Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4480/2010

Arrêt du 30 novembre 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X._____,
représenté par _____
recourant,

contre

Direction d'arrondissement des douanes de Bâle,
Elisabethenstrasse 31, case postale 666, 4010 Bâle,
agissant par la Direction générale des douanes (DGD),
Monbijoustrasse 40, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA à l'importation (sculptures); art. 72 ss aLTVA.

Faits :

A.
En date du 9 juillet 2009, un colis expédié par l'entreprise A._____ à B._____, en Suède, et adressé au domicile de X._____ à C._____ (VD) fut annoncé à l'importation pour la mise en libre pratique par le transitaire T._____ SA au bureau de douane de Bâle-Dreirosen au moyen de la procédure informatisée e-dec (déclaration en douane à l'importation [ci-après: DDI] n° _____).

Par décision de taxation n° _____ du 10 juillet 2009, Fr. 346.05 de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) furent réclamés à X._____.

B.
Par lettre du 5 août 2009 adressée au bureau de douane de Bâle-Dreirosen, X._____ communiqua son désaccord avec le prélèvement de la TVA en alléguant qu'il ne s'agissait pas d'objets utilitaires, mais de deux sculptures exonérées de TVA, achetées auprès de l'artiste Y._____. Le bureau de douane transmit le dossier à la Direction d'arrondissement de Bâle (ci-après: la DA de Bâle) comme objet de sa compétence.

C.
En date du 18 août 2009, un colis expédié par l'entreprise D._____, à E._____, en Suède, et adressé à l'épouse de X._____, Z._____ à F._____, fut annoncé à l'importation pour la mise en libre pratique par le transitaire S._____ SA au bureau de douane de Bâle/St. Louis Autoroute au moyen de la procédure informatisée e-dec (DDI n° _____).

Par décision de taxation n° _____ du 18 août 2009, Fr. 437.15 de TVA furent réclamés à X._____.

D.
Par lettre du 3 septembre 2009 adressée au bureau de douane de Bâle/St. Louis Autoroute, X._____ communiqua également son désaccord avec le prélèvement de la TVA en alléguant qu'il s'agissait d'une sculpture sans utilité, exonérée de TVA et achetée au "Studioglass" de l'artiste. Le bureau de douane transmit le dossier à la DA de Bâle comme objet de sa compétence.

E.
Par courrier du 23 septembre 2009, la DA de Bâle accusa réception des

recours des 5 août et 3 septembre 2009 de X._____ concernant les deux envois précités. En lui expliquant les conditions qui doivent être remplies pour qu'une œuvre d'art puisse être exonérée de TVA en cas d'importation, l'autorité douanière lui donna la possibilité de produire les justificatifs nécessaires en lui impartissant un délai au 24 octobre 2009.

F.
En date du 7 octobre 2009, X._____ transmit des pièces concernant la décision de taxation n° _____ du 10 juillet 2009, soit deux photos ("sculpture Discovery with stone base" et "Metal column with blaze glass"), une copie de la facture proforma du 1er juillet 2009 de A._____, ainsi qu'une attestation des artistes Y._____ et W._____ déclarant avoir donné l'ordre d'adresser les deux sculptures au domicile de X._____.

Par courrier du 21 octobre 2009, X._____ transmit également des pièces concernant la décision de taxation n° _____ du 18 août 2009, à savoir une photo ("Catwalk"), une copie de la facture proforma du 25 août 2009 faisant état de l'expéditeur V._____, soit l'artiste ayant créé la sculpture, l'attestation du sculpteur V._____ confirmant avoir créé personnellement la sculpture et avoir reçu l'ordre de Z._____ de la lui envoyer à son adresse en Suisse, ainsi que le dossier de S._____ SA qui a effectué le transport de la sculpture en date du 27 août 2009.

G.
En date du 2 novembre 2009, la DA de Bâle indiqua à X._____ que les documents présentés ne suffisaient pas pour un remboursement de la TVA, car la preuve que les œuvres avaient été introduites en Suisse sur mandat des artistes n'était pas produite et lui impartit un délai pour présenter des copies des documents de transport, des ordres de transport ou d'expédition ou d'autres pièces appropriées démontrant que les artistes en question étaient les mandants du transport.

Par courrier du 17 novembre 2009, X._____ répondit à la DA de Bâle sans produire les pièces requises. Il a également joint le dossier d'un recours déposé en 2007 auprès de la Direction d'arrondissement de Schaffhouse (ci-après: la DA de Schaffhouse) contenant la décision positive de cette dernière qui concernait également l'artiste Y._____.

H.
En date du 23 novembre 2009, la DA de Bâle communiqua à X._____ que la condition selon laquelle les œuvres doivent avoir été introduites

sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou sur mandat de sa part n'est pas démontrée, une franchise d'impôt ne pouvant dès lors pas être obtenue. L'autorité douanière indiqua à X._____ qu'elle devrait rejeter les recours et lui impartit un délai pour lui permettre de les retirer.

Par lettre du 8 décembre 2009, X._____ expliqua que la facture proforma établie par Y._____ mentionnait que les œuvres en question avaient été envoyées par l'artiste même et que la sculpture de V._____ avait été acquise par son épouse dans le "Studioglass" de l'artiste et qu'elle lui avait donné l'ordre de la faire adresser en Suisse.

I.
En date du 19 mars 2010, la DA de Bâle communiqua à X._____ que suite à son intervention auprès du Conseiller Fédéral U._____ pour cette affaire, elle lui donnait une dernière fois l'occasion de retirer ses recours, le montant total de la TVA en cause se montant à Fr. 783.20 (Fr. 346.05 et Fr. 437.15).

X._____ confirma à la DA de Bâle le maintien de ses deux recours par courrier du 7 avril 2010 en joignant une copie d'une lettre datée du 30 mars 2010 qu'il avait adressée au Conseiller Fédéral U._____.

J.
Par décision du 20 mai 2010, la DA de Bâle rejeta les recours précités, estimant d'une part que les biens importés constituent des œuvres d'art personnellement créées par des artistes peintres ou des sculpteurs et d'autre part que la preuve que les des deux envois en question ont été importés sur le territoire suisse par les artistes eux-mêmes ou sur mandat de leur part pour l'obtention de la franchise n'est pas apportée.

K.
Contre cette décision, X._____ (ci-après: le recourant), par l'intermédiaire de son représentant, Maître _____, a interjeté recours, par mémoire du 21 juin 2010, auprès du Tribunal administratif fédéral (TAF).

Le recourant conclut à la modification de la décision précitée en ce sens que les importations en cause soient franches d'impôts, les décisions de taxation TVA étant annulées. Par réponse du 27 septembre 2010, la DGD conclut au rejet du recours sous suite de frais.

L.
Le recourant s'est déterminé sur la réponse de la DGD par réplique du 3 novembre 2010 en mettant l'accent sur le caractère unique des œuvres en cause, créées pour être admirées et conteste que ce soit des sociétés qui lui ont vendus les œuvres, même si les artistes concernés, bien que travaillant pour lesdites sociétés, ne signifie pas pour autant qu'ils ne vendent pas des œuvres d'art en qualité d'artistes indépendants. L'autorité inférieure a répondu par duplique du 24 novembre 2010, en réitérant ses conclusions tendant au rejet du recours sous suite de frais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur recours rendues par les directions d'arrondissement peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Dans les procédures devant le TAF, l'administration des douanes est représentée par la DGD (art. 116 LD). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la décision de la direction d'arrondissement a été rendue le 20 mai 2010 et a été notifiée le lendemain au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 21 juin 2010 et est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

1.2.
1.2.1. 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 imparti par celui-ci.

En l'occurrence, la présente cause a trait à des importations survenues dans le courant de l'année 2009 et doit, par conséquent, être examinée sous l'angle du nouveau droit, soit la LD et l'OD, dans leur état au moment de la survenance des faits litigieux.

1.2.2. Précisément, concernant la TVA à l'importation, la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. 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 du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300), restent soumises à l'aLTVA.

Dans la mesure où l'état de fait concerne des marchandises déclarées à l'importation en date des 9 juillet et 18 août 2009, la présente cause tombe ainsi sous le coup de l'aLTVA – plus précisément de ses art. 72 ss applicables à l'impôt sur les importations – ainsi que de son ordonnance du 29 mars 2000 (OLTVA, RO 2000 1347).

1.3.

1.3.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss). Le TAF 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/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le TAF 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, n° 677).

1.3.2. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5, ainsi que A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299s.; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021 p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4).

1.4. Le litige a trait à la perception de la TVA à l'importation sur deux envois (pour un total de trois ouvrages). Il convient au Tribunal de céans d'examiner si les conditions pour une importation en franchise d'impôt sont remplies, à savoir si les biens importés peuvent être considérés comme des œuvres d'art et si ce sont les artistes eux-mêmes qui ont vendu leurs œuvres en leur nom propre ou sur mandat de leur part, ce qui conduirait à un remboursement de la TVA à l'importation.

2.

2.1. Conformément à l'art. 73 al. 1 aLTVA, est soumise à l'impôt l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de droit de douane sur le territoire suisse. L'objet de la TVA à l'importation est ainsi différent de celui de l'impôt sur territoire suisse (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.256/2003 du 8 janvier 2004

consid. 6.2.1). En principe, le passage d'un bien à travers la ligne suisse des douanes suffit pour entraîner l'imposition à l'importation. Un chiffre d'affaires au sens de la TVA n'est donc pas nécessaire, de sorte que l'impôt sur les importations est dû, alors même que le bien a été acquis sans contre-prestation, par exemple parce qu'il a été donné (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8136/2010 du 1er novembre 2011 consid. 3.1., A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 2.2, 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 Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 1996-013 du 13 novembre 1997 publiée in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 66 p. 590 consid. 3b; ALOIS CAMENZIND/ NIKLAUS HONAUER/ KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne 2003, 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).

2.2. La TVA à l'importation ne frappe pas une livraison de biens ou une prestation de services, mais bien l'importation de biens. Il y a certes un déplacement de biens qui est en jeu, et même souvent un transfert du pouvoir de disposer, mais il n'y a pas de livraison au sens technique des art. 5 et 6 aLTVA. Il n'y a donc pas de relation entre l'importation de biens et la livraison de biens (cf. PASCAL MOLLARD/ XAVIER OBERSON/ ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 400 ch. 702; RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272). La notion d'importation ne figure pas dans les art. 72 ss aLTVA. Il s'ensuit que, conformément à l'art. 72 aLTVA, la législation douanière est applicable à l'impôt sur l'importation de biens, dans la mesure où les dispositions de l'aLTVA n'y dérogent pas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5662/2007 du 26 août 2010 consid. 2.4.1. et 3.2.1.). 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. 7 LD et comme l'a confirmé la jurisprudence sous l'ancien droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_53/2011 du 2 mai 2011 consid. 2.1; 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 in: Archives vol. 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. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 272 s.). Il n'est donc nul besoin de l'existence d'un contrat de droit privé, de vente ou de commission ou encore d'un autre contrat entre un fournisseur et un acquéreur, qu'il s'agisse d'un contrat soumis au droit suisse ou au droit étranger (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 403 ch. 713).

2.3. 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 in: Archives vol. 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. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 403 ch. 714; CAMENZIND/HONAUER/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.

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; 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 MOLLARD/OBERSON/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 in: Archives vol. 76 p. 802 consid. 3 et les références citées, 2A.228/1998 du 19 novembre 1998 consid. 3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8136/2010 du 1er novembre 2011 consid. 3.2., 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 selon le sens et le but restreint de la norme des franchises à l'importation (cf. ATF 124 II 202 consid. 5e; ATAF 2010/33 consid. 3.1.2; décision de la CRD 1999-003 du 23 février 2000 in: 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, p. 317; RIEDO, op. cit, p. 115).

3.2. Conformément à l'art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA, tel en vigueur depuis le 1er mai 2007, 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, à l'exception de la contre-prestation au sens de l'art. 76 al.1 let. d aLTVA.

3.2.1. Dans sa publication n° 52.22 "Les œuvres d'art", valable du 1er mai 2007 au 31 décembre 2009 (édition 2007; ci-après: publication n° 52.22), l'AFD a exposé les particularités résultant du transfert d'œuvres 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; Archives vol. 70 p. 593 ss consid. 5a et 5b; ATAF 2010/33 consid. 3.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.3.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 410 ch. 749; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 266 ss; KNAPP, op. cit., ch. 365 ss p. 76 s.; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 90).

Dans ce document, l'AFD a notamment explicité les trois conditions qui doivent être cumulativement satisfaites pour que l'importation d'un bien soit franche d'impôt (publication n° 52.22 ch. 6.1).

3.2.2. Premièrement, la marchandise importée doit être considérée comme une œuvre d'art au sens du droit fiscal. Une œuvre d'art consiste en une création artistique inédite, présentant le caractère d'une œuvre originale. Un article produit en série n'est donc pas considéré comme tel. Elle doit 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 œuvres d'art au sens du droit fiscal. Ils doivent être considérés comme des ouvrages d'artisanat manuel ou industriel imposables (cf. publication n° 52.22 ch. 6.2; cf. également REGINE SCHLUCKEBIER in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 25 et 26 ad art. 74 aLTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 641 ch. 1875).

3.2.3. Deuxièmement, seules sont franches de la TVA à l'importation les œuvres d'art exécutées personnellement par un artiste-peintre ou un sculpteur. 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 œuvre d'art dans la pierre à l'aide de marteaux, burins ou machines, ou celui qui crée une œuvre d'art au moyen d'un outil quelconque ou à la main (cf. publication n° 52.22 ch. 6.3 et 6.4, cf. également SCHLUCKEBIER, op. cit., ch. 27 à 29 ad art. 74 aLTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 640 s. ch. 1873 s.).

3.2.4. Troisièmement, l'œuvre 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 œuvre 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 al. 1 ch. 3 aLTVA (publication n° 52.22 ch. 6.5.1; cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 410 ch. 748 ss; SCHLUCKEBIER, op. cit., ch. 31 ad art. 74 aLTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 641 s. ch. 1876).

A cet égard, il sied encore de distinguer entre les œuvres 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'œuvre et qu'il existe dès lors un contrat d'achat au moment de l'importation de l'œuvre, 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'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse (cf. publication n° 52.22 ch. 6.5.2; cf. également SCHLUCKEBIER, op. cit., ch. 31 ad art. 74 aLTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 641 s. ch. 1876; METZGER, op. cit., p. 215 s.). Lorsque l'œuvre 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'œuvre 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 œuvre qu'après que le commissionnaire l'ait vendue ou acquise lui-même (cf. publication n° 52.22 ch. 6.5.3).

Est donc déterminant le fait que l'auteur de l'œuvre (artiste-peintre ou sculpteur) l'importe lui-même ou la fait entrer en Suisse par l'office d'un transitaire ou d'un transporteur qu'il a mandaté à cet effet (cf. Rapport du 28 août 1996 de la commission de l'économie et des redevances du Conseil national [FF 1996 V 701] : p. 791 ad art. 70 let. d), la seule facturation n'étant pas déterminante, mais bien les documents douaniers.

3.2.5. 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; Revue de droit administratif et de droit fiscal [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 al. 1 ch. 3 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'œuvre d'art en soi qui est exonérée à l'importation, mais le résultat du travail de l'artiste. Dès qu'une œuvre est entrée dans le circuit commercial, c'est-à-dire a été vendue ou revendue, elle ne participe plus à l'exonération ici prévue (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d; MOLLARD/OBERSON/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'œuvre 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7933/2008 du 8 février 2010 consid. 3.3.5) – mais bien à l'aune de la personne (artiste ou tiers) qui a effectué les travaux en cause. L'état matériel des œuvres 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 (cf. l'art. 67 let. d de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures]; voir également le Commentaire du Département fédéral des finances de l'OTVA du 22 juin 1994 ad art. 67 let. d). En matière d'AChA, c'était, en effet, déjà l'artiste qui était exempté de l'impôt pour l'œuvre qu'il avait lui-même créée; c'était donc bien l'artiste et non l'œuvre 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. Est débiteur de la dette douanière – qui correspond à l'obligation de payer les droits de douane fixés par l'administration des douanes (art. 68 LD) – la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire, la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées et,

dans le trafic postal, le destinataire lorsque l'expéditeur ne prend pas expressément la dette douanière à sa charge (art. 70 al. 2 let. a à d LD). Lesdits débiteurs répondent solidairement de la dette douanière. Le recours entre eux est régi par les dispositions du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) (art. 70 al. 3 LD). Selon l'art. 26 LD, sont assujettis à l'obligation de déclarer les personnes assujetties à l'obligation de conduire les marchandises (let. a), les personnes chargées d'établir la déclaration en douane (let. b), les personnes qui modifient l'emploi d'une marchandise (let. d) et, dans le trafic postal, également l'expéditeur (let. c).

4.2. Si l'assujetti à l'obligation de déclarer charge un tiers du dédouanement des biens importés ou exportés, ce dernier fait également partie du cercle des assujettis à l'obligation de déclarer ainsi que celui des débiteurs de la dette douanière, sous réserve des prescriptions de l'art. 75 al. 2 aLTVA. Les débiteurs de la dette douanière 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. 70 al. 2 LD sont oui ou non réunies. Il est en outre sans importance que le débiteur de la dette douanière soit immatriculé au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) en qualité d'assujetti à la TVA (sous l'ancien droit, 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; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., p. 652 ch. 1899 s.; METZGER, op. cit., p. 220; RIEDO, op. cit., p. 4 et 172).

4.3. En vertu de l'art. 80 al. 1 aLTVA, le droit au remboursement de l'impôt perçu en trop ou par erreur se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle il a pris naissance. La prescription est suspendue tant qu'est pendante une procédure de recours relative au droit que le requérant fait valoir (art. 80 al. 4 aLTVA). Ce droit au remboursement se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle il a pris naissance (art. 80 al. 5 aLTVA). Selon l'art. 82 al. 1 aLTVA, l'impôt sur l'importation est perçu par l'AFD, celle-ci arrêtant les instructions et prenant les décisions nécessaires.

5.
En l'espèce, il incombe au Tribunal de céans de déterminer si la

perception de la TVA sur les marchandises importées par le recourant en date des 9 juillet et 18 août 2009, et portant sur un montant total de Fr. 783.20 (Fr. 346.05 + Fr. 437.15), est conforme au droit fédéral exposé ci-dessus. A cet égard, il s'agira de vérifier si les biens en cause pourraient s'avérer francs d'impôt au sens de l'art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA (consid. 5.1.), si le recourant est assujetti à l'impôt sur les importations et, partant, si un remboursement de l'impôt se justifie (consid. 5.2.).

Est seul déterminant pour l'imposition à l'importation le fait que les biens en cause ont été introduits physiquement dans le territoire douanier. Or, le recourant reconnaît expressément avoir importé des ouvrages durant l'été 2009.

5.1. Cela étant dit, il convient d'examiner, s'agissant des ouvrages importés par le recourant les 9 juillet 2009 et 18 août 2009, si ceux-ci sont des importations franches d'impôt au sens de l'art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA.

5.1.1. Le recourant soutient en substance que les œuvres en cause sont des pièces uniques, de ses propres dires, "voire limitées à huit exemplaires au maximum", qui ont été créées uniquement pour être admirées.

Quant à elle, l'autorité douanière a, dans un premier temps, considéré les ouvrages en cause comme des œuvres d'art – même si on ne peut y conclure "de façon absolue" –, puis, dans un deuxième temps, estimé que lesdits ouvrages ne pouvaient être considérés comme des œuvres d'art. L'autorité inférieure se réfère notamment à un arrêt de la Cour de justice des Communautés Européennes considérant que des boules de verre pourvues d'une base et ornées de motifs à deux ou trois dimensions, qualifiées de "paperweights", qui sont entièrement fabriquées à la main, en nombre limité d'exemplaires, et signées par des artistes verriers connus, doivent être considérées, pour les besoins du classement tarifaire, comme des objets ayant un caractère commercial et, par conséquent, classées en fonction de leur matière constitutive (cf. arrêt de la Cour de justice des Communautés Européennes [CJCE] C-228/89 du 18 septembre 1990).

5.1.2. En l'occurrence, les ouvrages en cause – des sculptures en verre – ne semblent pas constituer des œuvres d'art et avoir été effectués personnellement par un sculpteur. Il ne s'agit *a priori* pas de créations artistiques inédites, présentant le caractère d'œuvres originales. Conformément à ce qui a été vu ci-dessus, un article produit en série

n'étant pas considéré comme œuvre d'art. En ce qui concerne les coulages, l'AFD tolère d'ailleurs un nombre limité de huit exemplaires au maximum (cf. publication n° 52.22 ch. 6.8; cf. également consid. 3.2.2. et 3.2.3. ci-avant). Néanmoins, ces questions peuvent demeurer ouvertes, dès lors que - de toute façon, même en admettant que ces deux conditions, à savoir (i) être en présence d'œuvres d'art au sens du droit fiscal (ii) personnellement exécutées par un sculpteur, sont satisfaites - l'exonération au sens impropre de l'impôt sur les importations, s'agissant des ouvrages importés, ne peut être admise pour la raison qui suit.

5.1.3. Pour qu'une œuvre d'art personnellement créée par un artiste soit franche de TVA à l'importation, il faut encore que la troisième condition prescrite par l'art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA soit cumulativement réunie, à savoir que l'œuvre d'art ait été amenée dans le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur même ou par un tiers sur mandat de sa part. A ce sujet, le recourant considère que ce sont les artistes eux-mêmes qui ont vendu leurs œuvres en leur nom propre et non pas des sociétés, relevant que le fait que les artistes en cause travaillant pour dites sociétés ne signifie par pour autant qu'ils ne vendent pas des œuvres d'art en qualité d'artistes indépendants.

Pour sa part, l'autorité douanière estime que les documents présentés tendent nettement à confirmer que les œuvres d'art n'ont pas été importées sur le territoire suisse par les artistes eux-mêmes ou sur mandat de leur part.

A cet égard, on rappellera que l'AFD a précisé – s'agissant spécifiquement de la franchise à l'importation d'œuvres d'art – que la condition de l'introduction sur le territoire suisse par l'artiste même ou sur mandat de sa part est, en particulier, satisfaite si l'artiste transporte lui-même l'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse ou l'artiste charge un transitaire ou un transporteur d'amener ou d'expédier l'œuvre d'art chez l'acheteur sur territoire suisse. Il incombe ainsi en premier lieu à la personne assujettie à l'obligation de déclarer d'élucider sur mandat de qui l'œuvre d'art est introduite dans le territoire suisse. Si l'artiste figure en tant qu'expéditeur dans les papiers de transport, l'œuvre est introduite dans le territoire suisse sur mandat de sa part. Dans les autres cas, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit étayer à l'aide de l'ordre d'expédition et de transport ou d'autres pièces appropriées le fait que l'artiste est le mandant. L'identité de la personne qui doit prendre en charge les frais de transport ne joue aucun rôle (cf. publication n° 52.22 ch. 6.5.2.; cf. également consid. 3.2.4. ci-avant).

En l'occurrence, selon le dossier en mains du Tribunal de céans, les ouvrages en question ont manifestement été vendus à X._____, respectivement à son épouse, par des sociétés, à savoir les ateliers de verrerie A._____ et D._____ en Suède. Les documents présentés émanent ou indiquent en effet ces sociétés en tant qu'expéditeur des ouvrages en cause. Les déclarations en douane à l'importation (DDI) indiquent comme expéditeur les sociétés précitées, les décisions de taxation douane (DTD) et décision de taxation TVA (DTT) faisant de même. Les factures des transporteurs et transitaires T._____ SA et S._____ AG sont adressées auxdites sociétés. De plus, les copies des factures envoyées par fax, attestant que les ouvrages ont déjà été payés sur place, émanent également desdites sociétés. Il sied de relever que ces copies mentionnent néanmoins les artistes concernés par les ouvrages en cause. En outre, deux attestations ont été produites. L'une provient de la part des artistes Y._____ et W._____ du "Studioglass" à B._____ (Suède), déclarant avoir créé les sculptures en cause, mais toutefois non datée, et l'autre de l'artiste V._____ de la société D._____ à G._____ (Suède), déclarant être l'auteur de la sculpture en cause et datée du 8 octobre 2009.

L'autorité douanière a pourtant exigé la présentation des copies des documents de transport, des ordres de transport ou d'expédition ou d'autres pièces appropriées démontrant indubitablement que les artistes en question étaient les mandants du transport. Toutefois, aucun des documents douaniers n'a été produit par le recourant, et ce malgré plusieurs demandes de la part de l'autorité inférieure. La preuve que les ouvrages avaient été introduits en Suisse sur mandat des artistes n'est manifestement pas apportée, et ce malgré les assertions du recourant. Il sied néanmoins de préciser que même si les artistes avaient effectivement vendu les biens en leur propre nom, la preuve que ces derniers ont été introduits sur le territoire suisse sur mandat de leur part n'a jamais été apportée.

Par conséquent, la franchise à l'importation des ouvrages importés, au sens de l'art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA, ne peut être admise, les autorités douanières ne faisant d'ailleurs que respecter les règles douanières existantes, sans empêcher l'application du droit matériel. On ne discerne, dans cette façon de faire, aucun formalisme excessif (cf. à ce sujet, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2011 du 6 octobre 2011, A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 6).

5.2. A ce stade, il sied maintenant de déterminer si le recourant est oui ou non assujetti au paiement de la TVA sur les importations des ouvrages introduits sur territoire suisse durant l'été 2009 et, partant, si un remboursement de la TVA doit être opéré.

5.2.1. En l'occurrence, les ouvrages ont été importés pour le compte du recourant. Celui-ci ne le conteste pas, puisqu'il affirme avoir acquis auprès d'artistes étrangers ces marchandises. Or, conformément aux conditions de l'art. 70 LD, qui sont seules décisives en matière d'assujettissement à la TVA à l'importation, la dette douanière est due par la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, par la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire, par la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées et, dans le trafic postal, par le destinataire lorsque l'expéditeur ne prend pas expressément la dette douanière à sa charge. Il s'ensuit que - en particulier - en tant que personne pour le compte de laquelle les biens en question ont été importés, le recourant entre dans le cercle des débiteurs des droits de douane à teneur de l'art. 70 al. 2 LD et, par voie de conséquence, il est également assujetti à l'impôt sur les importations (cf. art. 75 al. 1 aLTVA).

Le recourant est donc débiteur des droits de douane, conformément à l'art. 70 LD, ainsi qu'assujetti à l'impôt sur les importations, selon l'art. 75 aLTVA.

5.2.2. On rappellera encore que la taxation s'élève à Fr. 783.20, montant qui n'est en soi pas contesté par le recourant.

Il s'ensuit que la taxation de la TVA sur les marchandises importées par le recourant durant l'été 2009, portant sur un montant de Fr. 783.20, s'avère justifiée et un remboursement de la TVA ne peut donc avoir lieu.

6.
Les considérations qui précèdent conduisent le TAF à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'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. 500.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas

allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 500.-, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. _____; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Chantal Schiesser-Degottex

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 :