

BGer 9C 187/2023 vom 18. Juli 2024

Bundesgericht, 2024-07-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_187_2023

FR: TF 9C 187/2023 du 18 juillet 2024

IT: TF 9C 187/2023 del 18 luglio 2024

Regeste

Droits de douanes et impôt sur les importations, période fiscale 2016 (régime d'admission temporaire; assujettissement [impôt]; perception subséquente) | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . Le recours en matière de droit public est donc ouvert.

E. 1.2

D'après l' art. 90 LTF , le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1). En l'espèce, l'arrêt attaqué est un arrêt de renvoi, dans la mesure où le Tribunal administratif fédéral renvoie la cause à l'OFDF pour qu'il statue à nouveau sur le montant des intérêts moratoires. Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manoeuvre à l'intimé, qui doit reprendre le calcul des intérêts moratoires compte tenu du fait que deux objets, d'une valeur déclarée respectivement de 35'000 fr. et 14'000 fr., ont donné lieu à tort à la perception subséquente respectivement d'un montant de 2'800 fr. et de 1'120 fr. à titre d'impôt sur les importations (consid. 9 de l'arrêt entrepris). Par conséquent, l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

E. 1.3

Étant donné l'effet dévolutif complet du recours devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 54 PA ; arrêt 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 1.2 et la référence), les conclusions en annulation de la décision de l'OFDF ne sont pas recevables (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2).

E. 1.4

Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par les recourants, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2; 141 I 36 consid. 1.3).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; arrêt 9C_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 2.2, non publié in ATF 149 II 177).

E. 3

Compte tenu des conclusions et des motifs du recours, le litige en instance fédérale porte uniquement sur la perception subséquente de la TVA sur les importations concernant l'objet n° xxx (ci-après: le bien litigieux ou le bien archéologique), à hauteur du montant de 504'000 fr. En particulier, il convient de déterminer si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que les conditions du régime temporaire d'admission des marchandises sur le territoire douanier n'étaient pas remplies pour le bien litigieux et que les recourants étaient débiteurs solidaires des redevances douanières relatives à ce seul objet.

E. 4.1

Dans un premier grief d'ordre formel, les recourants se plaignent d'une violation de différentes garanties de procédure. Ils invoquent une violation de leur droit d'être entendu et d'un déni de justice, ainsi que la violation de l' art. 6 CEDH , de la présomption d'innocence et des art. 35 et 41 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0). En substance, ils soutiennent qu'ils n'ont pas pu participer personnellement à 102 auditions et qu'ils n'ont jamais été invités à s'exprimer sur les procès-verbaux de ces auditions qui leur avaient été remis. Ils font également valoir que les juges précédents ne se seraient pas prononcés sur certaines violations pourtant soulevées, notamment celles relatives à l'instruction qui aurait été menée uniquement "à charge" par l'OFDF ainsi que celle sur la détermination de la valeur du bien litigieux au sujet de laquelle les premiers juges se seraient contentés de renvoyer à l' art. 190 Cst.

E. 4.2.1

Dans la mesure, tout d'abord, où les recourants se plaignent d'avoir été privés de la possibilité de participer aux auditions des différentes personnes entendues par l'OFDF, en violation des art. 35 et 41 DPA et d'une enquête qui aurait été menée "à charge", leur grief

est mal fondé. Les dispositions de la DPA sur la participation de l'inculpé et de son défenseur à l'administration des preuves (art. 35 DPA), en particulier le droit de l'inculpé et son défenseur d'assister à l'audition des témoins et de poser des questions complémentaires par l'intermédiaire du fonctionnaire enquêteur, (art. 41 al. 3 DPA), relèvent de la procédure pénale administrative au sens des art. 19 ss DPA et prévoient des droits formels propres à cette procédure. Or comme l'a rappelé de manière circonstanciée le Tribunal administratif fédéral (consid. 4.2 et 4.3 de l'arrêt attaqué), la présente procédure, qui a pour objet une créance fondée sur l' art. 12 DPA en raison de l'assujettissement subséquent des personnes concernées au sens des al. 1 à 3 de cette disposition, est une procédure fiscale de nature administrative dénuée de caractère pénal, de sorte que les principes du droit pénal ne s'appliquent pas. Lorsque l'OFDF relie les deux procédures, il lui appartient de prendre en considération les garanties de la procédure pénale en faveur de l'inculpé au regard de la décision pénale. Le point de savoir si les droits de celui-ci ont été violés et quelles conséquences en résulteraient devrait être examiné lorsque la décision pénale est rendue (arrêts 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 3.3 et les références; 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 4.3 et les références). En l'occurrence, dans ses décisions du 27 octobre 2020, l'OFDF a assujetti chacun des recourants au paiement d'un impôt sur les importations, assorti d'intérêts moratoires, en vertu des art. 12 DPA , 70 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0) et 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe à la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Il s'agit donc d'une décision qui ne revêt aucun caractère pénal, de sorte que les recourants ne peuvent rien tirer en leur faveur, dans la présente cause, de la prétendue violation de droits formels relatifs à la procédure pénale menée en parallèle.

E. 4.2.2

Il en va de même du grief relatif à la violation de l' art. 6 CEDH , puisque même si les deux procédures (pénale et fiscale) procèdent indéniablement d'un même complexe de faits établis sur la base d'une instruction menée par la même autorité (douanière), ces deux procédures ne relèvent pas "d'une seule et unique procédure", contrairement à ce que soutiennent les recourants. Selon la jurisprudence concernant les impôts directs, la procédure réprimant l'infraction de soustraction fiscale représente une accusation en matière pénale qui entre donc dans le champ d'application de l' art. 6 CEDH , cette disposition ne s'applique en revanche pas aux procédures fiscales dénuées de caractère pénal, telles que les procédures qui visent uniquement à rappeler un impôt (ATF 140 I 68 consid. 9.2 et ses références; cf. aussi ATF 147 I 153 consid. 3.4.2, II 155 consid. 3.1; 144 I 340 consid. 3.3.5). En l'espèce, et en application de la jurisprudence citée, dès lors que la procédure administrative a donné lieu à une décision séparée de la procédure pénale, qui peut être dissociée sans difficulté de celle-ci, les recourants se prévalent en vain de ce que le caractère pénal ou administratif de la procédure n'aurait jamais été distingué. Le raisonnement est identique en ce qui concerne la prétendue violation du principe de la présomption d'innocence (art. 32 al. 1 Cst.), garantie relevant également du droit pénal, qui n'est pas pertinente.

E. 4.2.3

En tant que les recourants invoquent l' art. 29 Cst. en lien avec le reproche que le Tribunal administratif fédéral aurait manqué de répondre à certains de leurs griefs, ils se plaignent en vain d'une violation de leur droit d'être entendu et d'un déni de justice. Il suffit de rappeler à cet égard qu'un tribunal commet un déni de justice formel violant l' art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'il

n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'il devrait s'en saisir (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2). Il viole en revanche le droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'il ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 138 I 232 consid. 5.1; 137 II 266 consid. 3.2). En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a statué sur les conclusions prises par les recourants et a par ailleurs motivé sa décision sous plusieurs angles, dont celui relatif à la prétendue violation de la présomption d'innocence et des autres garanties procédurales de la DPA relevant de la procédure pénale. Aucune violation de l' art. 29 Cst. ne saurait dès lors être reprochée aux juges précédents, qui ont dûment motivé leur décision, notamment en ce qui concerne la valeur retenue pour le bien litigieux (consid. 5.10.6 de l'arrêt entrepris; voir aussi infra consid. 9). Pour le surplus, dans la procédure administrative en cause, les recourants ont pu faire valoir les droits prévus par l' art. 29 al. 2 Cst. , en accédant à toutes les pièces et en se prononçant sur le contenu de celles-ci. Quoi qu'ils en disent, il leur était par ailleurs loisible de "faire valoir leurs commentaires" sur les procès-verbaux d'audition des personnes entendues par l'autorité douanière, au plus tard devant la juridiction de première instance. Il sied également de rappeler que l' art. 29 al. 2 Cst. ne donne pas un droit à être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6).

E. 5.1

En ce qui concerne le bien en cause répertorié sous n° xxx ("Sumerian alabaster figure of a worshipper"), le Tribunal administratif fédéral a retenu qu'un objet identifié sous ce numéro (représentant une statuette d'orante) avait été envoyé à W._____ par la Société le 17 juin 2014 sur la base d'une facture du 12 juin 2014 établie pour un montant de 775'000 dollars américains, où il avait fait l'objet de diverses analyses par la société G._____. Par la suite, le bien n° xxx était revenu en Suisse à l'attention de la société H._____ Ltd (ci-après: H._____) aux Ports Francs et Entrepôts de U._____ sur la base d'une facture établie par l'agent de la Société à W._____ le 11 décembre 2014, une valeur de 7 millions de dollars américains ayant été mentionnée; il avait fait l'objet d'une déclaration à l'admission temporaire pour vente incertaine le 28 janvier 2015, avec mention de la société H._____ comme propriétaire de la marchandise et la Société comme destinataire et importateur. Le bien en question avait été annoncé en douane pour une valeur de 6'300'000 fr. Ce régime avait été apuré le 13 mai 2015 par un retour en dépôt franc sous douane, toujours sur la base d'une valeur de 6'300'000 fr.

E. 5.2

Les juges précédents ont ensuite examiné l'argumentation des recourants, selon laquelle le bien n° xxx se trouvait en Suisse depuis au moins 1983 et avait été vendu par C._____ à la société pour le prix de 280'000 fr., conformément à une attestation du prénommé du 6 avril 2014, à l'aune des éléments au dossier. Au vu des diverses attestations et déclarations au dossier, ils ont constaté qu'il n'existait aucun document ou photographie justifiant de la possession et de la provenance de l'objet n° xxx par C._____. Aucun document ne permettait d'affirmer avec certitude qu'une statuette d'orante ayant fait l'objet d'une décision de taxation à l'exportation le 13 juin 2014, avec C._____ mentionné comme expéditeur

et la société H. _____ comme destinataire, pour la valeur de 280'000 fr. et vendu - si tant était qu'une telle vente eût été réalisée - par le prénommé à la Société était le même bien que celui exporté le 17 juin 2014 à W. _____. En particulier, l'attestation du 6 avril 2014 établie par C. _____ ne mentionnait pas la référence xxx, alors que cette attestation avait été rédigée, tout comme la déclaration d'exportation du 13 juin 2014 comprenant également le nom de C. _____, par le recourant. En outre, selon les extraits bancaires de H. _____ et de la Société, les échéances de paiement entre octobre et fin décembre 2014 convenues selon l'attestation du 6 avril 2014 ne correspondaient pas aux versements effectués en faveur de C. _____ par la Société et la société H. _____ entre le 13 janvier 2010 et le 31 mars 2017, ni du reste au montant du prix de vente et il n'existait aucune preuve de paiements au comptant. Enfin, les premiers juges ont ajouté que s'il y avait lieu de suivre l'hypothèse des recourants, selon laquelle le bien litigieux était le même que le bien prétendument vendu par C. _____, ils ne voyaient aucune raison pour laquelle les recourants auraient fait état d'une valeur de 280'000 fr., qui correspondait à celle figurant dans la déclaration d'exportation pour W. _____ du 13 juin 2014, mais auraient indiqué une valeur de 775'000 dollars américains pour le bien archéologique expédié le 17 juin 2014, valeur fondée sur une facture du 12 juin 2014 qui avait été établie antérieurement à la déclaration du 13 juin 2014. De plus, les juges de première instance ont considéré que les trois lettres, produites par C. _____ lors de son audition le 5 février 2018 à l'appui de ses déclarations, concernant respectivement l'origine et la présence de l'oeuvre en Suisse ne permettaient pas non plus d'affirmer que l'objet vendu à la Société était le même que le bien litigieux. La première lettre avait été adressée le 12 juin 1968 par I. _____ à J. _____, père de C. _____ et de D. _____, et l'informait qu'elle avait été voir une statuette sumérienne aux Ports Francs et Entrepôts de U. _____. Dans la deuxième lettre, datée du 15 novembre 1975, F. _____ écrivait à I. _____ en la priant de demander à J. _____ de présenter "la prêtresse sumérienne du 3ème millénaire" à certains de ses collègues. La troisième lettre du 17 avril 1981 avait été rédigée par E. _____ de la galerie K. _____ à X. _____ à l'attention de J. _____ pour l'informer qu'il avait assuré la statue sumérienne d'une prêtresse que celui-ci lui avait confiée pour une exposition archéologique pour un montant de 1'300'000 fr. Or sur la base des déclarations de F. _____, de D. _____ et de E. _____, les juges précédents ont constaté que ces trois personnes soutenaient que l'objet vendu pour 280'000 fr. par C. _____ à la Société n'était pas l'objet archéologique. Ils ont exposé que F. _____ ne se souvenait pas avoir rédigé la lettre du 15 novembre 1975 et qu'elle avait vu plusieurs objets similaires au bien litigieux dans les locaux de la Société. Pour sa part, E. _____ avait affirmé ne pas être l'auteur de la lettre du 17 avril 1981, en lien avec l'assurance contractée, et qu'il ne connaissait pas "M. J. _____". S'agissant encore de D. _____, elle avait indiqué n'avoir jamais vu l'objet archéologique dans la collection de son père. Le Tribunal administratif fédéral a retenu qu'au vu de tous ces éléments, les déclarations de C. _____ étaient peu convaincantes et devaient être relativisées, dès lors que ses intérêts étaient en jeu et qu'on lui reprochait un comportement frauduleux relatif à l'importation et l'exportation du bien litigieux. Il a conclu que le bien n° xxx n'avait pas été vendu par C. _____ à la Société.

E. 5.3

Se penchant ensuite sur la question de l'origine effective du bien litigieux, les juges précédents ont considéré que les recourants n'avaient pas été en mesure de démontrer cette origine. Or du moment que ceux-ci avaient sollicité et obtenu le régime d'exportation pour

cet objet en le déclarant d'abord comme étant exporté et expédié par C._____, puis l'avaient réimporté en admission temporaire, les formalités douanières n'avaient pas été effectuées correctement. Le bien litigieux avait été exporté en étant faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre en raison d'une soi-disant appartenance à une ancienne collection suisse, alors qu'il n'était, en réalité, pas possible de démontrer sa mise en libre pratique régulière en Suisse. Il avait par ailleurs été réimporté sans avoir été présenté sous son jour réel, de sorte que son identification n'avait pas été correctement établie. En conséquence, les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies. L'intimé avait dès lors assujéti à bon droit l'objet en cause à la TVA sur les importations au motif que les formalités douanières n'avaient pas été ou pas correctement été effectuées lors de ses divers passages en douane à l'importation, en raison notamment de données inexactes relatives à son origine et à son statut douanier réel.

E. 6.1

Les recourants reprochent aux premiers juges d'avoir établi les faits de manière (manifestement) inexacte et d'avoir apprécié arbitrairement les preuves. Ils leur font grief, en substance, de ne pas avoir retenu que le bien archéologique serait une statue d'orante du 3^e millénaire avant Jésus-Christ qui aurait été achetée par H._____ à C._____, devenu lui-même propriétaire de l'objet que lui avait offert son père et qui se trouvait en Suisse depuis 1968. Le bien archéologique aurait ensuite été exporté à W._____ et exposé dans la galerie de l'agent de la Société avant d'être admis sous le régime de l'admission temporaire en Suisse de février à mai 2015. Les recourants se prévalent à cet égard de l'attestation établie par C._____ le 6 avril 2014, des déclarations de celui-ci sur l'acquisition du bien archéologique, des trois lettres rédigées respectivement par I._____, F._____ et E._____ confirmant la présence en Suisse du bien litigieux depuis 1968. Ils exposent que l'attestation du 6 avril 2014 ne comprendrait pas la référence n° xxx, car il s'agirait d'une référence propre à la base de données de la Société et qu'il serait usuel que l'acheteur prépare les documents nécessaires à l'importation. Selon eux, on ne pourrait par ailleurs pas exclure que des paiements en espèce soient intervenus à la suite d'une modification des modalités de paiement convenues entre C._____ et l'acquéreuse. Ils reprochent également aux juges précédents de donner plus d'importance à certaines déclarations, notamment celles de D._____, en ignorant d'autres qui seraient concordantes. S'agissant en particulier des déclarations de C._____, seules celles "à charge" auraient été retenues, alors que celles "à décharge" auraient été écartées. Concernant la présence en Suisse du bien litigieux, son origine ainsi que son exportation et importation, les recourants soutiennent ensuite que les différents prix indiqués - 280'000 fr. pour le prix d'achat, 775'000 dollars américains selon la facture du 12 juin 2014 et 6,3 millions de francs selon la déclaration d'importation du 28 janvier 2015 - découleraient du fait qu'il serait notoire que les valeurs dans le domaine de l'art ne seraient jamais définitives. Ils précisent que les 6,3 millions de francs auraient été mentionnés uniquement à titre indicatif. Ils font également valoir que l'ensemble de la documentation (la lettre de I._____ de 1968, la lettre de F._____ de 1975, l'attestation de vente de C._____ du 6 avril 2014, la décision de taxation relative à l'exportation du 13 juin 2014 de C._____ à la société H._____, le certificat de "THE ART LOSS REGISTER" du 11 juin 2014, le "certificat de G._____ " du 26 novembre 2014, la facture du 12 juin 2014, les documents de transports de L._____ Sàrl du 16 juin 2014, la déclaration pour l'entreposage du 12 décembre 2014, le passavant relatif à l'importation temporaire du 28 janvier 2015 et le formulaire de douane 11.73 B, le rapport de Madame M._____ de

février 2015 ainsi que l'analyse des "laboratoires N. _____" du 3 mars 2015) contiendrait des photographies du même objet et les mêmes descriptions quant à son apparence et ses dimensions. Ils sont d'avis que le Tribunal administratif fédéral serait dès lors tombé dans l'arbitraire en concluant que l'objet exporté à W. _____ et celui acheté à C. _____ ne seraient pas le même.

E. 6.2

L'argumentation des recourants n'est pas susceptible de faire apparaître les faits établis et l'appréciation du Tribunal administratif fédéral comme manifestement inexacts ou arbitraires.

E. 6.2.1

En ce qui concerne tout d'abord la force probante de l'attestation du 6 avril 2014 établie par C. _____, le Tribunal administratif fédéral a exposé de manière circonstanciée, en se fondant sur des éléments concrets, pour quelles raisons cette attestation, tout comme les trois lettres rédigées entre 1968 et 1981, n'emportait pas sa conviction. En expliquant les motifs pour lesquels cette attestation ne comporterait pas la référence n° xxx, les recourants ne contredisent pas la constatation de la juridiction de première instance selon laquelle l'attestation ne comportait aucune indication précisant qu'elle se rapportait au bien qui a été identifié par la suite sous le n° xxx. De plus, en mentionnant la lettre rédigée par I. _____, les recourants omettent que les juges précédents ont mis en évidence qu'elle avait mentionné l'arrivée d'une statuette en juin 1968, ce qui contredisait les déclarations de C. _____ quant à l'acquisition de la statue par son père plus de six ans auparavant (en 1961). Ils font également fi des déclarations de E. _____ pour le motif non pertinent en l'occurrence que l'OFDF n'aurait pas instruit la question de l'existence d'une exposition au mois d'avril 1981. Or le Tribunal administratif fédéral a constaté que les déclarations de F. _____ et de E. _____ ne coïncidaient pas avec le contenu des lettres qu'ils auraient rédigées, E. _____ ayant même indiqué ne pas être l'auteur de la lettre, qu'il a qualifiée de "montage". Or les recourants ne s'expriment pas sur ces contradictions et ne les infirment dès lors pas. En opposant encore les déclarations de C. _____ à celles de sa soeur, ils ne démontrent pas l'arbitraire du choix des premiers juges d'avoir suivi celles de D. _____ et non celles de son frère. Il suffit de rappeler à cet égard que le Tribunal administratif fédéral a retenu que le témoignage de C. _____ devait être largement relativisé puisqu'il s'était exprimé alors qu'il devait faire face aux reproches de l'autorité douanière quant à l'établissement de factures de complaisance et à son rôle de prête-nom pour l'obtention frauduleuse des régimes d'exportation et d'importation temporaire d'un objet non régulièrement mis en libre pratique en Suisse. Tel n'était au contraire pas le cas des déclarations de la soeur du prénommé qui n'était pas impliquée dans la procédure.

E. 6.2.2

Quant aux explications avancées par les recourants sur l'absence de versements à C. _____ correspondant aux modalités de paiement convenues avec l'administrateur de la Société, elles ne sont pas pertinentes. Soutenir qu'on ne peut pas exclure que certains paiements auraient pu avoir lieu en espèces relève d'une simple hypothèse et ne permet pas de remettre en cause le résultat de l'examen effectué par les premiers juges des comptes de la Société et de H. _____.

E. 6.2.3

En ce qui concerne ensuite les incohérences retenues par les juges précédents quant aux différentes valeurs des deux objets en cause (280'000 fr. pour l'un, 775'000 dollars américains puis 6'300'000 fr. pour l'autre), les recourants n'y opposent pas une explication convaincante. S'il est constant que dans le domaine de l'art certaines oeuvres peuvent être vendues pour des montants élevés et que les prix varient, il ne saurait être retenu comme "notoire", à l'inverse de ce que font valoir les recourants, qu'en l'espace d'un jour le prix du bien litigieux serait passé de 280'000 fr. à 775'000 dollars américains. Leur affirmation qui n'est fondée sur aucun élément concret n'est pas convaincante. De plus, les recourants ne peuvent pas être suivis lorsqu'ils prétendent que le montant de 6,3 millions de francs figurant dans la déclaration du 28 janvier 2015 serait uniquement mentionné à titre indicatif. En effet, il n'apparaît pas crédible de mentionner un prix "indicatif" d'une telle valeur dans un document douanier censé servir également de garantie de déclaration, alors que le prix réel ne serait que de 280'000 fr. De plus, on ne comprend pas quel serait l'intérêt de déclarer un prix plus de dix fois supérieur à la valeur d'acquisition de l'objet litigieux si ce montant était uniquement "indicatif", pour ensuite reprocher aux autorités de se fonder sur ce même montant. En définitive, il ne suffit pas d'exprimer son désaccord avec le résultat de l'examen des éléments au dossier par les premiers juges et d'énumérer une liste de documents dont ils n'auraient pas tenu compte - en renvoyant à la liste d'un chargé de pièces, sans plus de précisions - pour en déduire "qu'il existe des preuves écrites décrivant la statuette objet de la taxation" et que le Tribunal administratif fédéral aurait constaté à tort que le bien litigieux ne correspondait pas à l'objet acquis par la Société de la part de C._____. Il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'aller fouiller dans le dossier pour vérifier la véracité des affirmations des recourants. En tout état de cause, la description de la statue qui a fait l'objet de la taxation ne fait aucun doute, puisqu'elle figure déjà dans les décisions du 27 octobre 2020.

E. 6.2.4

En conclusion, en l'absence de motifs convaincants de la part des recourants, l'appréciation des premiers juges, selon laquelle l'objet acquis auprès de C._____ n'était pas le même que le bien litigieux compte tenu également de leur valeur différente, n'est pas arbitraire.

E. 7.1

Les recourants se plaignent de la violation des dispositions applicables en matière d'admission temporaire, dans la mesure où les conditions pour ce régime seraient remplies (cf. art. 9, 58 LD ; art. 30 et 162 OD ; art. 23 et 53 let. i LTVA). Ils soutiennent, en particulier, que le bien litigieux a été acquis légalement en Suisse et a, par la suite, été exporté puis réimporté sous le régime de l'admission temporaire en vue d'une vente incertaine, qui a été apuré dans les délais légaux. L'ensemble des conditions de l'admission temporaire étaient par conséquent remplies. Subsidiairement, ils font valoir que le bien litigieux est la propriété de H._____ - ce que le Tribunal administratif fédéral ne contesterait du reste pas - dont le siège se situe à l'étranger. En outre, le bien archéologique aurait été identifiable au regard de la référence n° xxx ainsi que des photographies au dossier. De plus, le régime d'admission temporaire aurait duré moins de deux ans, soit du 28 janvier au 13 mai 2015, de sorte que l'ensemble des conditions de ce régime étaient remplies.

E. 7.2.1

Dans son arrêt, le Tribunal administratif fédéral a exposé de manière complète les règles légales sur le principe général de la taxation des droits de douane et le régime douanier, en particulier sur le régime douanier temporaire, la procédure y relative, ainsi que sur la TVA perçue à l'importation (dont les art. 7, 47 et 58 LD, art. 23 et 50 ss LTVA) invoquées par les recourants (consid. 5.2 à 5.8 de l'arrêt entrepris). Il suffit d'y renvoyer.

E. 7.2.2

On rappellera, à la suite du Tribunal administratif fédéral, que selon l'art. 30 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01; cf. art. 9 al. 1 et 2 LD), les marchandises pour admission temporaire sur le territoire douanier sont admises en franchise si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne (let. a), si elles peuvent être identifiées avec certitude (let. b), si l'admission dure au maximum deux ans (let. c) et si elles sont réexportées en l'état, étant précisé que l'usage n'est pas réputé modification (let. d). La procédure de l'admission temporaire est prévue par les art. 162 à 164 OD. Pour expliquer le régime de l'admission provisoire, l'OFDF a établi un règlement R-10-60 intitulé «Admission temporaire» (disponible sur < www.bazg.admin.ch > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire [consulté le 22 juin 2024]). Selon le ch. 3.3.1 de ce règlement, 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. En cas d'importation temporaire, ce régime n'est admis que si les marchandises sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile à l'étranger, à l'exception notamment du cas où les marchandises sont entreposées dans des entrepôts douaniers et des dépôts francs sous douane suisses qui doivent temporairement en être sorties en vue de leur présentation à des clients potentiels. Un acheteur potentiel peut examiner les marchandises et les soumettre à un essai restreint (par ex. [...] accrochage d'un tableau en compagnie d'un tiers). Il est cependant interdit de remettre les marchandises pour une longue durée et de transférer le pouvoir d'en disposer à un acheteur potentiel. Il en résulterait l'obligation de présenter une nouvelle déclaration en douane conformément à l'art. 162 OD. La section 4.5 du règlement prévoit les délais de réexportation et réimportation applicables selon l'emploi des marchandises et le type de déclaration en douane.

E. 7.3

Tout en se prévalant d'une violation du droit, les recourants se limitent à alléguer des faits en opposant leur propre appréciation de la situation à celle des juges précédents et à en déduire que les conditions de l'art. 30 OD sont réunies. Ainsi, en exposant que "lorsque l'on expurge de l'arrêt entrepris les constatations inexactes des faits (...), l'argumentation juridique de ce dernier tombe à faux", ils montrent que leur raisonnement est fondé sur des faits différents de ceux qui ont été établis par le Tribunal administratif fédéral. Or leur motivation ne met pas en évidence que les juges précédents ont fait une application erronée du droit, que ce soit de la disposition citée ou d'une autre norme pertinente. Les recourants se fondent en effet sur des faits qui s'écartent de ceux retenus sans arbitraire par le Tribunal administratif fédéral (consid. 6 supra), pour en tirer des conclusions inverses de celui-ci. L'argumentation subsidiaire des recourants n'est par ailleurs pas pertinente. Elle omet en effet que ce qui a été considéré comme déterminant par les juges précédents c'est que le bien litigieux n'avait pas pu être identifié en ce sens que son origine n'avait pas pu être démontrée - il n'avait ainsi pas été acquis auprès de C. _____ -, de sorte que les

formalités de douane n'avaient pas été correctement effectuées. Faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre, puis réimporté sans avoir été présenté sous son jour réel, cet objet n'avait pas été identifié correctement au sens de l' art. 30 al. 1 let. b OD . En affirmant que H. _____ était propriétaire du bien en cause, qui avait pu être identifié en référence au n° xxx, les recourants n'apportent aucun indice permettant de considérer que le statut douanier de la statue ne serait pas resté irrégulier. Enfin, en se prévalant de démarches douanières frauduleuses qui auraient été effectuées par d'autres personnes que "les animateurs de la société B. _____", les recourants ne remettent pas sérieusement en cause les considérations de la juridiction de première instance selon lesquelles le bien litigieux était entré en Suisse pour le compte et à l'initiative des recourants. En conséquence, au regard des constatations de l'instance précédente, effectuées à l'issue d'une appréciation circonstanciée de tous les éléments au dossier, les premiers juges étaient en droit de retenir que les conditions de l'admission temporaire n'étaient pas réalisées. Le grief tiré d'une violation du droit est mal fondé.

E. 8.1

Dans un autre grief, les recourants contestent que A. _____ est le débiteur de la dette douanière au sens de l' art. 70 al. 2 LD . En substance, ils font valoir qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur ni le consignataire de l'objet litigieux, et qu'il ne l'aurait ainsi pas conduit ou fait conduire à travers la frontière douanière. Ils soutiennent que l'objet aurait été importé sous le régime de l'admission temporaire et que plusieurs sociétés seraient intervenues à titre de transporteur, d'importateur ou de consignataire.

E. 8.2.1

L'arrêt entrepris expose aussi de manière complète les règles légales sur la perception de manière subséquente des droits de douane et de la TVA à l'importation (dont les art. 12 DPA , 51 al. 1 LTVA et 70 LD) et la jurisprudence y relative (ATF 149 II 129 ; 110 Ib 306 consid. 2c; cf. aussi arrêt 9C_278/2023 du 14 février 2024 consid. 4.2 et les références). Il suffit d'y renvoyer.

E. 8.2.2

On rappellera toutefois que l' art. 70 al. 2 LD définit les personnes débitrices de la dette douanière. L' art. 51 al. 1 LTVA dispose que quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l' art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à l'impôt sur les importations. Les personnes débitrices de la dette douanière répondent solidairement de la contribution non perçue; elles demeurent débitrices de la dette douanière même lorsqu'elles n'ont pas profité personnellement de l'infraction (cf. arrêt 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 et les références). La notion prévue par l' art. 70 al. 2 let. a LD de personne qui "fait introduire des marchandises dans le territoire douanier" correspond à celle de "mandant", prévue par l'art. 9 al. 1 aLD, et comprend également toute personne physique ou morale qui provoque effectivement l'importation (cf. ATF 140 II 194 consid. 6.7.2 et les références; 107 Ib 198 consid. 6a; Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes, in Revue douanière 1/2018, p. 30 ss).

E. 8.3

Le Tribunal administratif fédéral a retenu que le recourant était débiteur solidaire de la dette douanière au sens de l' art. 70 al. 2 LD (en lien avec l' art. 51 al. 1 LTVA). Il a considéré, en substance, que l'assujéti était l'ayant droit économique notamment de H. _____ et de la

Société. Dans le cadre de la gestion de la Société, le recourant avait été impliqué dans toutes les décisions relatives aux achats et ventes effectués et que les employés, y compris le directeur de la Société, n'avaient que peu d'indépendance et pas de pouvoir décisionnel. Les juges précédents ont encore relevé que si le nom du recourant n'apparaissait pas lors de transactions, c'est parce qu'il utilisait des prête-noms. Le Tribunal administratif fédéral a déduit de l'ensemble des circonstances que le recourant prenait toutes les décisions relatives à l'activité commerciale tant de la Société que de H. _____, celles-ci procédant à l'exportation et l'importation de biens en raison des ordres donnés dans le cadre de cette activité.

E. 8.4

Les recourants ne s'en prennent pas à la motivation des juges précédents. Ils se contentent de réitérer de manière appellatoire non admissible (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2) que l'administrateur de la Société ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur, ni le consignataire de l'oeuvre d'art. Ce faisant, ils méconnaissent la notion (large) de personnes débitrices de la dette douanière au sens de l' art. 70 al. 2 LD . En outre, contrairement à ce qu'ils soutiennent, le Tribunal administratif fédéral n'a pas appliqué la théorie du " Durchgriff" , mais la jurisprudence relative à la notion de personne qui fait introduire des marchandises sur le territoire douanier ("mandant"). Or dans la mesure où le recourant exerçait un contrôle total sur la Société et H. _____, il ne fait aucun doute qu'il était aussi à l'origine de l'importation du bien litigieux dont la destinataire était la Société. Par conséquent, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que le recourant, qui a bénéficié d'un avantage fiscal en ne déclarant pas correctement l'importation du bien archéologique, était assujetti et débiteur solidaire de la TVA sur les importations, au sens de l' art. 51 al. 1 LTVA en lien avec l' art. 70 al. 2 et 3 LD . Le grief est infondé.

E. 9.1

Sous l'angle d'une appréciation arbitraire des faits et des preuves, liée au grief de la violation du principe de la bonne foi, les recourants reprochent encore aux premiers juges d'avoir admis que le bien litigieux devait être taxé sur une valeur de 6'300'000 fr., alors qu'il s'agirait d'une valeur indicative, figurant dans la déclaration en douane pour le régime de l'admission temporaire. Ils font valoir que "le seul montant établi à satisfaction de droit est celui de CHF 280'000 fr.", qui doit être retenu comme base de calcul pour la TVA sur les importations. Ils sont d'avis que l'assiette servant de base au calcul de l'impôt douanier serait dès lors contraire au droit, dans la mesure où l'OFDF se serait fondé sur le montant le plus élevé qu'ils qualifient d'aléatoire, sans fondement et sans relation avec le prix d'acquisition.

E. 9.2

Les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier, telle l'admission temporaire, doivent être déclarées pour ce régime (art. 47 al. 1 et 2 let . d LD). S'agissant de ce régime, l' art. 58 al. 1 LD prévoit que les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour le régime de l'admission temporaire (cf. arrêts 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2 et les références). Aux termes de l'art. 58 al. 2 let. a à d LD, le régime de l'admission temporaire implique: la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle; l'identification des marchandises; la fixation de la durée de l'admission temporaire; l'application des actes législatifs de la

Confédération autres que douaniers. Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD).

E. 9.3

Contrairement à ce que prétendent les recourants, les premiers juges ne se sont pas contentés de dire qu'ils ne pouvaient pas revoir la législation douanière en vertu de l' art. 190 Cst. Ils ont exposé que la valeur retenue pour le bien litigieux découlait expressément des règles légales douanières, en particulier de l' art. 58 al. 3 LD . Or il découle effectivement de cette disposition que si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré en cas de changement d'affectation, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés de manière conditionnelle deviennent exigibles. En l'occurrence, la valeur retenue par l'OFDF et confirmée par les premiers juges reposait sur la déclaration en douane effectuée par les recourants eux-mêmes, dont il n'y a pas de raison de s'écarter. En particulier, comme le Tribunal administratif fédéral a constaté que l'objet d'une valeur de 280'000 fr. n'était pas le même que l'objet litigieux, expédié à W. _____ puis retourné en Suisse en 2015, cette valeur ne pouvait pas être retenue pour fixer le montant des redevances douanière. À cet égard, les juges précédents n'ont pas choisi arbitrairement le montant le plus élevé pour une taxation, mais déterminé la valeur du bien en cause en fonction des déclarations douanières. Quant au grief de la violation du principe de la bonne foi, il n'est pas motivé à satisfaction de droit (cf. art. 106 al. 2 LTF), dès lors que les recourants se limitent à opposer le calcul de la taxation en fonction d'une valeur de 280'000 fr. à celle résultant du calcul effectué par l'OFDF et confirmé par l'arrêt attaqué. En conséquence, la conclusion subsidiaire des recourants relative à une taxation à hauteur de 22'400 fr. doit être rejetée.

E. 10.1

Enfin, les recourants font valoir que la créance fiscale relative au bien litigieux serait prescrite, puisque celui-ci se trouvait en Suisse depuis, à tout le moins, 1968 et dès lors avant le 1er novembre 2013, indépendamment des passages frontaliers subséquents qui avaient été entrepris "sans aucune violation des dispositions douanières applicables".

E. 10.2

Au vu des dispositions légales pertinentes (art. 75 en lien avec l' art. 69 LD et les art. 56 al. 1 et 4 LTVA ; cf. aussi l' art. 12 al. 4 DPA en lien avec l' art. 105 al. 3 LTVA), ce grief est mal fondé. En premier lieu, il résulte de ce qui précède (consid. 6 à 8 supra) que l'affirmation des recourants sur l'absence de violation des dispositions douanières entrant en considération est dénuée de fondement. Ensuite, selon l' art. 75 al. 1 LD (auquel renvoie l' art. 56 al. 4 LTVA), la dette douanière se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile durant laquelle elle est échue; elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification de la part de l'autorité compétente (art. 75 al. 2 LD). Compte tenu du moment de la naissance de la dette douanière (cf. art. 69 al. 1 LD) et des constatations du Tribunal administratif fédéral, qui lient la Cour de céans (consid. 2.2 supra), sur l'entrée du bien litigieux en Suisse le 28 janvier 2015, et la demande de régime de l'admission temporaire requise à ce moment (selon des formalités de taxation sollicitées et obtenues indûment sur la base d'informations incorrectes), la créance douanière en cause

ne pouvait se prescrire avant fin décembre 2020. Or l'autorité douanière est intervenue bien avant en mettant en oeuvre différents actes interrompant la prescription. Depuis le 30 novembre 2020, la dette en cause a par ailleurs fait l'objet de procédures de recours (cf. art. 75 al. 2 LD). La prescription n'est dès lors pas intervenue à ce jour, quoi qu'en disent les recourants en alléguant en vain que la prise en considération de "tous les passages de frontière subséquents" créerait une "insécurité juridique notable". Il n'est dès lors pas nécessaire de se prononcer plus avant sur la prescription découlant de l' art. 12 DPA (à ce sujet, et sur le concours alternatif de prétentions, arrêt 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 5.3 et les références destiné à la publication).

E. 11

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Les recourants, qui succombent, supportent les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.