Urteilskopf

144 II 293

24. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A. et consorts F. contre Direction générale des douanes (DGD) (recours en matière de droit public) 2C_721/2016 du 3 août 2018

Regeste (de):
Mehrwertsteuer auf der Einfuhr eines durch die Erben des Künstlers eingeführten Kunstwerkes; Art. 52, 53 Abs. 1 lit. c und d MWSTG; Vereinbarung vom 22. November 1950 über die Einfuhr von Gegenständen erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters.

Anwendbares Recht (E. 2). Auf dem Kunstwerk, einem Originalwerk der Bildhauerei, sind keine Zollabgaben geschuldet; grundsätzlich ist darauf jedoch die Einfuhrsteuer zu erheben. Die Liste der steuerbefreiten Einfuhren ist abschliessend (E. 3). Das strittige Kunstwerk wird nicht öffentlich ausgestellt und fällt somit nicht unter den auf Kunst- und Ausstellungsgegenstände anwendbaren mehrwertsteuerlichen Steuerbefreiungstatbestand (E. 4.1). Voraussetzungen für eine Befreiung von Erbschaftsgut von der Einfuhrsteuer. Das strittige Kunstwerk ist kein Gebrauchsgegenstand (gebrauchtes Erbschaftsgut) im Sinne der Bestimmungen des Zollrechts, auf welche das MWSTG verweist. Eine Voraussetzung für die Steuerbefreiung fehlt somit (E. 4.2). Die Beschwerdeführer können sich, angesichts ihrer Qualifikation als Erben, auch nicht auf die auf Künstlerinnen und Künstler anwendbare Steuerbefreiung berufen (E. 5). Die Erhebung der Einfuhrsteuer auf der Einfuhr des Kunstwerkes verletzt somit unter diesen Umständen die Vereinbarung vom 22. November 1950 über die Einfuhr von Gegenständen erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters nicht (E. 6).

Regeste (fr):
TVA à l'importation sur une oeuvre d'art importée par les héritiers de l'artiste; art. 52, 53 al. 1 let. c et d LTVA; Accord du 22 novembre 1950 pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel.

Droit applicable (consid. 2). L'oeuvre d'art, une production originale de l'art statuaire, n'est pas soumise aux droits de douane; la TVA à l'importation est en revanche en principe due. La liste des importations franches d'impôt est exhaustive (consid. 3). L'oeuvre litigieuse n'est pas destinée à être exposée au public et ne peut donc pas bénéficier de l'admission en franchise de TVA à l'importation applicable aux objets d'art et d'exposition (consid. 4.1). Conditions de l'admission en franchise de TVA à l'importation des effets de succession. L'oeuvre litigieuse n'est pas un objet usagé (objet utilisé par le défunt) au sens des dispositions du droit douanier auxquelles la LTVA renvoie. Une des conditions de l'admission en franchise à titre d'effet de succession fait partant défaut (consid. 4.2). Les recourants ne peuvent pas non plus se prévaloir, au motif de leur statut d'héritiers, de l'exonération prévue pour les artistes-peintres et les sculpteurs (consid. 5). Le prélèvement de la TVA à l'importation sur l'oeuvre n'est dans ces circonstances pas contraire à l'Accord du 22 novembre 1950 pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel (consid. 6).

Regesto (it):
IVA all'importazione su un'opera d'arte importata dagli eredi dell'artista; art. 52, 53 cpv. 1 lett. c e d LIVA; Accordo del 22 novembre 1950 per l'importazione di oggetti di carattere educativo, scientifico o culturale.

Diritto applicabile (consid. 2). L'opera d'arte, una produzione originaria dell'arte statuaria, non soggiace ai dazi doganali; l'IVA all'importazione è invece di principio dovuta. La lista delle importazioni esenti da imposta è esaustiva (consid. 3). L'opera litigiosa non è destinata ad essere esposta al pubblico e non può quindi beneficiare dell'ammissione in franchigia d'IVA all'importazione applicabile alle opere d'arte e d'esposizione (consid. 4.1). Condizioni dell'ammissione in franchigia d'IVA all'importazione per quanto concerne gli oggetti ereditati. L'opera litigiosa non è un oggetto usato (oggetto utilizzato dal defunto) nel senso delle norme del diritto doganale a cui rinvia la LIVA. Difetta dunque una delle condizioni di ammissione in franchigia quale

oggetto ereditato (consid. 4.2). I ricorrenti non possono neanche prevalersi, quali eredi, dell'esenzione prevista per i pittori e gli scultori (consid. 5). In queste condizioni il prelievo dell'IVA all'importazione sull'opera non è contrario all'Accordo del 22 novembre 1950 per l'importazione di oggetti di carattere educativo, scientifico o culturale (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 295

BGE 144 II 293 S. 295

A. Le 16 mai 2006, B. et les consorts F. ont présenté en douane suisse environ 140 oeuvres d'art de l'artiste suisse Alberto Giacometti, constituant leur part dans la succession de l'artiste, décédé en 1966. Ces oeuvres ont bénéficié d'un dédouanement intérimaire avec passavant (actuelle admission temporaire), prolongé jusqu'au 16 mai 2009, dès lors qu'elles devaient être présentées au public dans le cadre d'une exposition en Suisse. Le 18 mai 2009, la Direction d'arrondissement des douanes de Schaffhouse (ci-après: la Direction d'arrondissement) a refusé de prolonger une nouvelle fois l'admission temporaire. B. et les consorts F. ont initié des démarches, notamment auprès de l'Administration fédérale des douanes (ci-après: l'Administration fédérale), visant à leur permettre d'importer en Suisse les oeuvres susmentionnées de manière définitive, mais en franchise de droits, en tant qu'effets de succession. Il a alors été convenu qu'une demande d'admission en franchise portant sur une oeuvre représentative de l'ensemble des objets d'art concernés serait présentée. Le 29 octobre 2010, B. et les consorts F. ont déposé une requête d'importation en franchise comme effet de la succession de l'une des oeuvres de leur collection. L'oeuvre "I." (ci-après: l'oeuvre-test; valeur déclarée de 750'000 euros), destinée à revenir aux consorts F., a été désignée. Par décision du 25 octobre 2011, la Direction d'arrondissement a rejeté la demande d'admission en franchise de l'oeuvre-test en Suisse. Par arrêt du 18 septembre 2013, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours déposé contre la décision du 25 octobre 2011. Le recours formé auprès du Tribunal fédéral a été jugé irrecevable par arrêt du 25 mai 2014 (2C_990/2013).

B. Le 4 février 2016, l'Administration fédérale a rendu une décision de taxation de l'oeuvre-test. Considérant que les conditions d'une admission en franchise à titre d'effet de succession n'étaient pas remplies, l'Administration fédérale a fixé la TVA à l'importation due sur l'oeuvre-test à 68'400 fr. (7,6 % de 900'000 fr., calcul de l'impôt fondé sur l'estimation de l'oeuvre au 29 octobre 2010), les droits de douane étant quant à eux nuls.

BGE 144 II 293 S. 296

Par arrêt du 28 juin 2016, le Tribunal administratif fédéral, en renvoyant en substance à la motivation de son arrêt du 18 septembre 2013 s'agissant du refus d'admettre en franchise l'oeuvre-test, a rejeté le recours formé contre cette décision.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A., exécuteur testamentaire de la succession de feu B., décédé en 2012, et les consorts F. demandent au Tribunal fédéral d'annuler les arrêts du Tribunal administratif fédéral des 18 septembre 2013 et 28 juin 2016 et d'admettre l'importation en franchise de droits de douane et de TVA de l'oeuvre "I.", subsidiairement de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision au sens des considérants. La Direction générale des douanes, pour l'Administration fédérale, a conclu au rejet du recours. Par courrier du 12 février 2018, le Tribunal fédéral a attiré l'attention des parties sur l'Accord du 22 novembre 1950 pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel

(RS 0.631.145.141). Les parties ont déposé leurs observations. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. Le litige porte sur l'admission en franchise de l'oeuvre "I.", présentée à la douane suisse le 16 mai 2006. Il y a lieu de commencer par s'interroger sur le droit applicable à la présente cause.

2.1 Le 1er mai 2007 sont entrées en vigueur la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01). Elles ont remplacé la loi fédérale du 1er octobre 1925 sur les douanes (aLD; RS 6 469; RO 42 307, et les modifications ultérieures) et l'ancienne ordonnance y relative (aOD; RO 42 361; RS 6 517) (cf. art. 131 LD et art. 244 al. 1 et annexe 3 OD). Selon l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens lors de l'entrée en vigueur de la LD sont liquidées selon l'ancien droit. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20), qui a abrogé la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures; art. 110 LTVA).

D'après l'art. 112 al. 2 LTVA, l'ancien droit est applicable aux importations de biens pour lesquelles la dette au titre de l'impôt sur les importations est née avant l'entrée en vigueur de la loi. En matière d'impôt sur les importations, la dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière selon l'art. 69 LD (art. 56 al. 1 LTVA; cf. aussi l'art. 78 al. 1 aLTVA qui mentionnait la créance fiscale et l'assujettissement aux droits de douane; cf. arrêt 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 3.2, non publié in ATF 140 II 194). La dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD; cf. aussi art. 11 al. 1 aLD). La naissance de la dette douanière est également déterminante pour le calcul des droits de douane (cf. art. 19 al. 1 LD) et de l'impôt sur les importations calculé sur la valeur marchande (cf. art. 54 al. 1 let. g LTVA).

2.2 En l'occurrence, la question du droit applicable pourrait se poser, dès lors que les changements de la législation douanière et de la TVA susmentionnés sont intervenus entre le moment où l'oeuvre-test a été présentée en douane suisse (le 16 mai 2006) et celui où la demande d'importation définitive en franchise de droits de douane et de TVA d'une des oeuvres de la collection a été déposée (le 29 octobre 2010). Après avoir retenu tout au long de la procédure comme date déterminante le 16 mai 2006 et estimé par conséquent que l'ancien droit douanier et l'ancienne loi sur la TVA étaient applicables à la question de l'assujettissement de l'oeuvre-test aux droits de douane et à la TVA, l'Administration fédérale a, dans sa décision du 4 février 2016 de taxation de l'oeuvre-test, appliqué le nouveau droit et retenu comme date déterminante pour le calcul de l'impôt l'estimation de l'oeuvre au 29 octobre 2010 (900'000 fr.). Cette estimation se révèle plus favorable aux recourants que l'estimation de l'oeuvre lors de sa présentation en douane le 16 mai 2006 (750'000 euros, ce qui correspondait à 1'150'000 fr.). Le Tribunal administratif fédéral, qui avait appliqué l'ancien droit dans son arrêt du 18 septembre 2013, n'a pas tranché la question du droit applicable dans son arrêt du 28 juin 2016, considérant que l'issue de la procédure aurait été la même en application du nouveau droit, qui ne contient aucun changement pertinent en lien avec le litige.

2.3 Dans le cadre du présent litige, la question du droit applicable souffre effectivement de demeurer indé-

cise, comme le relèvent du

BGE 144 II 293 S. 298

reste les recourants. En effet, le contenu des règles pertinentes relatives à l'admission en franchise de l'oeuvre-test est semblable que l'on applique l'ancien ou le nouveau droit. L'un ou l'autre conduit ainsi au même résultat (cf. infra consid. 4 et 5). La seule incidence concernerait le moment déterminant pour le calcul de l'impôt. Il se trouve que la date retenue du 29 octobre 2010 est plus avantageuse pour les recourants, puisqu'elle repose sur une estimation de l'oeuvre-test de 900'000 fr. au lieu de 1'150'000 fr. au 16 mai 2006. Partant, même si la Cour de céans considérait que la dette douanière, et partant la dette due au titre de l'impôt sur les importations, est née le 16 mai 2006, elle ne serait pas autorisée à modifier le calcul de l'impôt en défaveur des recourants compte tenu de l'interdiction de la reformatio in pejus (cf. art. 107 al. 1 LTF). En outre, dès lors que le Tribunal fédéral n'a pas à trancher des questions abstraites, mais doit uniquement se prononcer sur les aspects de la décision entreprise qui exercent une incidence concrète pour les parties (cf. ATF 142 II 161 consid. 3 p. 173), il n'y a pas lieu de se demander à quel moment est née la dette d'impôt s'agissant des autres oeuvres de la collection.

2.4 En conséquence, dans la suite du raisonnement, l'ancien droit, dans sa teneur en vigueur au 16 mai 2006, et le nouveau droit, dans sa teneur en vigueur au 29 octobre 2010, seront présentés parallèlement.

3. L'Administration fédérale et le Tribunal administratif fédéral ont refusé d'admettre l'importation en franchise de TVA de l'oeuvre-test, ce que contestent les recourants.

3.1 Au préalable, il convient de souligner que le litige ne concerne pas les droits de douane. En effet, il n'est pas contesté qu'aucun droit de douane n'est dû sur l'oeuvre-test, car il s'agit d'une production originale de l'art statuaire ou de la sculpture (cf. numéros 97, 9703 du Tarif des douanes suisses, disponible sur www.tares.ch; cf. art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes [LTaD; RS 632.10]). Le fait que l'oeuvre-test ne soit pas soumise aux droits de douane ne signifie pas qu'elle doive être admise en franchise de TVA à l'importation. Indépendamment des droits de douane, l'importation de biens est en effet en principe soumise à la TVA (art. 73 al. 1 aLTVA; art. 52 al. 1 LTVA), ce qui n'est du reste pas contesté par les recourants.

BGE 144 II 293 S. 299

3.2 En matière de TVA, sont uniquement franches d'impôt les importations énumérées à l'art. 74 aLTVA (art. 53 LTVA; cf. arrêts 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 3, in RDAF 2008 II p. 131; 2A.230/2006 du 9 octobre 2006 consid. 3.1; 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.2). La liste des importations exonérées est exhaustive, car les exonérations en matière de TVA sont en principe contraires au système de la TVA et nécessitent partant une base légale formelle (cf. arrêt 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 3, in RDAF 2008 II p. 131). Dans le cas d'espèce, seules les hypothèses prévues aux chiffres 4 et 5 de l'art. 74 aLTVA (chiffres 3 et 4 dès le 1er mai 2007; art. 53 al. 1 let. c et d LTVA) entrent en ligne de compte. Il s'agit d'une part de l'exonération de la TVA à l'importation pour les biens qui sont admis en franchise de droits d'entrée en vertu de l'art. 14 ch. 4 à 16 et 18 à 24 aLD (art. 74 ch. 5 aLTVA; l'art. 53 al. 1 let. d LTVA renvoyant à l'art. 8 al. 2 let. b à d, g et i à l LD) et, d'autre part, de l'exonération de la TVA pour les oeuvres d'art créées par les artistes-peintres ou les sculpteurs et qu'ils importent eux-mêmes (art. 74 ch. 4 aLTVA; art. 53 al. 1 let. c LTVA). Ces deux cas de figure doivent être examinés successivement.

4. La première situation suppose de se demander si l'oeuvre-test peut être admise en franchise de TVA à l'importation en application du renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (art. 53 al. 1 let. d LTVA) à l'art. 14 ch. 4 à 16 et 18 à 24 aLD (art. 8 al. 2 let. b à d, g et i à l LD).

4.1 Parmi les cas visés aux chiffres précités de l'art. 14 aLD, une première hypothèse envisageable serait l'admission en franchise fondée sur le chiffre 14 de cette disposition. Selon l'art. 14 ch. 14 aLD, sont en effet notamment admis en franchise de droits d'entrée les objets d'art et de collection destinés à des expositions ouvertes au public ou à être exposés en public (cf. aussi le texte actuel de l'art. 8 al. 2 let. g LD et de l'art. 20 OD). Ainsi qu'il a été indiqué aux recourants au cours de la procédure (cf. art. 105 al. 2 LTF; cf. courrier du 6 octobre 2010 du Conseiller fédéral Hans-Rudolf Merz au conseil des recourants), l'oeuvre-test (et le reste de la collection) pourrait bénéficier d'une franchise de TVA à l'importation, conformément à la disposition susmentionnée, si elle était destinée à l'exposition en public (et importée directement par ou pour un musée). Il résulte toutefois des faits exposés dans l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 18 septembre 2013 que les

recourants ne comptent pas déposer l'oeuvre-test dans un musée et ne souhaitent donc pas faire usage de la possibilité offerte par l'art. 14 ch. 14 aLD. Ce motif d'exonération n'entre par conséquent pas en ligne de compte dans le cadre du présent litige.

4.2 La seconde hypothèse envisageable en l'occurrence est celle de l'admission en franchise de l'oeuvre-test à titre d'effet de succession, par le renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA au ch. 10 de l'art. 14 aLD (art. 53 al. 1 let. d LTVA renvoyant à l'art. 8 al. 2 let. c LD), dont se prévalent les recourants.

4.2.1 Selon l'art. 14 ch. 10 aLD première phrase (RO 1973 644), 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". L'art. 15 aOD, intitulé "effets de succession" précise et complète les conditions à remplir pour qu'un objet usagé soit admis en franchise de droits d'entrée. Cet article reprend tout d'abord le texte de l'art. 14 ch. 10 aLD, en y ajoutant, après le terme "objets usagés", celui d'"effets de succession" entre parenthèses (al. 1). Il précise ensuite la condition de domicile du bénéficiaire, qui doit être en Suisse au moment du décès et de l'importation de l'objet usagé (al. 2). Il fixe enfin une condition de délai pour l'importation (al. 4) et précise que la demande d'exemption douanière doit être formulée avant l'importation, sauf si la valeur du bien ne dépasse pas un certain montant (al. 5). Le droit douanier en vigueur prévoit une exonération similaire des effets de succession (cf. art. 8 al. 2 let. c LD cum art. 16 OD), mais ne fait plus référence aux "objets usagés". Ainsi, d'après l'art. 16 al. 1 let. a OD, les effets de succession sont admis en franchise s'ils ont été la propriété d'un testateur dont le dernier domicile se trouvait sur le territoire douanier étranger et s'ils ont été utilisés par ce dernier (let. a). L'art. 16 OD soumet également l'admission en franchise des effets de succession à des conditions de domicile (al. 1 let. b) et de délai (al. 3). Il prévoit aussi que l'admission en franchise doit être requise avant l'importation si la valeur des effets de succession excède un certain montant (al. 5).

4.2.2 Les conditions fixées par l'art. 15 aOD (ainsi que par l'art. 16 OD) sont cumulatives. Elles doivent donc toutes être réunies pour qu'un objet puisse être admis en franchise de TVA à l'importation au titre d'effet de succession (cf. arrêts 2A.230/2006 du 9 octobre 2006

consid. 5; 2A.106/1995 du 24 avril 1996 consid. 2). En effet, contrairement à ce que soutiennent les recourants, il ne suffit pas d'être en présence d'un objet susceptible d'être importé en franchise de droits de douane pour que celui-ci soit admis en franchise de TVA à l'importation. Au contraire, l'admission en franchise de TVA à l'importation des effets de succession implique que toutes les conditions de l'admission en franchise de droits de douane soient réalisées (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3e éd. 2012, n. 2504 p. 928; REGINE SCHLUCKEBIER, in Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, n°34 ad art. 53 LTVA; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, n. 327 p. 257). Il appartient à la personne assujettie d'en démontrer la réalisation (cf. HEINZ SCHREIER, in Zollgesetz [ZG], 2009, n°5 ad art. 8LD; REMO ARPAGAUS, Schweizeriches Zollrecht, 2007, n. 528).

4.2.3 Dans son arrêt du 18 septembre 2013, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'art. 14 ch. 10 aLD, complété par l'art. 15 aOD, n'entrait pas en considération dans le cas d'espèce, principalement au motif que l'oeuvre-test ne constituait pas un objet usagé, parce qu'elle n'était pas, par sa nature, destinée à perdre de la valeur ou à se dégrader, qu'elle n'était jamais entrée dans le commerce et que sa valeur atteignait plusieurs centaines de milliers de francs. S'agissant des autres conditions, il a ajouté qu'elles n'étaient pas réunies, car les recourants n'avaient pas tous leur domicile en Suisse et n'étaient pour certains que des héritiers indirects du défunt. Enfin, l'importation était intervenue largement après les délais fixés par la loi. Les recourants estiment pour leur part que les différentes méthodes d'interprétation de la loi conduisent à retenir que la valeur de l'objet et son caractère usagé ne jouent aucun rôle pour que ledit objet soit admis en franchise au titre d'effet de succession. L'interprétation du Tribunal administratif fédéral serait ainsi trop restrictive. Ils font en outre valoir que, même s'ils estiment ne pas avoir à les démontrer, toutes les autres conditions des art. 14 ch. 10 aLD et 15 aOD (ou de l'art. 16 OD) sont réunies.

4.2.4 Savoir si l'oeuvre-test peut être qualifiée d'effet de la succession susceptible d'être admis en franchise de droits d'entrée au sens de l'art. 14 ch. 10 aLD et partant, par le renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA, de TVA à l'importation, nécessite d'interpréter la loi, conformément aux méthodes usuelles d'interprétation (cf. sur ces méthodes,

notamment ATF 143 II 202 consid. 8.5 p. 215; ATF 142 II 80 consid. 4.1 p. 91; ATF 140 II 289 consid. 3.2 p. 291 s.). Il sera rappelé à cet égard qu'il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause (ATF 142 IV 137 consid. 6.2 p. 142; ATF 141 III 53 consid. 5.4.1 p. 59). L'art. 14 ch. 10 aLD prescrit que les "objets usagés" (gebrauchtes Erbschaftsgut; oggetti usati) sont admis en franchise des droits d'entrée (sous réserve de la réalisation des autres conditions). Selon le texte de la loi, ne sont ainsi pas visés tous les objets du défunt qui pourraient échoir à ses héritiers ou à ses légataires. Dans la langue française, l'adjectif "usagé" signifie que la chose a beaucoup servi, sans être forcément détériorée (cf. la définition du terme dans le Petit Robert de la langue française, édition 2017). Dans le contexte de l'art. 14 ch. 10 aLD, le terme doit se comprendre dans le sens où l'objet a été utilisé, ainsi que cela ressort de la version allemande du texte. La notion d'objet usagé n'implique ainsi pas nécessairement que l'objet soit détérioré par un usage prolongé, mais requiert que la personne défunte s'en soit servi. Le droit en vigueur n'utilise d'ailleurs plus la notion d'objet "usagé", mais fixe explicitement comme condition que l'objet ait été utilisé par la personne défunte (cf. art. 16 al. 1 let. a OD). L'exigence d'utilisation des objets dont on demande l'admission en franchise résulte également de l'art. 15 al. 3 aOD, selon lequel sont réputés effets de la 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.

S'agissant du droit en vigueur, l'art. 16 al. 2 OD dresse une liste semblable d'objets réputés effets de succession (à l'exception des animaux), sans rappeler la condition d'utilisation, mais, comme il a déjà été relevé, celle-ci figure explicitement à l'art. 16 al. 1 let. a OD. La condition que l'objet soit usagé pour être admis en franchise de droits de douane n'est en outre pas limitée aux effets de succession. La notion d'objet usagé se retrouve ainsi notamment pour les effets de déménagement (art. 14 ch. 8 aLD). Dans le droit en vigueur, qui prévoit également l'exonération de ces effets (art. 8 al. 2 let. c LD cum art. 14 OD), une marchandise est réputée effet de déménagement si elle a été utilisée par l'immigrant (...) durant au moins

six mois sur le territoire douanier étranger et si celui-ci va continuer à l'utiliser pour son propre usage (art. 14 al. 3 let. a OD). Comme pour le cas d'un décès survenu à l'étranger, le déménagement est un événement qui force les personnes à déplacer certains objets. Dans les deux situations, la législation douanière prévoit une exonération de droits d'entrée, mais la limite aux objets usagés (ou utilisés selon la terminologie du droit en vigueur). Pour être admis en franchise à titre d'effet de succession, l'objet doit donc avoir été utilisé par la personne défunte. En revanche, contrairement à ce qu'a retenu le Tribunal administratif fédéral, la faible valeur économique du bien n'est pas un critère déterminant pour l'admission en franchise de droits d'entrée. Cela ressort de manière claire de la liste d'objets réputés effets de succession (art. 15 al. 3 aOD; art. 16 al. 2 OD), tous les objets d'usage personnel mentionnés, qu'il s'agisse du mobilier, des outils professionnels ou encore des véhicules, pouvant être très coûteux.
En l'occurrence, l'oeuvre-test fait partie d'un groupe d'oeuvres créées par le défunt artiste Alberto Giacometti. Il n'apparaît pas que le défunt ait utilisé cette oeuvre pour son usage personnel. Il ne ressort en effet pas de l'arrêt entrepris que l'oeuvre-test faisait par exemple partie du mobilier de l'artiste, comme le serait une oeuvre d'art décorant un foyer. Il ne résulte d'ailleurs pas de l'arrêt entrepris que le mobilier et les effets personnels du défunt fassent partie des objets que les recourants veulent importer en Suisse, seules des oeuvres d'art étant concernées. Il est également manifeste que l'on ne saurait qualifier l'oeuvre-test d'objet ayant servi à l'exercice de la profession, puisqu'elle est au contraire le résultat de la production artistique du défunt. Elle a du reste été importée en tant que telle, avec d'autres oeuvres. L'oeuvre-test ne peut ainsi être qualifiée d'objet usagé (ou d'objet utilisé par le défunt) et partant d'effet de succession admissible en franchise.

4.2.5 La position des recourants selon laquelle, d'un point de vue historique, les conditions posées à l'admission en franchise des effets de succession ont été assouplies, ce qui démontrerait la volonté du législateur d'admettre largement l'admission en franchise de ces effets, ne peut être suivie. L'art. 14 ch. 10 aLD tel qu'exposé ci-dessus résulte d'une modification législative de 1972 (RO 1973 644 649; FF 1972 II 219). Dans la version originale de 1925 (RO 42 307 et RS 6 469), l'art. 14 ch. 10

aLD était rédigé en ces termes: "sont admis en franchise des droits d'entrée 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". Par rapport à la disposition d'origine, il est vrai que les conditions de l'admission en franchise des effets de succession ont été assouplies. La franchise a été étendue aux legs, ainsi qu'aux objets qu'une personne cède de son vivant à un héritier à titre d'avancement d'hoirie (cf. art. 14 ch. 10 aLD deuxième phrase; Message du 16 août 1972 concernant un projet de loi fédérale modifiant la loi sur les douanes, FF 1972 II 219, 221), ce qui n'était pas autorisé auparavant (cf. JAAC 1/1927

n°69), et il a été renoncé à ce que les héritiers destinent l'objet à un usage prolongé. Ces assouplissements ne concernent toutefois pas la condition essentielle de l'utilisation de l'objet par la personne décédée, de sorte qu'il n'est d'aucune utilité aux recourants de s'y référer. On relèvera encore, dans le cadre de l'évolution du droit douanier, que si l'actuelle loi sur les douanes et l'ordonnance qui l'accompagne ont encore assoupli certaines conditions de l'admission en franchise des effets de succession (notamment quant à la possibilité d'une admission en franchise une fois le délai fixé échu, cf. art. 16 al. 3 OD), la condition d'utilisation de l'objet par le défunt demeure (cf. art. 16 al. 1 let. a OD) et n'est pas remplie dans le cas d'espèce.

4.2.6 L'oeuvre-test ne pouvant être qualifiée d'effet de succession, il n'y a pas lieu d'examiner si les autres conditions cumulatives de l'admission en franchise de ces effets sont réunies.

4.2.7 Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'oeuvre-test n'entrait pas dans la catégorie des effets de la succession admis en franchise de droits de douane, et, partant, admis en franchise de TVA à l'importation par le renvoi de l'art. 74 ch. 5 aLTVA (art. 53 al. 1 let. d LTVA) à l'art. 14 ch. 10 aLD (art. 8 al. 2 let. c LD cum art. 16 OD).

5. Comme exposé précédemment (cf. supra consid. 4.2), un deuxième cas de figure à examiner dans le cas d'espèce est celui de l'admission en franchise de TVA à l'importation fondée sur l'art. 74 ch. 4 aLTVA (art. 74 al. 1 ch. 3 aLTVA à partir du 1er mai 2007; art. 53 al. 1 let. c LTVA). Au terme d'une interprétation de cette norme, le Tribunal administratif fédéral en a rejeté l'application, au motif que la

disposition ne concernait pas la situation d'espèce, à savoir l'importation d'une oeuvre d'art par les héritiers de l'artiste-peintre ou du sculpteur. Les recourants contestent cette interprétation et estiment pouvoir bénéficier de l'exonération visée à l'art. 74 ch. 4 aLTVA en tant qu'héritiers de l'artiste.

5.1 D'après l'art. 74 ch. 4 aLTVA, est franche d'impôt l'importation d'oeuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été importées sur le territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part, à l'exception de la contre-prestation au sens de l'art. 76 al. 1 let. d aLTVA (contre-prestation pour des travaux effectués à l'étranger). Cette disposition a été reprise à l'art. 53 al. 1 let. c LTVA, qui vise les oeuvres d'art créées par des artistes-peintres ou des sculpteurs que ceux-ci ont importées ou fait importer sur le territoire suisse.

5.2 Conformément au texte de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (art. 53 al. 1 let. c LTVA), l'importation des oeuvres de l'artiste-peintre ou du sculpteur n'est franche d'impôt que lorsque l'artiste-peintre ou le sculpteur importe lui-même son oeuvre ou la fait importer. L'importation de ces oeuvres d'art par d'autres personnes est soumise à l'impôt (cf. arrêt 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 3, in RDAF 2008 II p. 131; cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., n°2503 ad art. 53 al. 1 let. c LTVA; REGINE SCHLUCKEBIER, in MWStG Kommentar, 2012, n°8 ad art. 53 al. 1 let. c LTVA; la même, in Mwst.com, 2000, n°31 ad art. 74 ch. 4 aLTVA). La condition de l'introduction sur le territoire suisse par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même ou sur mandat de sa part de sa création est rappelée par l'Administration fédérale des douanes, chargée de percevoir l'impôt sur les importations (cf. art. 82 al. 1 aLTVA; art. 62 al. 1 LTVA), dans sa pratique publiée (cf. Administration fédérale des douanes, "Les oeuvres d'art", publ. 52.22, édition 2007 valable du 1er mai 2007 au 31 décembre 2009; cf. aussi, "Impôt sur les importations grevant les oeuvres d'art", publ. 52.22. édition 2012, ch. 6.5). En l'occurrence, à teneur du texte, les recourants ne peuvent pas bénéficier d'une franchise de TVA à l'importation sur l'oeuvre-test en vertu de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (art. 53 al. 1 let. c LTVA), dès lors qu'ils ne sont pas les créateurs de l'oeuvre qu'ils ont importée en Suisse, mais les héritiers de

l'artiste qui l'a sculptée.

5.3 Par ailleurs, aucun élément ne justifie de s'éloigner de l'interprétation littérale du texte. Ainsi, d'un point de vue historique et

téléologique, la disposition relative à l'exonération des artistes-peintres et des sculpteurs était à l'origine rédigée en tant qu'exemption à l'assujettissement (cf. art. 8 al. 2 let. d ch. 4 dispositions transitoires aCst.; art. 11 de l'Arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires [ACha; RS 6 176]; cf. aussi encore la formulation pour l'impôt interne de l'art. 19 al. 1 let. c de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RO 1994 1464]). Dans l'aLTVA et dans la LTVA en vigueur, ces dispositions, en matière de TVA interne comme de TVA à l'importation, sont formulées en tant qu'exonération et portent ainsi essentiellement sur l'objet. Cela étant, l'exonération de l'impôt en matière d'oeuvres d'art n'est pas seulement conditionnée par l'objet visé, mais garde une portée subjective, étroitement liée à la personne de l'artiste (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 410; cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD]du 23 février 2000, in JAAC 64.84 au sujet de l'art. 67 let. d OTVA dont la teneur était identique à l'art. 74 ch. 4 aLTVA). Dans ce sens, il n'apparaît pas que les héritiers légaux ou les héritiers des héritiers légaux de l'artiste puissent, lors de l'importation d'une oeuvre acquise par succession, être assimilés à l'artiste s'agissant de la condition de l'importation de l'oeuvre d'art par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même. Ainsi que l'a souligné le Tribunal administratif fédéral, on ne trouve par ailleurs au niveau des débats parlementaires et des travaux préparatoires aucune mention des héritiers de l'artiste-peintre ou du sculpteur, ce que les recourants ne contestent pas.

5.4 Pour justifier une interprétation de l'art. 74 ch. 4 aLTVA s'écartant du texte de la disposition (sur l'interprétation s'écartant du texte de la loi, cf. supra consid. 5.2.4) en ce sens que les héritiers, y compris les héritiers des héritiers légaux de l'artiste, pourraient importer les oeuvres de l'artiste-peintre ou du sculpteur en franchise de TVA, les recourants invoquent le parallélisme entre l'exonération en matière de TVA interne (art. 18 ch. 16 aLTVA; art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA), que l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) interprète dans le sens où les héritiers sont assimilés au créateur, et l'exonération en matière de TVA à l'importation s'agissant des artistes-peintres et des sculpteurs. Ils insistent sur la volonté de traiter de manière égale l'exonération de l'impôt en matière interne et celle de l'impôt sur les importations dans ce domaine et estiment que l'équivalence des dispositions impose de les interpréter de la même

manière. Ils citent en particulier l' ATF 118 Ib 187 du 5 juin 1992 (in RDAF 1993 II p. 317) et le rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (FF 1996 V 701, ci-après: le rapport de 1996) ayant précédé l'adoption de l'aLTVA.

5.4.1 Selon l'art. 18 ch. 16 aLTVA (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA dans sa version en vigueur au 29 octobre 2010 [RO 2009 5203]), sont notamment exclues du champ de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations de services culturelles et la livraison, par leur créateur, d'oeuvres d'artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres ou les sculpteurs.

5.4.2 Comme l'art. 74 ch. 4 aLTVA (art. 53 al. 1 let. c LTVA) en matière d'exonération de la TVA sur les importations pour les oeuvres d'artistes-peintres ou des sculpteurs importées par eux-mêmes, le texte de l'art. 18 ch. 16 aLTVA (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA) ne mentionne pas les héritiers du créateur en tant que bénéficiaires de l'exonération de la TVA sur les opérations internes. Toutefois, dans la brochure n°22 "Culture", valable du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, l'AFC a indiqué au sujet de l'art. 18 ch. 16 aLTVA que "sont assimilés au créateur de l'oeuvre, les héritiers au sens de l'art. 457 ss CC conjointement avec l'art. 16 al. 1 LDA" (ch. 9.1). Cette indication est reprise dans l'Info TVA 23 concernant le secteur culture (ch. 8.1.1), valable à partir du 1er janvier 2010, à propos de l'art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA. Selon l'art. 16 al. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur et les droits voisins (LDA; RS 231.1), les droits d'auteur sont transmissibles par succession. Invitée par le Tribunal administratif fédéral à fournir des précisions sur sa pratique à l'égard des héritiers de l'auteur de l'oeuvre, l'AFD a expliqué que cette pratique avait été développée en lien avec les sociétés de perception de redevances de droits d'auteur. Elle avait été élaborée en tenant compte du caractère transmissible par succession des droits d'auteur et des conséquences fiscales qui en résultent eu égard au mode de fonctionnement spécifique des sociétés de perception de droits d'auteur. Il existait en effet un décalage entre les moments où ces sociétés facturaient les redevances, en répartissaient le produit et étaient effectivement informées du décès d'un créateur. Si l'exclusion du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 ch. 16 aLTVA (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA) n'était pas étendue aux héritiers du créateur, le décès d'un créateur aurait pour conséquence que les droits

de rémunération de celui-ci encaissés préalablement par la société devraient être soumis rétroactivement à la TVA. L'AFC a également rappelé que la notion d'héritier s'entendait des héritiers légaux au sens des art. 457 ss CC. Il résulte de ces explications que, s'agissant de l'exonération visée à l'art. 18 ch. 16 aLTVA (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA), l'AFC assimile dans sa pratique les héritiers au créateur de l'oeuvre non pas de manière générale, mais en lien avec les redevances de droits d'auteur prélevées par les sociétés de perception de droits d'auteur. Cette pratique est justifiée par le décalage temporel entre le moment où ces sociétés encaissent les droits d'auteur et celui où elles les reversent aux auteurs ou, en cas de décès de ceux-ci, à leurs héritiers compte tenu de l'art. 16 al. 1 LDA, qui prévoit que les droits d'auteur (tels que définis dans la LDA) sont cessibles et transmissibles par succession. On ne discerne pas d'analogie entre cette situation particulière et celle du cas d'espèce, qui ne concerne pas des redevances liées à des droits d'auteur imposées auprès des recourants. En outre, les consorts F. ne sont pas les héritiers légaux d'Alberto Giacometti au sens des art. 457 ss CC, mais de G.F. Parmi les recourants, seul B., de son vivant, pouvait se prévaloir du statut d'héritier légal. Il suit de ce qui précède que la pratique de l'AFC en matière de TVA interne n'est d'aucun secours aux recourants, dès lors qu'elle ne vise de toute façon pas une situation comparable à la leur.

5.4.3 C'est enfin en vain que les recourants se réfèrent à l' ATF 118 Ib 187 et au rapport de 1996. Dans l' ATF 118 Ib 187, le Tribunal fédéral a considéré que l'exemption des artistes-peintres ou des sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires provenant de transactions effectuées sur le territoire suisse devait également valoir en matière d'impôt sur les importations. Quant au rapport de 1996, il souligne la volonté de mettre sur un pied d'égalité les importations et les opérations internes réalisées par les artistes-peintres ou les sculpteurs sur leurs propres oeuvres (FF 1996 V 701, 790). Cette volonté d'un traitement identique des importations et des opérations internes sur les oeuvres des artistes-peintres et des sculpteurs lorsqu'elles sont effectuées par l'artiste-peintre ou le sculpteur lui-même est concrétisée dans la législation (cf. supra consid. 5.4.1). Elle est étroitement liée à la personne de l'artiste-peintre ou du sculpteur (cf. ATF 118 Ib 187 consid. 5d p. 193-194). On ne voit pas qu'il en

découle un indice en faveur d'une assimilation des héritiers, a fortiori des héritiers des héritiers légaux, à l'artiste-peintre ou au sculpteur lui-même.

5.5 Il découle de ce qui précède que c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a retenu que les recourants ne pouvaient pas se prévaloir d'une exonération de la TVA à l'importation sur l'oeuvre-test sur la base de l'art. 74 ch. 4 aLTVA (art. 53 al. 1 let. c LTVA).

6. Il convient encore d'examiner la cause sous l'angle de l'Accord du 22 novembre 1950 pour l'importation d'objets de caractère éducatif, scientifique ou culturel (RS 0.631.145.141; ci-après: l'Accord UNESCO de 1950), qui lie la Suisse et la France et dont l'oeuvre-test, en tant qu'oeuvre d'art, relève à première vue. La Cour de céans peut procéder d'office et librement à cet examen (cf. art. 106 al. 1 et 95 let. b LTF), dès lors que ne sont pas en cause des droits fondamentaux soumis aux exigences de motivation accrue de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. YVES DONZALLAZ, La maltraitance des droits fondamentaux par la LTF, in Giurisprudenza recente del Tribunale federale, 2017, p. 119 ss).

6.1 Avant de se prononcer sur les éventuelles conséquences de l'Accord UNESCO de 1950 sur le litige, il y a lieu de vérifier si l'importation de l'oeuvre-test relève effectivement de cette convention, ce que l'Administration fédérale conteste.

6.1.1 Selon l'art. 1 par. 1 de l'Accord UNESCO de 1950, les Etats contractants s'engagent à ne pas appliquer de droits de douane et autres impositions à l'importation ou à l'occasion de l'importation: aux livres, publications et documents, visés dans l'annexe A (let. a); aux objets de caractère éducatif, scientifique ou culturels visés dans les annexes B, C, D et E, lorsqu'ils répondent aux conditions fixées par ces annexes et sont des produits d'un autre Etat contractant (let. b).
L'annexe B, intitulée "oeuvres d'art et objets de collection de caractère éducatif, scientifique ou culturel", liste une série d'objets. Sont notamment visées les "oeuvres originales de la sculpture ou de l'art statuaire, en ronde bosse, en relief ou in intaglio, à l'exclusion des reproductions en série et des oeuvres artisanales de caractère commercial" (ch. 3). Sont également mentionnés dans cette annexe "les objets de collection et objets d'art destinés aux musées, galeries et autres établissements publics agréés par les autorités compétentes du pays d'importation pour recevoir ces objets en franchise, sous réserve qu'ils ne puissent être vendus" (ch. 4).

6.1.2 En l'espèce, l'oeuvre-test est une sculpture de l'artiste Alberto Giacometti. Il ne s'agit ni d'une reproduction, ni d'une oeuvre artisanale de caractère commercial. Cette oeuvre tombe donc sous le chiffre 3 de l'annexe B de l'Accord UNESCO de 1950. L'oeuvre-test peut en outre être qualifiée de produit d'un autre Etat contractant, à savoir la France, dans la mesure où l'artiste Alberto Giacometti, certes d'origine suisse, vivait dans ce pays et y a produit une partie de son oeuvre.
L'Administration fédérale fait valoir que l'importation d'une oeuvre à des fins privées comme souhaitée par les recourants n'a pas de vocation culturelle, puisque l'oeuvre n'est pas destinée à être exposée en public. Elle en déduit que l'Accord UNESCO de 1950 ne trouve pas application dans la présente cause. Cette argumentation ne peut être suivie. En effet, on ne peut pas déterminer le caractère culturel d'une oeuvre en fonction de l'usage qui en sera fait, qui peut changer. Il convient bien plutôt de retenir que les oeuvres décrites au chiffre 3 de l'annexe B ont un caractère culturel du seul fait qu'il s'agit d'oeuvres originales de la sculpture ou de l'art statuaire. Par ailleurs, le fait que l'oeuvre-test ne tombe pas sous le chiffre 4 de l'annexe B parce qu'elle n'est pas importée pour être exposée dans un musée, ainsi que le souligne l'Administration fédérale, n'exclut pas l'application

de l'Accord UNESCO de 1950, puisque l'annexe B contient une liste d'objets et non des critères cumulatifs à remplir. Il suit de ce qui précède que l'importation de l'oeuvre-test tombe dans le champ d'application de l'Accord UNESCO de 1950.

6.2 Dès lors qu'il s'agit d'un accord de droit international, il convient également à titre préalable de déterminer si les dispositions pertinentes de l'Accord UNESCO de 1950 sont directement applicables, à savoir suffisamment déterminées et claires pour constituer, dans le cas particulier, le fondement d'une décision (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.1 p. 178), question qui avait été laissée ouverte dans une autre affaire (cf. arrêt 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 consid. 6).
Selon l'art. 1 par. 1 de l'Accord UNESCO de 1950, "les Etats contractants s'engagent à ne pas appliquer de droits de douane et autres impositions à l'importation ou à l'occasion de l'importation" sur les objets qui relèvent de l'Accord. A teneur de l'art. 1 par. 2 let. a, "les dispositions du paragraphe premier n'empêcheront pas un Etat contractant de percevoir sur les objets importés des taxes ou autres impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, perçues lors

de l'importation ou ultérieurement, à la condition qu'elles n'excèdent pas celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires." Ces dispositions sont suffisamment claires et précises pour que leur caractère directement applicable soit admis, étant relevé que les auteurs qui affirment le contraire ne motivent pas leur opinion (cf. WIDMER/FISCHER, Kulturgütertransfer, 6. Kapitel § 5 Zoll, in Kultur, Kunst, Recht, 2009, n. 293 p. 342), ainsi que le soulignent les recourants.

6.3 Compte tenu de ce qui précède, la question de la conformité de la solution découlant du droit interne, telle qu'exposée ci-avant, aux dispositions de l'Accord UNESCO de 1950 doit être examinée. En effet, selon la jurisprudence, en cas de conflit, les normes du droit international qui lient la Suisse priment celles du droit interne qui lui sont contraires (cf. ATF 142 II 35 consid. 3.2 p. 39; ATF 139 I 16 consid. 5.1 p. 28; ATF 138 II 524 consid. 5.1 p. 532 s.; ATF 125 II 417 consid. 4d p. 425; cf. art. 27 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [RS 0.111]). De plus, il n'existe en l'espèce aucun indice que le législateur suisse aurait entendu s'écarter de l'Accord UNESCO de 1950, de sorte qu'une application de la jurisprudence Schubert (ATF 99 Ib 39) n'entrerait d'emblée pas en considération si le droit interne se révélait contraire à cet accord international (cf. ATF 142 II 35 consid. 3.2 p. 39; ATF 138 II 524 consid. 5 p. 532 ss).

6.4 Comme il a été relevé plus haut (cf. supra consid. 3.1), l'importation de l'oeuvre-test n'est pas soumise aux droits de douane, conformément aux dispositions régissant le tarif des douanes suisses, qui concrétisent de ce point de vue l'engagement énoncé à l'art. 1 par. 1 de l'Accord UNESCO de 1950. Se pose donc uniquement la question de savoir si le prélèvement de la TVA à l'importation sur l'oeuvre-test en vertu du droit interne est compatible avec l'Accord UNESCO de 1950. Selon l'art. 1 de l'Accord UNESCO de 1950, les Etats contractants s'engagent à ne pas appliquer de droits de douane et impositions à l'importation sur les objets visés par l'Accord (par. 1), mais ne sont pas empêchés de percevoir sur les objets importés des taxes ou autres impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, perçues lors de l'importation ou ultérieurement (...) (par. 2 let. a). Ainsi que cela ressort de cette disposition, l'Accord UNESCO de 1950 a pour caractéristique essentielle de prévoir une exemption des droits

de douane pour les objets énumérés dans ses annexes A à E (cf. Message du 22 novembre 1950 concernant l'Accord, FF 1952 II 341, 343; UNESCO, L'Accord de Florence et son protocole de Nairobi. Textes normatifs et guide d'application. Importation d'objets à caractère éducatif, scientifique ou culturel, 5e éd. 1999, p. 7). En revanche, il découle de manière claire de l'art. 1 par. 1 et par. 2 let. a de l'Accord UNESCO de 1950 que les Etats contractants ne sont pas, sur le principe, empêchés de percevoir sur les objets importés d'autres taxes ou impositions intérieures (cf. FF 1952 II 341, 343; UNESCO, op. cit., p. 12).
Dès lors que la TVA sur les importations n'est pas un droit de douane (tel que défini à l'art. 6 let. f LD), mais une imposition intérieure perçue lors de l'importation, elle peut donc, sur le principe, être prélevée (cf. dans ce sens, WIDMER/FISCHER, op. cit., n. 293 p. 342; n. 327 p. 348; n. 376 p. 355; GLAUS/STUDER, Kunstrecht, 2003, n. 13.1 p. 150 et n. 13.4 p. 154; cf. aussi, de manière implicite, CHRISTOPH BEAT GRABER, Keine Mobilität für alte Meister?, in Liber Amicorum für Dr. Martin Vonplon, 2009, p. 170). L'art. 1 par. 2 let. a de l'Accord UNESCO de 1950 fixe toutefois une limite aux taxes et autres impositions intérieures admissibles, en ce sens que celles-ci ne doivent pas excéder "celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires". Cette clause exprime une exigence d'égalité de traitement dans l'imposition des "produits" indigènes et étrangers relevant de l'Accord. L'imposition doit ainsi rester neutre du point de vue de la concurrence (cf. GLAUS/STUDER, op. cit. , n. 13.1 p. 150). En l'occurrence, les "produits nationaux similaires", à savoir les sculptures produites en Suisse, sont, en tant qu'objets d'art, sur le principe soumises à la TVA sur les opérations internes et à la TVA sur les importations. Il n'existe pas dans la législation suisse d'exonération de principe des oeuvres d'art, ni en matière de TVA interne, ni en matière de TVA sur les importations, et ce quelle que soit l'origine de l'oeuvre. Les taux applicables ne sont par ailleurs pas différents. Ainsi, il n'y a pas de traitement plus favorable, même indirect, des "produits nationaux similaires" par rapport aux produits d'autres Etats contractants. Il s'ensuit que le droit suisse est conforme à l'Accord UNESCO de 1950, qui ne fait pas obstacle au prélèvement de la TVA sur les importations sur l'oeuvre-test.