Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5873/2014

Arrêt du 26 juin 2015

Composition

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

Parties

1. **A._____,** avocat, en tant qu'exécuteur testamentaire de feu B._____,
2. **C._____,**
3. **D._____,**
4. **E._____,**
5. **F._____,**

tous représentés par Philippe Meier, avocat,
recourants,

contre

Administration fédérale des douanes AFD,
Direction générale des douanes,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; franchise sur l'importation d'une œuvre d'art ; questions de procédure.

Faits :

A.
Les recourants sont indirectement héritiers de Z._____. La succession et ses suites ont donné lieu à diverses procédures. Depuis 2006, les recourants souhaitent rapatrier en Suisse la collection d'œuvres d'art dont ils ont hérité. Celle-ci se trouve déjà sur le territoire de la Confédération, mais les formalités liées à l'importation sont toujours en cours. Les recourants sont en litige avec l'Administration fédérale des douanes (AFD) sur la manière dont le dédouanement doit être effectué. Concrètement, il s'agit de savoir si la TVA à l'importation est due ou non.

B.
En 2006, les recourants ont importé la collection litigieuse sous le régime de l'admission temporaire. Ils ont sollicité diverses prolongations de ce régime jusqu'en 2009. Le 18 mai 2009, toutefois, la Direction d'arrondissement des douanes de Schaffhouse (D II) a refusé de prolonger une fois encore le délai d'admission temporaire, les œuvres n'étant plus exposées au public. Un recours a été déposé, qui est toujours pendant.

C.
Parallèlement, les recourants ont entrepris des démarches afin d'importer les œuvres de manière définitive. Pour diverses raisons, ils revendiquent l'application d'un régime douanier en vertu duquel ils seraient exemptés de TVA à l'importation. La Direction générale des douanes (DGD) a suspendu l'examen du recours lié à la prolongation du régime d'admission temporaire dans l'attente d'une décision au sujet de l'importation à titre définitif des œuvres.

D.
Afin de faciliter les démarches relatives à l'importation définitive des œuvres, les parties se sont entendues pour mener une procédure-test en sélectionnant une œuvre au sein de la collection, *X.*_____. Le 25 octobre 2011, la D II a rendu, sur instruction de la DGD, une décision dont il ressortait, en substance, que la demande d'admission de [l'œuvre] en franchise de TVA 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 l'affaire définitivement jugée pour déterminer le sort à réserver à leur collection.

E.
Le 24 novembre 2011, les recourants ont porté une première fois l'affaire

devant le Tribunal administratif fédéral en concluant à ce que [l'œuvre] soit admise à l'importation en franchise de TVA. Par arrêt du 18 septembre 2013, le Tribunal administratif fédéral est entré en matière sur le recours. Il a cependant confirmé la décision attaquée. Les recourants ont contesté cet arrêt devant le Tribunal fédéral. Celui-ci a retenu que l'arrêt attaqué, et par voie de conséquence la décision de l'AFC, ne constituaient pas des décisions finales dès lors qu'ils ne portaient que sur le principe de l'assujettissement à la TVA et non sur la taxation elle-même. Il a dès lors refusé d'entrer en matière.

F.
Au vu de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral, les recourants se sont adressés à la DGD pour lui demander de rendre une décision finale sur l'importation de [l'œuvre]. Le 9 septembre 2014, la DGD a écrit aux recourants pour leur signifier que, selon elle, une décision définitive avait été rendue sur l'importation de [l'œuvre] et qu'il leur appartenait dès lors de déterminer ce qu'ils entendaient faire de leur collection. Ils étaient également invités à s'exprimer sur la suite à donner au recours encore pendant relatif à la prolongation du régime d'importation temporaire. Le 12 septembre 2014, les recourants ont répété leur requête et ont demandé qu'une décision formelle soit rendue sur ce point. La DGD n'a pas répondu immédiatement.

G.
Ne sachant si une décision formelle allait être rendue et voulant sauvegarder leurs droits, les recourants ont à nouveau porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral le 10 octobre 2014. Ils concluent à ce que la "décision" du 9 septembre 2014 soit annulée et à ce qu'il soit enjoint à l'AFD de rendre une décision finale de taxation au sujet de [l'œuvre] (qui soit sujette à recours sur le fond), le tout sous suite de frais et dépens.

H.
Le 13 novembre 2014, la DGD a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Les recourants ont répliqué le 11 décembre 2014 et l'autorité inférieure, dupliqué le 14 janvier 2015. Par déterminations spontanées du 27 janvier 2015, les recourants ont confirmé leurs conclusions.

Les autres éléments de fait seront repris, pour autant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi 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).

Les décisions incidentes qui sont notifiées séparément et qui portent sur la compétence ou sur une demande de récusation peuvent faire l'objet d'un recours (art. 45 al. 1 PA). Les autres décisions incidentes notifiées séparément peuvent faire l'objet d'un recours si (a) elles peuvent causer un préjudice irréparable ou (b) l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 46 al. 1 PA).

1.2 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.

La décision attaquée a été rendue par la DGD, alors que la décision qui avait fait l'objet du premier recours devant le Tribunal administratif fédéral émanait de la direction d'arrondissement compétente. Peu importe quel échelon de l'AFD a rendu la décision attaquée. Selon les principes qui régissent l'organisation de l'administration fédérale, les unités administratives supérieures peuvent en tout temps prendre la responsabilité d'un dossier pour décision (art. 47 al. 4 de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration [LOGA, RS 172.010]). La LD ne prévoit pas de dérogation à cette règle (cf. art. 91 ss, et également art. 34, 38, 116 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]). La compétence de la DGD était donc donnée.

On peut se demander si le courrier de la DGD du 9 septembre 2014 constitue bien une décision ou si les recourants auraient dû attendre qu'une décision formelle fût rendue sur les mêmes éléments. Dans la mesure où la DGD ne s'est pas opposée à l'entrée en matière sur le recours, rien n'indique qu'elle aurait souhaité pouvoir réexaminer l'affaire par elle-même en rendant formellement une décision. Dès lors, lui renvoyer le dossier pour qu'elle prît une authentique décision serait une pure perte de temps qui s'apparenterait à du formalisme excessif. On retiendra donc que le

courrier du 9 septembre 2014 constitue bel et bien une décision au sens de l'art. 5 PA.

La décision attaquée s'analyse comme une décision incidente faisant suite à un désaccord des parties quant à la manière de mener la procédure de dédouanement de la collection des recourants. Le recours est recevable contre ce genre de décision s'il peut conduire à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. consid. 1.1 ci-dessus). Tout le déroulement des événements depuis que les recourants cherchent à importer en Suisse leur collection montre que les parties s'entendent à considérer qu'il sera plus facile de mener la procédure si celle-ci porte sur une seule pièce que sur l'ensemble des pièces. S'il s'avère que l'œuvre sélectionnée peut être importée sans TVA en Suisse, cette solution vaudra de même, sauf cas particulier, pour le reste de la collection. Il n'y a pas de raison de remettre en cause l'appréciation commune des parties sur ce point. Dans la mesure où la décision attaquée vise précisément à savoir si la procédure peut continuer en relation avec une seule pièce ou si le moment est venu de dédouaner l'ensemble de la collection, elle concerne une question dont la solution peut, le cas échéant, éviter une procédure probatoire longue et coûteuse. Autrement dit, elle est susceptible de recours.

Certes, la solution du litige ne découlera pas directement du présent arrêt, mais de la décision finale – et, d'une certaine façon, partielle, puisque ne portant que sur une œuvre et non sur toute la collection – qui résultera du dédouanement de [l'œuvre]. Cette circonstance ne doit pas faire obstacle à la recevabilité du recours. D'une part, le texte de l'art. 46 al. 1 let. b PA n'exige pas que la décision finale qui met fin à la procédure soit la même que la décision incidente dont est recours. D'autre part, le but de cette disposition est d'éviter des procédés lourds et inutiles, ce qui constitue précisément l'enjeu du présent recours. Il serait contraire à son esprit de ne pas entrer en matière. La DGD elle-même parvient à la même conclusion.

Au surplus, le recours répond manifestement aux conditions de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 48 ss PA).

2.
Avant de passer à l'examen du cas concret, il convient de présenter brièvement ce qui distingue une décision finale d'une décision définitive et de rappeler la portée du principe de chose décidée ainsi que les conditions auxquelles une décision peut être réexaminée (cf., respectivement, consid. 2.1, 2.2 et 2.3 ci-dessous).

2.1 Une décision est dite *finale* lorsqu'elle met fin à la procédure engagée devant une autorité (cf. art. 90 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110], pas de disposition dans la PA). Elle constitue donc le dernier acte de procédure devant l'autorité qui l'a rendue. Une décision finale ne sera pas forcément définitive. Selon les circonstances, elle sera sujette à recours. Seule une décision non attaquée devant l'instance supérieure ou non susceptible de recours sera qualifiée de *définitive* (cf. PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif : Partie générale et éléments de procédure, 2e éd., Bâle/Neuchâtel 2013, ch. 528).

2.2 Une décision contre laquelle les parties n'ont pas recouru entre en force ; autrement dit, elle bénéficie de l'autorité de chose décidée. Cela signifie que cette décision ne peut normalement plus être modifiée, à tout le moins dans le cadre de la même procédure (cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich 2013, ch. 664 s. ; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale […], Bâle 2013, ch. 81 ss, 224). En vertu des mêmes principes, si une contestation s'élève sur une partie seulement d'une décision, la part non contestée de celle-ci entre en force (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.219/2003 du 11 février 2004 consid. 2.5.3.3). Cet effet a lieu de manière automatique, même s'il peut arriver que l'autorité de recours constate expressément, dans sa propre décision, l'entrée en force d'une partie de la décision de première instance ; cette constatation a seulement une valeur déclarative (cf. arrêt du TAF A-5274/2011 du 19 mars 2013 consid. 1.4.4).

2.3 Le réexamen d'une décision n'est pas expressément prévu dans la PA. Nonobstant, jurisprudence et doctrine déduisent l'existence de cette possibilité de l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 127 I 133 consid. 6; arrêts du TF 2C_400/2010 du 10 septembre 2010 consid. 3.2.1, 2C_102/2009 du 11 juin 2009 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2143/201 du 4 juin 2013 consid. 2.3, A-2391/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.2 et 2.3, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 3.3 ; ANDREA PFLEIDERER, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, ch. 29 ad art. 58 PA).

Les conditions matérielles du réexamen et de la révision (cf. art. 66 PA) sont pour l'essentiel identiques, celles relatives au réexamen comprenant en outre le cas où les circonstances (de fait ou de droit) se sont modifiées dans une mesure notable depuis le prononcé de la première décision (cf. ATF 120 Ib 46, 118 Ib 137 ; arrêt du TF 2C_400/2010 du 10 septembre

2010 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-2392/2008 du 22 mars 2010 consid. 2.3, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 3.3.2, A-8637/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.3 ; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 947 ss).

La requête de réexamen n'a pas à revêtir de forme particulière ou à intervenir dans un délai donné (arrêt du TAF A-8637/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2-3). Le réexamen peut même intervenir d'office (cf. ZEN-RUFFINEN, op. cit., ch. 1461, 1465).

3.

3.1 En l'espèce, la D II a rendu une première décision (incidente, sur ce point) le 25 octobre 2011, en vertu de laquelle les œuvres des recourants devaient rester placées sous le régime de l'importation temporaire dans l'attente d'une décision *définitive* (« jusqu'à droit définitivement jugé ») sur le sort de [l'œuvre]. Cette partie de la décision de la D II n'a pas été contestée par les recourants et elle est entrée en force. Fondamentalement, l'AFD a donc l'obligation de s'y tenir. Elle-même ne le remet pas en cause.

Le litige ne porte pas tellement sur ce point que sur la notion de *décision définitive* sur le sort de [l'œuvre]. C'est en effet le critère qui doit servir à déterminer le moment à partir duquel les recourants devront faire un choix au sujet du reste de leur collection. L'AFD considère qu'une décision définitive a été rendue par le Tribunal fédéral et que la procédure peut se poursuivre à l'égard des autres œuvres, alors que les recourants le contestent. Il convient dès lors de dire si une décision définitive existe ou non au sujet de [l'œuvre].

3.2 La différence de point de vue entre les parties s'explique par la nature de l'arrêt qu'a rendu le Tribunal fédéral sur le recours formé par les recourants contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 18 septembre 2013. Le Tribunal administratif fédéral était entré en matière sur le fond de l'affaire alors que le Tribunal fédéral a considéré que la décision attaquée n'était pas finale et que les conditions d'un recours n'étaient pas réunies. En effet, l'AFD n'avait pas procédé à la taxation de [l'œuvre]. Elle s'était seulement exprimée sur le principe de la taxation et elle avait conclu que l'importation de cette œuvre devait être soumise à la TVA. Il s'agissait dès lors d'une décision préjudicielle contre laquelle un recours devant le Tribunal fédéral devait répondre aux conditions de l'art. 93 al. 1 LTF. En l'occurrence, le Tribunal fédéral a considéré que ces conditions n'étaient pas remplies. Il a dès lors rendu un arrêt de non-entrée en matière. On relèvera que, contrairement à la LTF, la PA ne contient pas de règle spécifique au sujet des

décisions préjudicielles, raison pour laquelle le Tribunal administratif fédéral était, lui, entré en matière sur le précédent recours des recourants, outre le fait qu'il n'y avait pas de contestation des parties sur ce point. On peut évidemment se demander si les décisions de ce genre ne devraient pas être rangées parmi les décisions incidentes. La réponse ne paraît pas évidente, du moins lorsqu'une décision préjudicielle porte sur le fond du litige. Toutefois, cette question peut rester ouverte ici.

Lorsque le Tribunal fédéral refuse d'entrer en matière sur un recours déposé contre une décision préjudicielle, son arrêt est, certes, définitif. Il ne peut pas être attaqué. En revanche, cela ne signifie nullement que la décision préjudicielle elle-même soit définitive. Comme le prévoit l'art. 93 al. 3 LTF, si le recours n'est pas recevable en vertu des exceptions prévues aux al. 1 et 2 ou qu'il n'a pas été utilisé, les décisions préjudicielles et incidentes peuvent être attaquées par un recours contre la décision *finale*, dans la mesure où elles influent sur le contenu de celle-ci. Autrement dit, même s'il n'est pas entré en matière sur le recours déposé contre une telle décision, le Tribunal fédéral peut encore la mettre à néant postérieurement, à condition qu'il soit saisi d'un recours contre la décision finale qui lui fait suite. Ainsi, la décision de l'AFD refusant d'accorder une exonération de TVA aux recourants pour l'importation de [l'œuvre] pourra encore être renversée par le Tribunal fédéral, à condition que la décision (finale) de taxation de l'œuvre soit contestée devant lui. En l'état, il n'y a donc pas de décision définitive sur ce point.

Conformément à la décision de la D II, l'AFD doit attendre qu'il existe une décision définitive au sujet de [l'œuvre] avant d'obliger les recourants à dédouaner le reste de leur collection. Autrement dit, elle doit rendre une décision de taxation finale qui puisse faire l'objet d'un recours jusque devant le Tribunal fédéral. Celui-ci pourra alors statuer définitivement sur le sort de [l'œuvre]. La décision attaquée contrevient à ce processus. Elle viole dès lors la décision de la D II et le recours doit, de prime abord, être admis.

L'AFD n'a pas manifesté l'intention de reconsidérer la décision de la D II. Elle prétend au contraire s'y conformer. L'examen de la cause pourrait donc s'arrêter ici. Par souci d'exhaustivité, on relèvera cependant que les conditions d'une reconsidération ne sont pas réunies.

3.3 La DGD n'invoque aucun motif de réexamen et l'on n'en voit point non plus. Manifestement, aucun des motifs de révision de l'art. 66 PA n'est donné. Seul un changement de circonstances justifierait ainsi que l'AFD

revienne sur la décision de la D II. Le seul qu'on pût imaginer serait la longueur du temps écoulé depuis 2006, respectivement 2011, lorsque la D II a pris sa décision.

Certes, la procédure avance lentement, mais les recourants n'en sont nullement responsables. En particulier, les parties s'étaient entendues pour qu'une décision préjudicielle soit rendue au sujet du principe de la taxation de [l'œuvre]. Elles espéraient ainsi obtenir une décision définitive sur ce point en suivant la chaîne des recours. Le Tribunal fédéral a considéré qu'il ne pourrait se prononcer qu'au moment où une décision finale lui serait soumise. Dans la mesure où les deux parties étaient d'accord sur le processus à suivre, les recourants ne sauraient subir de préjudice du fait que le délai d'attente d'une décision définitive se prolonge.

Les circonstances n'ayant pas changé pour le reste et la durée de la procédure ne constituant pas, au vu de ce qui précède, un motif de réexamen, il n'existe pas de raison que la DGD revoie la décision de la D II. Celle-ci est toujours en force et la décision attaquée devait s'y conformer. L'admission du recours se confirme.

3.4 Les recourants ont tourné leurs conclusions de manière qu'il dût être dit que l'AFD doit statuer sur la taxation finale de [l'œuvre] dans un délai de 90 jours. Ce dernier élément sort de l'objet du litige, puisque la décision attaquée ne prévoit rien quant au délai dans lequel une décision finale devrait être rendue. Si la requête vise à prévenir un éventuel déni de justice sous forme d'un retard injustifié (cf. art. 46a PA), il faut lui opposer que rien ne laisse attendre un tel retard. Les recourants n'ont d'ailleurs pas motivé cet aspect de leurs conclusions. Il s'agit vraisemblablement plus d'une question de formulation que d'une requête sur le fond. Il convient de ne pas tenir compte de ce délai.

3.5 Dans ses écritures, la DGD a expliqué qu'elle ne serait pas en mesure de statuer sur la taxation finale de [l'œuvre] car les recourants n'auraient pas déposé de déclaration en douane pour l'importation de l'œuvre. Le point d'achoppement semble être la valeur imposable qu'il convient de retenir.

Dès lors que la procédure était limitée, jusqu'ici, à la question préjudicielle de l'admission en franchise, la problématique du montant à imposer est naturellement restée à l'arrière-plan. Sur le fond, ce montant fera précisément l'objet de la décision finale de taxation que l'AFD devra rendre sur [l'œuvre]. A la forme, vu la décision de la D II, il appartient à l'AFD d'indiquer

aux recourants quelles démarches ils doivent accomplir pour qu'une décision finale sujette à recours, y compris devant le Tribunal fédéral, puisse être rendue. Cette circonstance ne remet toutefois pas en cause le fait que l'AFD doit, à ce stade, statuer sur [l'œuvre] et non sur l'ensemble de la collection, ce qui constitue la seule question véritablement litigieuse ici.

4.
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), l'avance de frais de Fr. 3'300.— doit être remboursée aux recourants.

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 relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. art. 64 al. 1 PA ; art. 7 ss FITAF). Le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée ; à défaut, il fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF).

En l'absence de décompte, les dépens des recourants seront fixés à Fr. 5'000.—.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
L'AFD doit rendre une décision finale au sujet de la taxation d'*X.*_____.

3.
En l'absence de décision définitive au sujet de la taxation d'*X.*_____, les autres œuvres litigieuses restent placées sous le régime de l'importation temporaire conformément à la décision de la Direction d'arrondissement des douanes de Schaffhouse du 25 octobre 2011.

4.
Il n'est pas prélevé de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 3'300.— (trois mille trois cents francs) versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'AFD doit verser aux recourants Fr. 5'000.— (cinq mille francs) à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

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

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

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

Indication des voies de droit :

Pour autant que les conditions au sens des art. 82 ss, 90 ss et 100 ss LTF soient remplies, 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. 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 :