dispositions étudiées. Autrement dit, elles permettent de procéder à une interprétation téléologique de celles-ci (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus). On constate que les motifs qui ont conduit à l'adoption de l'art. 18 ch. 16 et de l'art. 74 ch. 4 aLTVA sont intimement liés à la personne de l'artiste. La première de ces dispositions devait épargner du travail administratif à une catégorie de personnes dont l'activité s'accommode mal de ce genre d'obligations. La seconde devait permettre à des créateurs de travailler aussi bien d'un côté de la frontière que de l'autre sans que des contingences financières limitassent leurs déplacements. En revanche, ces considérations s'appliquent mal à des personnes qui ont simplement hérité d'œuvres d'art. A leur égard, ces objets deviennent fondamentalement des biens comme les autres, qui n'ont pas de lien avec leur propre activité, mais qui correspondent à une valeur marchande. Même s'ils peuvent aussi revêtir une valeur affective ou sentimentale, cet élément ne joue pas de rôle en droit fiscal. Une disposition topique serait à tout le moins nécessaire pour qu'il pût être pris en compte.

**5.4.4** D'un point de vue systématique, il convient de veiller à la cohérence générale de la loi et des interprétations qui en sont données (cf. consid. 3.2.1 ci-dessus). A cet égard, la similitude de l'art. 74 ch. 4 aLTVA avec l'art. 18 ch. 16 aLTVA interpelle dans la mesure où cela pourrait signifier que le législateur entendait conférer une portée semblable aux deux dispositions. On peut dès lors se demander si une même interprétation devrait leur être donnée. Plusieurs éléments doivent être pris en compte.

Principalement, les exonérations qui valent en matière interne ne sont pas les mêmes que celles qui s'appliquent à l'importation. Cela vaut même lorsque les termes de la loi sont semblables. Une interprétation similaire doit, en général, tout au plus avoir lieu là où cela correspond à la volonté du législateur et à la systématique de la loi (cf. consid. 3.2.4 ci-dessus). En d'autres termes, et sauf exception, les exonérations propres à chaque impôt doivent s'analyser pour elles-mêmes, en fonction du type d'impôt. Ici, comme cela a déjà été indiqué (cf. consid. 5.4.2.3 ci-dessus), le législateur n'a exprimé aucune intention en ce qui concerne les héritiers d'artistes. En revanche, il a explicitement conçu la TVA comme un

impôt général sur la consommation et ce principe vaut aussi en ce qui concerne l'impôt sur les importations (cf. consid. 3.2.5 ci-dessus). Tout bien qui traverse la frontière est donc, de prime abord, soumis à taxation.

En outre, le Tribunal s'est enquis auprès de l'AFC de la pratique qu'elle suivait au sujet de l'art. 18 ch. 16 aLTVA et des raisons de celle-ci. Comme cela a déjà été indiqué, l'AFC a donné des explications plus nuancées et plus restrictives que celles qu'on imagine à première lecture de l'Info TVA 23 concernant le secteur Culture et des publications précédentes (cf. consid. 5.2 ci-dessus). Ainsi, l'exonération des héritiers mentionnée dans ces documents vaudrait uniquement pour les héritiers directs de l'artiste et elle se justifierait par la situation particulière des sociétés de gestion des droits d'auteur. Or, en l'occurrence, les destinataires de l'œuvre ne sont pas des héritiers directs de l'auteur et l'on ne se trouve pas en présence d'une problématique rappelant celle qui se pose aux sociétés de gestion. Il n'est donc même pas sûr que l'AFC accorderait une exonération aux recourants en matière de TVA interne.

Enfin, les exonérations doivent être interprétées de manière plutôt restrictive lorsque, dans un cas particulier, aucune solution claire ne se dégage des autres méthodes d'interprétation. Il s'agit là d'un aspect du principe de la généralité de l'impôt (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.3 ci-dessus). La taxation de l'œuvre litigieuse n'apparaît donc pas comme contraire au système de la loi.

**5.5** En définitive, ni l'interprétation historique, ni l'interprétation téléologique, ni l'interprétation systématique de la disposition litigieuse ne remettent en cause le sens littéral du texte de l'art. 74 ch. 4 aLTVA. Il n'y a donc pas lieu de s'en écarter. Au surplus, ce résultat est conforme aux principes généraux qui régissent la TVA et son interprétation. En particulier, la généralité de l'impôt est préservée (cf. consid. 3.2.5 ci-dessus), de même que la tendance à une interprétation restrictive des exonérations (cf. consid. 3.2.2 et 3.2.3 ci-dessus). Finalement, le droit fiscal ne laissant pas de place aux lacunes improprement dites (cf. consid. 3.2.6 ci-dessus), il ne sert à rien de se demander si le législateur aurait dû, le cas échéant, prévoir une règle spécifique pour les héritiers d'artiste. Les recourants ne sauraient donc être mis au bénéfice de l'exonération prévue à l'art. 74 ch. 4 aLTVA.

**6.**
Selon l'analyse qui précède, le recours doit être rejeté. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 3'300.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge des recourants. Il convient de compenser ce montant avec l'avance de frais de même quotité déjà fournie par eux. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al.1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante.)

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Le recours est rejeté.

**2.**
Les frais de procédure, par Fr. 3'300.— (trois mille trois cents francs), sont mis à la charge des recourants et compensés avec l'avance du même montant déjà versée par eux.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)
– à l'AFC, pour information (n° de réf. …)

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 :