

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

Questions choisies à la lumière de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6590/2017

1 Résumé des faits

2 Liberté de choix du régime douanier

3 Application de la Convention d'Istanbul

- 3.1 Applicabilité *erga omnes* de la Convention d'Istanbul
- 3.2 Relations entre la Convention d'Istanbul et le droit interne suisse

4 Admission temporaire des aéronefs

- 4.1 Rappel des conditions générales de l'admission temporaire des moyens de transport

Depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, les Etats ont cherché à favoriser les échanges internationaux, en particulier le commerce international, par la réduction des tarifs douaniers et autres entraves aux échanges commerciaux.

Le 30 octobre 1947, 23 pays signent ainsi l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (*General Agreement on Tariffs and Trade*; GATT)¹. Le GATT sera ensuite marqué par plusieurs cycles de négociations.

En 1994, à l'issue des huit premiers cycles, il comptera 120 pays signataires, pour en atteindre 164 en 2018.

Dans l'esprit des principes exposés par le GATT, la Convention portant création d'un Conseil de Coopération Douanière² (le « **CCD** ») est conclue à Bruxelles le 15 décembre 1950. Ce Conseil adoptera la dénomination officielle d'Organisation Mondiale des Douanes (l'« **OMD** ») en 1994³.

Le CCD est notamment chargé (i) d'examiner les aspects techniques des régimes douaniers ainsi que les facteurs économiques qui s'y rattachent en vue de proposer à ses membres des moyens pratiques pour obtenir le plus haut degré d'harmonisation et d'uniformité, et (ii) d'élaborer des projets de convention et d'amendements aux conventions ainsi que d'en recommander l'adoption aux gouvernements intéressés (art. III let. b et c de la Convention portant création d'un Conseil de Coopération Douanière).

Le CCD va s'intéresser en particulier à l'harmonisation du régime douanier de l'admission temporaire. L'admission temporaire est le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension



Antoine Labaume

Avocat aux barreaux de Genève et Paris, collaborateur en l'étude Meyer Avocats, doctorant en droit (Université de Genève)

¹ RS 0.632.21.

² RS 0.631.121.2.

³ Site internet de l'OMD : http://www.wcoomd.org/fr/about-us/what-is-the-wco/au_history.aspx.

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait (art. 1 let. a de la Convention relative à l'admission temporaire [Convention d'Istanbul]⁴).

Sous les auspices de la CCD, plusieurs conventions relatives à l'admission temporaire sont ainsi conclues en 1961, notamment la Convention douanière sur le carnet A. T. A. pour l'admission temporaire de marchandises⁵.

Le 26 juin 1990, la Convention d'Istanbul est signée. Selon son préambule, elle se veut un instrument international unique qui englobe toutes les Conventions existantes en matière d'admission temporaire, afin de faciliter aux utilisateurs l'accès aux dispositions internationales en vigueur en matière d'admission temporaire, et de contribuer de façon efficace au développement du commerce international et d'autres formes d'échanges internationaux. Elle vise ainsi à rendre plus aisée l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures, en poursuivant des objectifs d'ordre économique, humanitaire, culturel, social ou touristique (préambule de la Convention d'Istanbul).

Dans le domaine de l'aviation, et notamment dans celui de l'aviation d'affaires, le régime douanier de l'admission temporaire joue un rôle crucial en permettant – sous certaines conditions – aux aéronefs étrangers d'entrer sur le territoire d'admission temporaire sans qu'il soit nécessaire de les dédouaner. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral (le « **TAF** ») A-6590/2017 du 27 novembre 2018 représente un résumé intéressant des règles applicables en matière d'admission temporaire des aéronefs d'affaires. Certaines solutions retenues par le TAF ne nous paraissent toutefois pas satisfaisantes, tant sous

l'angle du raisonnement juridique que dans la mesure où elles n'apportent pas aux acteurs de l'industrie les garanties de prévisibilité dont ils ont besoin – besoin d'autant plus impérieux que la valeur des actifs concernés les expose à des conséquences particulièrement lourdes en cas de mauvaise interprétation des règles.

Après avoir résumé les faits retenus par l'arrêt discuté (1), la présente contribution évoquera, à titre introductif, le principe de la liberté de choix du régime douanier (2), avant d'entrer dans le vif du sujet et de traiter de l'application de la Convention d'Istanbul (3) et de l'admission temporaire des aéronefs selon cette Convention (4). Elle proposera, finalement, une solution au cas sur lequel s'est penché le TAF dans l'arrêt précité (5)⁶.

1 Résumé des faits

L'état de fait retenu par l'arrêt est assez typique de l'aviation d'affaires. Certaines particularités dans le déroulement des faits permettent toutefois de décortiquer la situation juridique avec davantage de détails que si tout s'était passé de façon plus linéaire. La situation considérée, qui est par ailleurs fort anodine – l'enjeu économique porte sur un éventuel intérêt moratoire –, en gagne une intéressante valeur d'illustration.

Les faits sont les suivants.

Une société luxembourgeoise (le « **Propriétaire** ») a acquis un aéronef neuf (l'« **Aéronef** ») dont elle a pris livraison à l'étranger (en France en l'occurrence, pays du constructeur). L'ayant droit économique ultime du Propriétaire n'est pas résident suisse. Le Propriétaire, qui souhaite vraisemblablement que l'Aéronef puisse être utilisé par des tiers en transport public, en confie l'exploitation commerciale à un opérateur luxembourgeois (l'« **Opérateur** »), qui l'intègre dans sa flotte et l'immatricule au Luxembourg (LX).

Le Propriétaire examine l'opportunité de dédouaner l'Aéronef en Suisse, car il souhaiterait que celui-ci soit basé à Genève.

4 RS 0.631.24.

5 RS 0.631.244.57.

6 Seul le premier paragraphe de la partie 4 est publié dans ce numéro de la Revue Douanière. La suite de la partie 4 et la partie 5 seront publiées dans les deux prochains numéros de la Revue Douanière.

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

Avant d'effectuer ce dédouanement, le Propriétaire demande le 20 septembre 2016 à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, de lui confirmer, sur la base de l'art. 69 de la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LT-VAT), qu'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA suisse et qu'il aura droit à la récupération intégrale de l'impôt préalable, comprenant en particulier la TVA d'importation acquittée lors du dédouanement de l'Aéronef et des travaux de maintenance réalisés à l'étranger. Le Propriétaire obtient cette confirmation (*ruling*) le 28 septembre 2016.

Pour diverses raisons, le dédouanement n'est pas effectué immédiatement après la livraison de l'Aéronef et l'obtention du *ruling*. En effet, ce n'est que le 8 décembre 2016 que le Propriétaire déclare l'Aéronef pour mise en libre pratique et dépose auprès des autorités douanières le dossier d'importation.

Toutefois – et c'est là que le cas devient intéressant –, il apparaît que l'Aéronef a déjà effectué plusieurs vols en Suisse entre le moment de la livraison et le dédouanement, le Propriétaire étant vraisemblablement convaincu d'avoir respecté les règles douanières applicables en matière d'admission temporaire. On imagine que l'existence de ces vols est apparue immédiatement aux autorités douanières, qui ont accès aux données historiques du contrôle aérien.

Ainsi, l'Aéronef a effectué les vols suivants vers la Suisse :

- Premier séjour : l'Aéronef arrive à Genève depuis Luxembourg le 19 septembre 2016 dans le cadre d'un vol d'instruction pour les pilotes, sans passagers (payants) à bord et sans qu'aucun vol avec passagers (payants) au départ de la Suisse ne soit réservé. Il repart le 20 septembre 2016 de Genève pour Tavaux (France) dans le cadre d'un vol d'instruction pour les pilotes, sans passagers (payants) à bord.
- Deuxième séjour : l'Aéronef arrive à Genève depuis Farnborough le 21 septembre 2016 dans le cadre d'un vol de positionnement de membres d'équipage, sans passagers (payants) à bord et sans qu'aucun vol avec passagers (payants) au

départ de la Suisse ne soit réservé. Il repart le 25 septembre 2016 de Genève pour Nice dans le cadre d'un vol de positionnement, sans passagers (payants) à bord, pour un vol de transport de passagers (payants) au départ de Nice.

- Troisième séjour : l'Aéronef arrive à Genève depuis Farnborough le 4 octobre 2016 avec un passager (payant) à bord. Il repart le même jour de Genève pour Inverness avec un passager (payant) à bord.
- Quatrième séjour : l'Aéronef arrive à Genève depuis Farnborough le 7 octobre 2016 avec deux passagers (payants) à bord. Le 10 octobre 2016, il effectue un vol de positionnement à vide de Genève à Berne. Il repart de Berne le jour même pour Northolt (Angleterre) avec deux passagers (payants) à bord. Le vol aller était prévu initialement au départ de Northolt (et non de Farnborough). Par ailleurs, avant même l'arrivée en Suisse, le vol de retour vers Northolt était réservé ; il était toutefois prévu au départ de Genève (et non de Berne), le 9 octobre 2016 (et non le 10 octobre). En outre, un seul passager était d'abord prévu pour le retour vers Northolt (au lieu de deux). Les modifications d'aérodromes et de passagers ont été demandées par le client avant et pendant le séjour en Suisse, le client étant le même pour les vols aller et retour.

Au moment du dédouanement, le bureau de douane décide d'imposer des intérêts moratoires entre la date du premier vol de l'Aéronef vers la Suisse, le 19 septembre 2016, et celle du dépôt du dossier d'importation, le 8 décembre 2016. Le bureau des douanes retient en effet que la date d'importation de l'Aéronef est le 19 septembre 2016.

Le Propriétaire recourt contre cette décision d'imposer des intérêts moratoires. La Direction d'arrondissement rejette le recours, et le Propriétaire forme un recours auprès du TAF.

Dans sa réponse au recours, la Direction générale des douanes (la « **DGD** ») revoit la position de la Direction d'arrondissement et soutient finalement que la date d'importation devait être le 7 octobre 2016, date de l'entrée de l'Aéronef en Suisse pour

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

son quatrième séjour. Notons que cette volte-face de l'administration, dont on ne comprend pas la justification, illustre aussi l'incertitude à laquelle sont confrontés les propriétaires et exploitants d'aéronefs, face aux détenteurs de l'autorité étatique en matière douanière.

Dans son arrêt, le TAF admet partiellement le recours, au motif que les intérêts moratoires seraient dus non dès le premier vol de l'Aéronef vers la Suisse (le 19 septembre 2016), mais, s'alignant sur la position de la DGD, dès la date de l'entrée de l'Aéronef en Suisse pour son quatrième séjour (le 7 octobre 2016), pour les raisons qui seront rappelées ultérieurement⁸.

2 Liberté de choix du régime douanier

Le droit douanier présente un caractère mécanique : passage de frontière, présentation de marchandise, déclaration. Il suffit d'aller faire ses courses à l'étranger pour s'en rendre compte (le douanier contrôle la date du ticket de caisse et vient parfois contrôler si les marchandises que l'on importe sont bien dans la voiture), ou de sortir d'un avion en s'engageant dans la file « rien à déclarer » (comportement qui, en dépit de la formulation consacrée par l'usage, constitue bien, par actes concludants, une *déclaration* en douane ; art. 28 al. 2 de l'Ordonnance de l'Administration fédérale des douanes sur les douanes [OD-AFD]⁹). Cette mécanicité se fonde sur la loi. Aussitôt qu'une marchandise franchit la frontière du territoire douanier, elle doit en principe être conduite au bureau de douane le plus proche et être déclarée en vue de la taxation (art. 21 al. 1 et 25 al. 1 de la Loi sur les douanes [LD]¹⁰). Au moment de la déclaration en douane, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer sous quel régime douanier la marchandise est placée (art. 25 al. 2 et 27 let. a LD). La déclaration en douane peut être établie par un procédé électronique, par écrit, verbalement ou sous

une autre forme d'expression de la volonté admise par l'Administration fédérale des douanes (l'« **AFD** ») (art. 28 al. 1 LD).

L'un des principes fondamentaux du droit douanier est celui de la liberté de choix des régimes douaniers. La personne assujettie à l'obligation de déclarer a le choix du régime douanier pour lequel la marchandise doit être déclarée, à condition – bien évidemment – que soient remplies les conditions du régime choisi. Ce principe ressort, de façon limpide, de la formulation allemande de l'art. 47 al. 2 LD (« *Wählbar sind folgende Zollverfahren : [...]* » ; nous soulignons)¹¹. On notera, pour mémoire, que les régimes douaniers sont les suivants : la mise en libre pratique, le régime du transit, le régime de l'entrepôt douanier, le régime de l'admission temporaire, le régime du perfectionnement actif, le régime du perfectionnement passif et le régime de l'exportation (art. 47 al. 2 LD).

Ainsi, tout propriétaire d'un aéronef qui remplit les conditions de l'admission temporaire à un instant donné peut, à cet instant, choisir ce régime pour l'entrée de l'aéronef en Suisse, quand bien même il aurait l'intention de le mettre ultérieurement en libre pratique, notamment parce qu'il souhaiterait le baser en Suisse.

Le TAF, sans mentionner expressément ce principe, l'applique dans son raisonnement. En effet, il examine pour chaque entrée de l'Aéronef si, à ce moment-là, celui-ci pouvait bénéficier du régime de l'admission temporaire, puisque tel avait été le choix du Propriétaire.

C'est à juste titre qu'il ne tient pas compte du fait que le Propriétaire avait l'intention de dédouaner ultérieurement l'Aéronef et de le baser en Suisse, ainsi que cela ressort de l'état de fait (et des communications conduisant à l'obtention du *ruling* mentionné plus haut)¹².

8 Voir la suite de cette contribution dans les deux prochains numéros de la Revue Douanière.

9 RS 631.013.

10 RS 631.0.

11 Derks Reginald in Kocher Martin/Clavadetscher Diego (éd.), Zollgesetz (ZG), Bern (Stämpfli) 2009, LD 47 N 7 : «Mit der Formulierung «wählbar sind» bringt Art. 47 Abs. 2 ZG zum Ausdruck, dass es der anmeldepflichtigen Person überlassen ist, zu bestimmen, für welches Zollverfahren die Waren angemeldet werden (Dispositionsfreiheit). Der Zollanmelder ist sozusagen «Herr des Verfahrens» [...]. Der Grundsatz der Wahlfreiheit ist ein öffentlich-rechtliches subjektives Recht, d. h. stellt einen Einspruch der anmeldepflichtigen Person dar.»

12 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, para. F, J et N.

Ce faisant, le TAF écarte implicitement, mais clairement, l'approche globale du bureau de douane, opposée à une analyse entrée par entrée¹³.

3 Application de la Convention d'Istanbul

Afin de déterminer si chaque entrée de l'Aéronef sur le territoire suisse satisfaisait aux conditions de l'admission temporaire, le TAF applique à juste titre la Convention d'Istanbul.

Nous ne sommes toutefois pas convaincus par le raisonnement du TAF relatif à la condition de réciprocité à laquelle cette application serait soumise (3.1) et à l'articulation entre la Convention d'Istanbul et le droit interne suisse (3.2).

3.1 Applicabilité *erga omnes* de la Convention d'Istanbul

Le TAF semble soumettre l'applicabilité de la Convention d'Istanbul à la condition de réciprocité, car il vérifie que l'Etat du siège du Propriétaire, le Luxembourg, qui est aussi celui de l'immatriculation de l'Aéronef et du siège de l'Opérateur, est bien partie à la Convention d'Istanbul¹⁴.

Or, le Manuel relatif à la Convention d'Istanbul rédigé par le CCD (le « **Manuel** ») précise que « *les Parties contractantes [...] s'engagent à accorder le bénéfice de l'admission temporaire « erga omnes » c'est-à-dire même aux pays qui ne sont pas Parties contractantes* », car la Convention d'Istanbul ne contient aucune clause de réciprocité¹⁵.

Ce commentaire du Manuel ne surprend pas, dans la mesure où il est conforme à l'esprit de la Convention d'Istanbul, adoptée dans un élan d'ouverture internationale visant à favoriser les échanges. Rien, dans le texte de la Convention d'Istanbul, ne prévoit en effet que les Etats signataires ne s'engageraient à en appliquer les principes que les uns vis-à-vis des

autres. Ils s'engagent, les uns vis-à-vis des autres, à appliquer les principes de l'admission temporaire envers tous les Etats étrangers.

Par ailleurs, une exigence de réciprocité poserait deux problèmes pratiques.

Le premier serait de déterminer quel Etat devrait être considéré afin de vérifier la condition de réciprocité. Faudrait-il retenir l'Etat d'immatriculation de l'aéronef ou celui de la personne assujettie à l'obligation de déclarer ? Et s'agissant de la personne assujettie à l'obligation de déclarer, faudrait-il vérifier la réciprocité pour toutes les personnes concernées par cette obligation, à savoir notamment le conducteur de la marchandise, la personne chargée de conduire la marchandise au bureau de douane, l'importateur, le destinataire, l'expéditeur et le mandant (art. 26 LD et art. 75 de l'Ordonnance sur les douanes [OD]¹⁶) ? Selon les cas, cela pourrait supposer de vérifier la réciprocité notamment pour les Etats suivants : Etat du siège du propriétaire, Etat de résidence de l'ayant droit économique du propriétaire, Etat du siège de l'opérateur, Etat de résidence de chaque pilote, Etat de résidence du client passager¹⁷. Cela serait impossible. Dans l'arrêt étudié, le TAF semble ignorer cette difficulté, car l'Etat du siège du Propriétaire, celui de l'immatriculation de l'Aéronef et celui du siège de l'Opérateur se trouvent être le même, à savoir le Luxembourg. Mais qu'aurait dit le TAF si le propriétaire avait été une société des Îles Vierges britanniques, si l'Aéronef avait été immatriculé à Saint-Marin et si l'opérateur avait été une société sise en Arabie saoudite¹⁸ ?

Le second problème est le suivant. La condition de réciprocité requiert que l'Etat considéré accorde les mêmes facilités d'admission temporaire que celles prévues par les dispositions de la Convention d'Istanbul. Mais cela ne signifie pas que l'Etat en

13 Le raisonnement du bureau de douane semble en effet se fonder sur une approche globale : « dès lors que des vols avaient eu lieu entre le 19 septembre 2016 et le 8 décembre 2016 < dans le cadre de [l']activité commerciale [de l'avion] », et que ces vols avaient « eu lieu sans l'accord de la douane et sans annonce préalable », l'Inspection des douanes a indiqué que des « intérêts de retard (sur la TVA) » seraient facturés pour la période s'étendant entre ces deux dates » (arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, para. N). Il est toutefois difficile de comprendre l'argumentation exacte du bureau de douane.

14 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.7.1, 3.7.2 et 6.3.

15 Conseil de coopération douanière, Manuel – Convention relative à l'admission temporaire, p. 9.

16 RS 631.01.

17 La présente contribution n'entend pas déterminer quelles personnes ou entités endossent la qualité de personne assujettie à l'obligation de déclarer dans le cadre de l'exploitation d'aéronefs.

18 Une telle mosaïque est possible, notamment en vertu de l'art. 83^{bis} de la Convention de Chicago relative à l'aviation civile internationale (RS 0.748.0).

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

question doit être forcément partie à cette Convention ; il peut aussi octroyer ces facilités par le biais de son droit interne, indépendamment d'engagements internationaux. Il serait donc en pratique extrêmement difficile de vérifier si un Etat garantit effectivement la réciprocité, en particulier au vu des exigences de célérité qu'impose le régime de l'admission temporaire. La Suisse ne pourrait vraisemblablement pas instaurer un tel régime de vérification sans faire échec à l'objectif de simplification, qui est la raison d'être de la Convention d'Istanbul, et violer ainsi ses obligations internationales.

Le principe retenu depuis toujours par le Manuel, conforme à la pratique permanente des autorités, semble dès lors bien devoir s'imposer sans la moindre réserve.

Il est donc erroné de soumettre l'applicabilité de la Convention d'Istanbul à une quelconque condition de réciprocité. Les autorités douanières suisses doivent accorder le bénéfice de l'admission temporaire *erga omnes*.

3.2 Relations entre la Convention d'Istanbul et le droit interne suisse

L'arrêt du TAF manque de clarté concernant les relations entre la Convention d'Istanbul et le droit interne suisse.

Le TAF cite d'abord les dispositions de la Convention d'Istanbul¹⁹ et mentionne ensuite l'ensemble des dispositions de droit interne relatives à l'admission temporaire, notamment les art. 9 et 58 LD et les art. 30 ss et 162 ss OD²⁰, sans mettre suffisamment en lumière l'articulation entre ces différentes règles, comme s'il fallait nécessairement les appliquer toutes à la fois.

Or, le régime de la Convention d'Istanbul est différent de celui que consacrent les dispositions de droit interne régissant l'admission temporaire. Pour ne citer qu'un exemple, tandis que l'art. 6 de l'Annexe C à la Convention d'Istanbul relative aux moyens de transport (l'« **Annexe C** ») prévoit que l'admission temporaire des moyens de transport est accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie, le droit interne exige en revanche une déclaration en douane et la constitution d'une garantie²¹ (art. 58 al. 1 et 2 et 76 al. 1 LD et art. 193 let. c OD).

Comment résoudre de telles apparentes contradictions ?

La Convention d'Istanbul est d'application directe²². Comme l'exposait le Conseil fédéral dans son Message du 13 décembre 1993, « *la Convention relative à l'admission temporaire apparaît suffisamment précise pour être directement applicable comme telle par les autorités administratives. Par ailleurs, lorsque les conditions sont remplies, la Convention confère aux intéressés un droit à l'octroi de l'admission temporaire* »²³. Ainsi, en vertu des principes de la primauté du droit international²⁴, de l'interprétation conforme²⁵ et de la règle *lex specialis derogat generali*²⁶, il nous paraît naturel de considérer que les dispositions de la Convention d'Istanbul, lorsqu'elles sont applicables, dérogent à celles de droit interne réglant l'admission temporaire de façon générale, dans la mesure où les premières sont en contradiction avec les secondes (à moins que les dispositions de droit interne soient plus favorables que celles de la Convention d'Istanbul). Ainsi, la contradiction s'évanouit si l'on accepte de considérer que la Convention d'Istanbul et le

19 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.7.

20 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.8.

21 Le droit interne utilise le terme de « sûreté ».

22 Arrêt du TAF A-5962/2014 du 14 janvier 2016, consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-3322/2018 du 11 décembre 2018, consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-4510/2018 du 20 mai 2019, consid. 3.1.1.

23 Message du Conseil fédéral concernant la Convention douanière relative à l'admission temporaire du 13 décembre 1993, FF 1994 II 13 ; Arpagaus Remo, Schweizerisches Zollrecht, Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2007, N 336 et nbp 1149.

24 Auer Andreas/Malinverni Giorgio/Hottelier Michel, Droit constitutionnel suisse, Volume I, 3^e éd., Berne (Stämpfli) 2013, N 1345, 1354 et 1357.

25 Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., N 1349.

26 Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., N 1353.

droit interne ont, tout simplement, des champs d'application distincts²⁷.

En particulier, l'art. 17 de la Convention d'Istanbul prévoit que « *les dispositions de la présente Convention établissent des facilités minimales et ne mettent pas obstacle à l'application de facilités plus grandes que des Parties contractantes accordent ou accorderaient, soit par des dispositions unilatérales, soit en vertu d'accords bilatéraux ou multilatéraux* ». A contrario, cela signifie que le droit interne et les autorités douanières suisses ne peuvent pas imposer des exigences plus élevées que celles contenues dans la Convention d'Istanbul, notamment par rapport aux formalités éventuelles d'admission temporaire. Il n'existe que trois cas dans lesquels les Etats parties à la Convention d'Istanbul peuvent imposer des restrictions autres que celles prévues par celle-ci :

- Lorsque la Convention d'Istanbul octroie une marge de manœuvre aux Etats parties. On songera notamment aux art. 4 al. 1, 6 et 19 de la Convention d'Istanbul, ainsi qu'à l'art. 8 de l'Annexe C.
- Lorsque la Convention d'Istanbul permet aux Etats parties de formuler des réserves (art. 29 de la Convention d'Istanbul), et que ceux-ci font usage de cette faculté. Ces réserves sont interdites à l'égard du corps de la Convention d'Istanbul²⁸ et ne sont possibles que pour certaines dispositions des annexes (voir par exemple l'art. 10 de l'Annexe C). Notons que la Suisse n'a formulé aucune réserve concernant l'Annexe C²⁹.
- Lorsque les conditions de l'admission temporaire, telles que prévues par la Convention d'Istanbul, ne sont pas remplies. Les Etats parties sont alors libres de fixer leurs propres conditions s'ils souhaitent néanmoins octroyer l'admission temporaire dans de telles situations.

C'est donc à la lumière des principes exposés ci-dessus qu'il convient d'analyser le régime d'admission temporaire des aéronefs.

4 Admission temporaire des aéronefs

Après un rappel des conditions générales de l'admission temporaire des moyens de transport selon la Convention d'Istanbul (4.1), la présente partie traitera de la distinction entre usage commercial et usage privé (4.2), des formalités éventuelles liées à l'admission temporaire (4.3), et des exigences de réexportation des moyens de transport à usage commercial (4.4)³⁰.

4.1 Rappel des conditions générales de l'admission temporaire des moyens de transport

L'arrêt du TAF contient un rappel des conditions générales de l'admission temporaire des moyens de transport (dont font partie les aéronefs ; art. 1 let. a de l'Annexe C) selon la Convention d'Istanbul³¹.

Selon l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul, l'admission temporaire est le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension des droits et taxes à l'importation, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait.

Pour ce qui est de la Suisse, la suspension des droits et taxes concerne notamment l'impôt sur les importations prévu par le Titre 4 de la LTVA³².

Comme le précise le Manuel, « *[l]e but dans lequel les marchandises (y compris les moyens de transport) doivent être importées pour bénéficier de l'admission*

27 Voir notamment l'arrêt du TAF A-3322/2018 du 11 décembre 2018, consid. 9.5.2.

28 « Le corps comprend en effet les principes de base sur lesquels repose la Convention, c'est pourquoi il doit être appliqué de façon uniforme par toutes les Parties contractantes » (Conseil de coopération douanière, op. cit., p. 51).

29 RO 1995 4683.

30 Seul le premier paragraphe de la partie 4 est publié dans ce numéro de la Revue Douanière. La suite de la partie 4 sera publiée dans les deux prochains numéros de la Revue Douanière.

31 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.7.

32 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.7.1.

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

temporaire est spécifié dans chaque Annexe »³³ à la Convention d'Istanbul.

Selon l'art. 2 al. 1 de la Convention d'Istanbul, chaque Etat partie s'engage à accorder l'admission temporaire, dans les conditions prévues par la Convention d'Istanbul, aux marchandises (y compris les moyens de transport) faisant l'objet des Annexes à la Convention d'Istanbul.

L'apurement normal de l'admission temporaire est obtenu par la réexportation des marchandises (y compris les moyens de transport) placées en admission temporaire (art. 9 de la Convention d'Istanbul). En vertu de l'art. 1 let. a de la Convention d'Istanbul, les marchandises doivent être destinées à être réexportées à la fin du séjour d'admission temporaire. Ainsi, s'il est déjà certain au moment de l'importation que les marchandises ne seront pas réexportées mais seront mises en libre pratique pendant le séjour dans le territoire d'admission temporaire, l'admission temporaire n'est *a priori* pas possible. Si la mise en libre pratique n'est pas prévue au moment de l'importation mais devient nécessaire pendant le séjour sur le territoire d'admission temporaire, la Convention d'Istanbul prévoit qu'un tel apurement est possible, lorsque les circonstances le justifient et que la législation nationale l'autorise, sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions et aux formalités applicables dans ce cas (art. 13 de la Convention d'Istanbul). En droit interne suisse, l'art. 47 al. 3 LD prévoit que les marchandises qui ont été placées sous un régime douanier peuvent être déclarées pour un autre régime. En l'absence de restriction légale, l'apurement de l'admission temporaire doit donc être possible par la déclaration pour mise en libre pratique.

Hormis la réexportation et la mise en libre pratique, l'art. 12 de la Convention d'Istanbul prévoit que l'apurement de l'admission temporaire peut aussi être obtenu avec l'accord des autorités compétentes

par la mise des marchandises (y compris les moyens de transport) dans des ports francs ou des zones franches, en entrepôt de douane ou sous le régime de transit douanier, en vue de leur exportation ultérieure ou de toute autre destination admise³⁴. Le Manuel précise que « [l']expression *« autre destination admise »* signifie, par exemple, que la douane peut autoriser le placement des marchandises sous le régime du perfectionnement actif »³⁵. En droit interne suisse, l'art. 47 al. 3 LD précité autorise l'apurement de l'admission temporaire par la déclaration pour un autre régime³⁶ ; citons par exemple le régime de l'entrepôt douanier (art. 50 ss LD) et celui du perfectionnement actif (art. 12 et 59 LD). L'accord des autorités douanières au cas par cas n'est donc pas nécessaire.

L'Annexe C a été ratifiée par la Suisse³⁷. Elle prévoit l'octroi du bénéfice de l'admission temporaire notamment aux moyens de transport à usage commercial ou à usage privé (art. 2 let. a de l'Annexe C). Nous estimons que l'Annexe C concerne tous les moyens de transport, et non seulement les moyens de transport affectés *in concreto* (lors d'une admission particulière) au transport de personnes ou de marchandises³⁸. Notre avis est corroboré par les éléments suivants :

- La définition des « *moyens de transport* » figurant à l'art. 1 let. a de l'Annexe C n'exige aucune affectation particulière de ces véhicules, mais contient seulement une liste générique : « *tout navire (y compris les allèges barges et péniches, même transportées à bord d'un navire et les hydroglisseurs), aéroglisseur, aéronef, véhicule routier à moteur (y compris les cycles à moteur, les remorques, les semi-remorques et les combinaisons de véhicules), et matériel ferroviaire roulant [...]* ». Cette analyse est confirmée par les conclusions de l'avocat général dans le cadre de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne (la « **CJUE** ») Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach (l'« **Arrêt Fuchs** ») :

33 Conseil de coopération douanière, op. cit., p. 26.

34 L'apurement peut aussi être effectué selon des règles spéciales en cas d'endommagement de la marchandise (cf. art. 14 de la Convention d'Istanbul).

35 Conseil de coopération douanière, op. cit., p. 5.

36 Schreier Heinz in Kocher/Clavadetscher (éd.), op. cit., LD 58 N 4.

37 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 3.7.2.

38 Contra : Arrêt du TAF A-675/2015 du 1^{er} septembre 2015, consid. 5.2. La position du TAF dans cet arrêt n'est pas argumentée.

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

« il n'y a aucune limitation explicite des possibilités d'exonération pour admission temporaire d'un moyen de transport à des situations dans lesquelles le moyen de transport est utilisé spécialement à des fins de transport [...] Une telle limitation [...] ne figure pas non plus dans la convention d'Istanbul. Elle est notamment absente de la définition du « moyen de transport » donnée à l'annexe C, chapitre 1, article 1^{er}, sous a), de cette convention [...] La définition des « moyens de transport » dans la convention d'Istanbul est neutre au regard de la fonction »³⁹. Comme le relève aussi l'avocat général, « Il aurait cependant été aisé d'insérer une telle limitation explicite liée au but. De fait, une telle limitation a été introduite pour la plupart des autres motifs d'exonération des droits de douane en cas d'admission temporaire »⁴⁰ : on songera par exemple aux Annexes B.1. (« les marchandises destinées à être exposées [...] » ; art. 2 al. 1 let. a de l'Annexe B.1. de la Convention d'Istanbul) ou B.2. (« tout autre matériel nécessaire à l'exercice du métier ou de la profession d'une personne qui se rend dans le territoire d'un autre pays pour y accomplir un travail déterminé [...] » ; art. 1 ch. 3 de l'Annexe B.2. de la Convention d'Istanbul) de la Convention d'Istanbul.

– Si la définition de l'« usage commercial » fait référence au transport de personnes et de marchandises, celle de l'« usage privé », en revanche, ne mentionne que le terme général d'« utilisation » (qui est bien plus large que la notion de « transport »)⁴¹.

– Dans l'Arrêt Fuchs, la CJUE semble avoir considéré (au moins indirectement) que des hélicoptères affectés à la formation entraient bien dans le champ d'application de l'Annexe C, alors même que ces moyens de transport n'étaient justement pas, lors des vols concernés, affectés au transport, mais à la formation des équipages⁴². Ce faisant, la CJUE a fait siennes les conclusions précitées de l'avocat général.

– Dans l'arrêt étudié, le TAF ne conteste pas la position de la DGD, qui semble aussi admettre qu'un moyen de transport affecté à la formation de membres d'équipages, et non au transport, est soumis aux dispositions de l'Annexe C⁴³.

Par ailleurs, l'Annexe C ne distingue que deux buts pour lesquels les moyens de transport sont importés : l'usage commercial ou l'usage privé. Ainsi, un moyen de transport doit forcément tomber sous une de ces catégories ; dans le cadre de l'Annexe C, il n'y a pas de place pour d'autres distinctions, telles que vente incertaine⁴⁴ ou exposition (un moyen de transport qui vient pour une vente incertaine sera donc soit à usage commercial, soit à usage privé⁴⁵, et pourra bénéficier de l'admission temporaire selon les conditions applicables de l'Annexe C)⁴⁶.

Pour pouvoir bénéficier des facilités accordées par l'Annexe C, les moyens de transport à usage commercial doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant hors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés

39 Conclusions de l'avocat général M. Michal Bobek présentées le 18 février 2016, affaire C-80/15, Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach, N 55 et 62. L'avocat général précise « En revanche, dans la version originale du règlement d'application [Règlement (CEE) No 2454/93 de la Commission du 2 juillet 1993], la notion de « moyen de transport » a explicitement été définie de manière fonctionnelle comme « tout moyen affecté au transport de personnes ou de marchandises [...] » (mise en italique par mes soins). Toutefois, cette définition a été supprimée par la suite » (N 62) ; il ajoute que : « Il paraît douteux que cette limitation ait pu être considérée comme conforme à la définition neutre figurant dans la convention d'Istanbul (voir ci-dessus en rapport avec la définition de l'« usage commercial » qui a été modifiée précisément pour cette raison) » (nbp 22).

40 Conclusions de l'avocat général M. Michal Bobek présentées le 18 février 2016, affaire C-80/15, Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach, N 56.

41 Comme le précisent les conclusions de l'avocat général dans le cadre de l'Arrêt Fuchs, « [i]l est vrai que la définition de l'« usage privé » dans la version anglaise de la convention d'Istanbul est sans doute également fonctionnelle. Toutefois, tel n'est pas le cas de la version française qui est neutre » (conclusions de l'avocat général M. Michal Bobek présentées le 18 février 2016, affaire C-80/15, Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach, N 62).

42 Arrêt de la CJUE C-80/15 du 28 juillet 2016, Robert Fuchs AG contre Hauptzollamt Lörrach.

43 Arrêt du TAF A-6590/2017 du 27 novembre 2018, consid. 6.4.3.1.

44 « Il y a vente incertaine lorsqu'une marchandise est introduite dans ou acheminée hors du territoire douanier en vue d'un éventuel contrat de vente qui n'a cependant encore été ni prévu ni conclu », mais non « si le contrat de vente a déjà été prévu (y c. en cas de contrat préliminaire), voire conclu » (Administration fédérale des douanes, Section Procédure douanière, Règlement 10-60, Régime de l'admission temporaire, 1^{er} janvier 2020, p. 13).

45 Pour la distinction entre usage commercial et usage privé, cf. partie 4.2 de la présente contribution, qui sera publiée dans le prochain numéro de la Revue Douanière.

46 Les autorités douanières suisses ont une pratique différente, qui viole à notre avis les dispositions de la Convention d'Istanbul.

L'admission temporaire des aéronefs d'affaires selon la Convention d'Istanbul

par des personnes exerçant leur activité à partir d'un tel territoire. Les moyens de transport à usage privé doivent être immatriculés dans un territoire autre que celui d'admission temporaire, au nom d'une personne établie ou résidant en dehors du territoire d'admission temporaire, et être importés et utilisés par des personnes résidant dans un tel territoire (art. 5 de l'Annexe C)⁴⁷.

L'admission temporaire des moyens de transport est accordée sans qu'il soit exigé de document douanier et sans constitution de garantie (art. 6 de l'Annexe C). La réexportation des moyens de transport à usage commercial a lieu une fois achevées les opérations de transport pour lesquelles ils avaient été importés.

Les moyens de transport à usage privé peuvent séjourner dans le territoire d'admission temporaire pendant un délai d'une durée continue ou non, de six mois par période de douze mois (art. 9 de l'Annexe C)⁴⁸.

Lorsque les marchandises (y compris les moyens de transport) placées en admission temporaire ne peuvent être réexportées par suite d'une saisie et que cette saisie n'a pas été pratiquée à la requête de particuliers, l'obligation de réexportation est suspendue pendant la durée de la saisie (art. 7 al. 3 de la Convention d'Istanbul).

(À suivre)

47 La présente contribution ne traite pas de ces conditions.

48 La présente contribution ne traite pas des dispositions de droit interne pouvant octroyer un délai plus long à certaines conditions (y compris l'accomplissement de formalités), qui sortent du cadre de l'Annexe C.