

# BGer 9C 203/2023 vom 18. Juli 2024

Bundesgericht, 2024-07-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_203\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_203_2023)

FR: TF 9C 203/2023 du 18 juillet 2024

IT: TF 9C 203/2023 del 18 luglio 2024

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ) 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

Compte tenu de 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 et les griefs y relatifs ne seront pas traités (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2).

### E. 1.3

Au surplus, le recours a été formé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par le recourant, qui a 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. 1.4

La détermination spontanée de l'OFDF adressée au Tribunal fédéral et les documents qui y sont joints constituent des pièces nouvelles, qui n'ont pas à être prises en considération (cf. ATF 143 V 19 consid. 1.2), étant précisé que l'autorité intimée n'indique pas quand elle a eu connaissance des faits évoqués.

### 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**

Le litige porte sur la perception subséquente de la TVA sur les importations en lien avec les objets archéologiques et les pièces de monnaie antiques (selon la liste annexée à la décision du 21 octobre 2020). 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 et que le recourant était un débiteur solidaire des redevances douanières.

#### **E. 4.1**

Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation de garanties de procédure. Il reproche en particulier au Tribunal administratif fédéral de ne pas s'être prononcé sur l'instruction qui aurait été menée uniquement "à charge" par l'autorité douanière et sur l'absence de la possibilité de se confronter aux différentes personnes auditionnées, ce qui serait constitutif d'un déni de justice. Il invoque également la violation de l' art. 6 par. 1 CEDH , des art. 35 et 41 DPA et de la présomption d'innocence. Il soutient que même si la procédure avait donné lieu à deux décisions distinctes sous l'angle pénal et administratif, l'instruction et l'établissement des faits auraient été entrepris comme relevant d'une seule et unique procédure, sans distinguer le caractère pénal de l'administratif et en violation de la garantie conventionnelle.

##### **E. 4.1.1**

Dans la mesure, tout d'abord, où le recourant se plaint d'avoir été privé 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", son 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 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 de la personne concernée 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 sa décision du 21 octobre 2020, l'AFD a assujéti le recourant au paiement d'un impôt sur les importations, assorti d'intérêts moratoires, en vertu des art. 12 DPA , 70 LD et 50 ss LTVA. Il s'agit donc d'une décision qui ne revêt aucun caractère pénal, de sorte que dans la présente cause le recourant ne peut rien tirer en sa faveur de la prétendue violation de droits formels relatifs à la procédure pénale menée en parallèle.

#### **E. 4.1.2**

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 soutient le recourant. 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, le recourant se prévaut 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. 4.1.3**

En tant que le recourant invoque l' art. 29 Cst. en lien avec le reproche que le Tribunal administratif fédéral aurait manqué de répondre à certains de ses griefs (notamment, violation de "ses droits de procédure", qualité de propriétaires des pièces taxées des époux D.\_\_\_\_\_), il se plaint en vain d'une violation de son 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 le recourant 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, ainsi que celui de la libre disposition des objets litigieux en lien avec la question de la propriété de certains d'entre eux, en mains des époux D.\_\_\_\_\_, domiciliés à l'étranger. Aucune violation de l' art. 29

Cst. ne saurait dès lors être reprochée aux juges précédents, qui ont dûment motivé leur décision, compte tenu des exigences rappelées ci-avant. Pour le surplus, dans la procédure administrative en cause, le recourant a 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. 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**

Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les conditions de l'admission temporaire n'étaient pas remplies pour les objets concernés, en retenant que le domicile privé du recourant ne constituait pas un local commercial et que la Société n'avait pas entrepris suffisamment de démarches commerciales en vue de les vendre, ces objets ayant été transportés au domicile du recourant pour son usage privé. Ils ont aussi retenu que les objets archéologiques stockés au domicile du recourant et les pièces de monnaie retrouvées en sa possession n'étaient pas destinés à la vente et que la Société ne pouvait en disposer librement. Pour ce faire, la juridiction de première instance s'est fondée sur diverses pièces au dossier. D'abord, les juges précédents ont constaté qu'une partie des biens avait été laissée pour une durée non négligeable (plusieurs années), au domicile privé du recourant, dont certains avaient été exposés dans un cadre familial et aux côtés de photos de famille et de dessins d'enfant. Ces objets, dont le recourant pouvait disposer librement, avaient servi d'ornement pour son domicile. À ce sujet, le recourant avait lui-même déclaré au Ministère public genevois le 8 décembre 2017, que les pièces lui étaient destinées ainsi qu'à sa famille. En outre, il existait des incohérences entre les allégations du recourant lors de ses auditions auprès de l'autorité douanière et les extraits de la base de données de la Société qu'il avait lui-même produits. Les juges précédents ont constaté que certains objets figurant dans la base de données avaient été entreposés pendant une certaine durée ailleurs qu'au domicile du recourant avant d'être effectivement expédiés, ce qui excluait que le domicile du recourant eût pu servir de lieu préalable pour trouver des acheteurs potentiels pour ceux-ci. Ensuite, ils ont retenu que même si on ne pouvait pas nier l'existence de certaines démarches commerciales entreprises pour un petit nombre d'objets (publication dans des catalogues de la Société, présentation lors de certaines expositions, quelques démarches pour vendre), ces démarches ne suffisaient pas à considérer que les biens concernés au domicile du recourant pendant un laps de temps non négligeable n'avaient pas été mis à disposition du recourant pour son usage privé. Dans ce contexte, ils ont constaté qu'une partie des démarches avait été entreprise après l'intervention de l'autorité douanière et le séquestre des objets litigieux, qu'il existait de nombreuses incohérences entre l'attestation établie par E. \_\_\_\_\_, collectionneur et acquéreur d'art auprès de la Société, le 23 avril 2020, et les déclarations du recourant lui-même, et que la présentation épisodique d'objets au prénommé, voire à d'autres personnes, depuis le domicile privé ne constituait pas des démarches commerciales. Le Tribunal administratif fédéral a encore retenu que le recourant était impliqué dans toutes les prises de décision relatives aux transactions de la Société, exerçant dès lors un contrôle constant sur celles-ci. Le recourant utilisait par ailleurs régulièrement des prête-noms qu'il rémunérait pour ne pas être directement mentionné "en première ligne". À cet égard, les juges précédents ont donné plusieurs exemples relatifs à l'absence de démarches commerciales entreprises par la Société pour confirmer leur conclusion selon laquelle les objets en cause avaient principalement servi les intérêts personnels du recourant.

## **E. 6**

Dans un premier grief sur le fond, invoqué sous l'intitulé "De l'établissement inexact des faits", le recourant reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir nié "l'utilisation commerciale" de son domicile privé par la Société et d'avoir constaté qu'il était propriétaire des objets taxés ou qu'il en disposait librement, alors qu'il avait affirmé devant l'autorité judiciaire précédente que certains objets appartenaient aux époux D. \_\_\_\_\_ domiciliés à l'étranger, un objet à la société F. \_\_\_\_\_ LLC (ci-après: F. \_\_\_\_\_) et les autres à la société G. \_\_\_\_\_ Ltd (ci-après: G. \_\_\_\_\_).

### **E. 6.1.1**

En lien tout d'abord avec "le caractère commercial" de son domicile, le recourant fait valoir qu'en "balayant" notamment les déclarations du directeur de la Société au motif qu'il interviendrait dans son intérêt, les premiers juges seraient tombés dans l'arbitraire. Il invoque aussi ce grief en lien avec l'attestation du collectionneur d'art E. \_\_\_\_\_ du 23 avril 2020, accompagnée d'une annexe comprenant une liste d'oeuvres d'art, qu'il avait produites à l'appui de son recours en première instance. Cette attestation établirait qu'il utilisait son domicile aussi comme lieu pour vendre des oeuvres d'art, ce que le Tribunal administratif fédéral aurait également retenu, de manière contradictoire toutefois, puisqu'il n'aurait pas admis le caractère commercial de son domicile. Cette contradiction résiderait en particulier dans le fait que les juges précédents auraient admis que certains objets se trouvaient au domicile du recourant préalablement à leur vente. En outre, ces ventes représenteraient un total de dix millions de francs, soit un montant non négligeable qui démontrerait le caractère commercial du domicile. Le recourant fait encore valoir que le Tribunal administratif fédéral se fonderait à tort sur les extraits de la base de données de la Société - qu'il a lui-même produits - pour retenir l'absence de caractère commercial de son domicile ainsi que pour qualifier ses déclarations relatives à cet aspect du litige d'incohérentes.

### **E. 6.1.2**

En premier lieu, en tant que le recourant s'en prend à l'appréciation par le Tribunal administratif fédéral de l'attestation et de l'absence d'audition (témoignage) de E. \_\_\_\_\_ ainsi que des déclarations du directeur de la Société, sa critique est mal fondée. Les juges précédents ont en effet dûment expliqué les raisons pour lesquelles ces preuves n'étaient pas susceptibles de remettre en cause leur conclusion sur l'absence de caractère commercial du domicile du recourant et pour lesquelles il n'était pas possible de leur accorder un crédit suffisant. En se limitant à affirmer que "cette attestation est sans équivoque" et que les déclarations de C. \_\_\_\_\_ auraient été ignorées "sans aucune analyse supplémentaire", le recourant oppose simplement sa propre appréciation à celles des juges précédents, ce qui constitue une argumentation appellatoire, insuffisante pour remettre en cause leur appréciation des deux déclarations (respectivement écrites et orales) en question.

### **E. 6.1.3**

Le recourant ne peut pas non plus être suivi lorsqu'il soutient que les premiers juges auraient refusé de reconnaître de manière contradictoire le caractère commercial de son domicile privé tout en admettant que six des dix-neuf objets acquis par E. \_\_\_\_\_ avaient été préalablement entreposés à son domicile privé. En effet, si la juridiction de première instance a bien admis que certains objets d'art avaient été entreposés au domicile du recourant, il n'est ni contradictoire ni arbitraire de dénier ensuite à ce lieu un caractère

commercial. Elle a en effet déduit du fait que la majorité des oeuvres restantes vendues à E.\_\_\_\_\_ (treize sur dix-neuf) ne l'avait pas été depuis ce lieu que ce n'est pas "grâce à un séjour au domicile privé du recourant" que la majorité des objets d'art mentionnés avait trouvé un acquéreur. Au demeurant, comme l'ont retenu à juste titre les juges précédents par rapport à l'attestation de E.\_\_\_\_\_, il paraît difficile de tenir compte d'attestations qui ont été établies après la décision d'assujettissement (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêt 2C\_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.4, in RF 64/2009 p. 328).

#### **E. 6.1.4**

Par ailleurs, l'affirmation du recourant selon laquelle les quelques ventes admises par les juges précédents avaient porté sur des sommes représentant un montant total de plus de dix millions de francs n'est pas pertinente pour la qualification de son domicile. Dans le présent contexte, où certaines oeuvres d'art peuvent être vendues pour des montants élevés, on ne voit pas en quoi le prix constituerait un élément probant décisif pour qualifier le domicile du recourant de commercial. Comme l'a retenu de manière circonstanciée le Tribunal administratif fédéral, il ne s'agissait pas d'établir le rôle du domicile ("privé" ou "commercial") dans un contexte général et abstrait, mais bien de déterminer concrètement si les objets concernés par la décision administrative initiale avaient pu faire l'objet de démarches commerciales actives entreprises depuis le domicile du recourant. Or la considération selon laquelle des démarches épisodiques et ponctuelles sur une période s'étalant sur plusieurs années, et à l'attention essentiellement d'un seul acheteur connu du recourant, ne sont en soi pas suffisantes est convaincante. C'est en vain, à ce sujet, que le recourant invoque les "erreurs et/ou omissions" que pouvait contenir la base de données de la Société quant à la "localisation des objets" pour en déduire que les juges précédents s'y seraient référés à tort pour appuyer leur raisonnement. Le Tribunal administratif fédéral a en effet examiné les extraits de la base de données produits par le recourant, en prenant en considération non seulement les déclarations contradictoires de celui-ci sur le prétendu emplacement des objets mais aussi les indications données par H.\_\_\_\_\_, directrice de la société I.\_\_\_\_\_ SA jusqu'en 2017. Celle-ci avait déclaré que les pièces de monnaie en possession du recourant avaient été indiquées sous une même mention ("J.\_\_\_\_\_"), restée inchangée, indépendamment du lieu où se trouvaient ces pièces, au domicile du recourant, dans ses poches, à la galerie ou dans sa voiture. La juridiction de première instance a donc apprécié les extraits de la base de données de façon circonstanciée et n'a pas ignoré, comme le prétend le recourant, que les indications y figurant ne correspondaient pas en tous les cas à la réalité de l'emplacement des objets d'art en cause.

#### **E. 6.1.5**

En tant que le recourant soutient enfin que l'OFDF aurait renoncé à poser certaines questions aux témoins et à entendre E.\_\_\_\_\_, de sorte que l'Administration aurait effectué une "instruction viciée", son argumentation ne met pas en évidence que l'administration anticipée des preuves à laquelle a procédé l'OFDF - et que le Tribunal administratif fédéral a confirmée - aurait été arbitraire. Le recourant se limite à cet égard à affirmer que si l'instruction avait été menée "tant à charge qu'à décharge", les autorités précédentes auraient "nécessairement" reconnu le caractère commercial de son domicile qui aurait été établi par "les auditions et attestations produites". De nature appellatoire, de telles affirmations sont insuffisantes pour remettre en cause le résultat de l'appréciation (anticipée) des preuves confirmée par l'autorité judiciaire de première instance. Le Tribunal administratif fédéral n'a donc pas versé dans l'arbitraire, en renonçant à d'autres mesures

d'instruction et en retenant que malgré l'attestation et les déclarations auxquelles se réfère le recourant, le caractère commercial du domicile de celui-ci n'était pas établi, en fonction également d'autres éléments du dossier, qui ne sont pas discutés dans le recours.

### **E. 6.2.1**

Le recourant soutient ensuite qu'en rattachant les objets litigieux à son patrimoine privé, le Tribunal administratif fédéral remettrait en question le but de la Société, active dans le commerce d'objets d'art, ainsi que la propriété des objets litigieux en question. Les juges précédents feraient ainsi abstraction de l'appartenance de ces objets à la société G.\_\_\_\_\_ et aux époux D.\_\_\_\_\_ et du fait que la Société se contenterait de les mettre en vente et de les commercialiser. En outre, en constatant l'existence d'une certaine confusion découlant d'extraits de déclarations du recourant - affirmant notamment qu'il est à la fois "collectionneur contemplatif et marchand, qu'il aspire à la création d'une grande collection regroupant de nombreux objets, mais qu'il est enclin à vendre n'importe quelle pièce dont il aurait connaissance" - les juges précédents auraient retenu les faits de manière arbitraire. Ils ne saisiraient pas non plus la réalité des relations "entre les sociétés dont il est question dans la procédure", alors que la collection de la famille du recourant aurait été reprise "dans sa quasi-totalité" par la société G.\_\_\_\_\_. Enfin, ils auraient retenu de manière contradictoire que certains objets d'art avaient été vendus et consignés, mais qu'aucune démarche commerciale n'aurait été entreprise.

### **E. 6.2.2**

À l'inverse de ce qu'allègue le recourant, le Tribunal administratif fédéral n'a pas fait abstraction de la propriété des objets litigieux. En effet, il a constaté que le recourant était l'ayant droit économique de la Société ainsi que des sociétés K.\_\_\_\_\_ Ltd, sise à W.\_\_\_\_\_ (ci-après: K.\_\_\_\_\_), la société L.\_\_\_\_\_ Ltd, sise à X.\_\_\_\_\_ ou la société M.\_\_\_\_\_ SA, sise à Y.\_\_\_\_\_, dont seule G.\_\_\_\_\_ était encore active. Se fondant sur les déclarations du recourant et de l'un de ses employés, ainsi que des résultats de l'enquête douanière, il a retenu que le recourant exerçait un contrôle constant sur les activités de la Société et le déroulement du processus de vente et d'achat, alors qu'il était difficile, voire impossible, de faire la différence entre les biens destinés à être vendus (vocation commerciale) et les biens que le recourant se réservait à titre privé (patrimoine privé et collection familiale). À cet égard, on constate que l'existence d'une prétendue confusion sur la propriété réelle de ces objets et sur leur destination est l'oeuvre du recourant lui-même et non des premiers juges. En effet, il ressort des propres déclarations du recourant devant le Ministère public genevois le 8 décembre 2017, sur lesquelles s'est fondé le Tribunal administratif fédéral, ainsi que de son recours en instance fédérale qu'il se qualifie lui-même de "collectionneur contemplatif" et que l'achat des pièces de monnaie était "le résultat d'une vie consacrée à une collection personnelle". De plus, le recourant ne s'en prend nullement de manière suffisante aux constatations des juges précédents, en affirmant sans le démontrer la vocation commerciale de l'ancienne collection de son père. Ce faisant, il se contente d'opposer sa propre appréciation de certains éléments du dossier - notamment de ses déclarations - à celle du Tribunal administratif fédéral. Or les juges de première instance se sont fondés sur de nombreux éléments (ainsi sur les déclarations du recourant et des employés de la Société, sur le pouvoir décisionnel exercé par le recourant au sein des sociétés dont il est l'ayant droit économique unique, sur l'utilisation de prête-noms dans le cadre des transactions effectuées et sur l'absence de factures se rapportant précisément aux objets d'art et aux pièces de monnaie litigieux) pour retenir que

le recourant avait mis en place un système destiné à gérer son patrimoine (privé) par le biais de ses sociétés. En opposant à cette appréciation le but de la Société, qui comporterait le commerce d'objets d'art et de pièces de monnaie antiques, le recourant omet la constatation des premiers juges, selon laquelle une certaine activité numismatique commerciale avait été déployée par la Société. Quoi qu'en dise le recourant, le Tribunal administratif fédéral n'a dès lors pas remis en question le but de la Société. Dans ce contexte, c'est en vain que le recourant se prévaut, de manière appellatoire à nouveau, d'une contradiction des juges précédents, parce qu'ils auraient reconnu que certaines pièces avaient été vendues ou consignées tout en niant le caractère commercial de ces opérations. S'il est vrai que le Tribunal administratif fédéral a reconnu que des pièces avaient été vendues ou consignées, le recourant fait fi de l'appréciation de l'ensemble des éléments à disposition. Or les juges précédents ont constaté que les biens concernés par la présente cause n'avaient pas fait l'objet de démarches commerciales suffisantes pour en nier l'usage privé du recourant pour une période d'une durée importante, même s'ils avaient pu être mis en vente après coup. Quant à certains des objets archéologiques, étant donné l'absence complète de leur mise en avant au domicile du recourant - telle que discutée dans un rapport d'expertise historique établi au cours de l'enquête douanière -, il était évident qu'ils étaient destinés à l'usage particulier du recourant. Le recourant ne se prononce pas de façon circonstanciée sur ces éléments, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir.

### **E. 6.2.3**

En ce qui concerne, encore, le grief du recourant selon lequel les premiers juges auraient ignoré que certains objets ("xxx, yyy, zzz") appartenaient aux époux D.\_\_\_\_\_, il n'est pas pertinent en l'occurrence. Le Tribunal administratif fédéral ne s'est en effet pas prononcé de manière définitive sur la question de la propriété sur ces objets. Il a retenu que les oeuvres d'art n'étaient plus destinées à la vente dès le moment où le recourant les avait déplacées à son domicile et qu'il avait été libre d'en disposer à des fins privées. Il a ainsi mis en évidence l'absence du caractère commercial du domicile du recourant et des démarches entreprises par la Société pour vendre les objets litigieux. Par ailleurs, quoi qu'en dise le recourant, les juges précédents ont pris en considération l'action en revendication de propriété intentée le 8 août 2018 par ces derniers contre l'OFDF, puisqu'ils en ont déduit que les époux D.\_\_\_\_\_ avaient renoncé à solliciter auprès de l'OFDF la levée du séquestre douanier de certains des biens concernés, ce qui renforçait "l'opinion selon laquelle ils ne se considéraient plus comme en étant les propriétaires légitimes [sur ce point, cf. pièce H.3 du recourant]"; arrêt entrepris, consid. 5.10.3.1 in fine). En tant que le recourant se réfère à ladite action pour en déduire que le contrat de consignation conclu par les prénommés avec la Société n'avait pas pris fin, il cite un passage de celle-ci dont il ressort uniquement qu'un tel contrat avait été conclu en juin 2006, sans qu'on puisse en déduire un indice quant à la continuation du contrat. Selon les constatations de la juridiction de première instance, qui lie le Tribunal fédéral (consid. 2.2 supra), celui-ci prenait fin le 28 février 2009, sous réserve d'une modification écrite du contrat, alors que le recourant n'avait produit aucune pièce attestant la prolongation du contrat. L'argumentation du recourant n'est ainsi pas susceptible d'établir le caractère arbitraire des constatations des juges précédents selon lesquelles le domicile du recourant n'avait pas servi de "show room" pour la vente des objets en cause.

### **E. 6.3**

En définitive, le recourant ne démontre pas que le Tribunal administratif fédéral aurait violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire et qu'il aurait établi les faits de manière manifestement inexacte. Son grief est infondé.

### **E. 7.1**

Le recourant se plaint 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 ). Il soutient, en particulier, que les objets litigieux seraient la propriété de G.\_\_\_\_\_ et de la société F.\_\_\_\_\_, dont respectivement le domicile et le siège se situeraient à l'étranger, que ces objets auraient été confiés à la Société sur la base d'un contrat de consignation-vente, qu'ils seraient identifiables et qu'ils auraient été destinés à la réexportation.

### **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 le recourant (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, 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](http://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, le recourant se limite à alléguer des faits en opposant sa 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", il montre que son raisonnement est fondé sur des faits différents de ceux qui ont été établis par le Tribunal administratif fédéral. Or sa 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. Le recourant se fonde en effet sur des faits qui s'écartent de ceux retenus sans arbitraire par le Tribunal administratif fédéral (consid. 6 supra), pour en déduire des conclusions inverses de celui-ci. Au regard des constatations de l'instance précédente, effectuées à l'issue d'une appréciation circonstanciée de tous les éléments au dossier - en particulier le fait que le domicile privé du recourant ne revêtait pas de caractère commercial, que la Société n'avait pas entrepris suffisamment de démarches commerciales en vue de vendre les oeuvres d'art et les pièces de monnaie litigieuses et que ces objets avaient pu être utilisés par le recourant à titre privé -, 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, le recourant conteste être le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD. En substance, il fait valoir qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur ni le consignataire des objets litigieux, qu'il n'avait pas pu en disposer à sa guise et qu'il ne les aurait ainsi pas conduits ou fait conduire à travers la frontière douanière. Il soutient que ces objets auraient été importés sous le régime de l'admission temporaire et que plusieurs sociétés seraient intervenues à titre de transporteur, d'importateur ou de consignataire. Il prétend encore que la Société disposait uniquement d'un droit de jouissance pour vendre les objets litigieux et que leur présence à son domicile privé ne s'expliquerait que parce qu'il aurait été chargé de les exposer en vue d'une éventuelle vente, dont le but aurait été défini selon les accords le liant à la Société. Il fait encore valoir qu'une partie des objets litigieux avait été vendue, ce que le Tribunal administratif fédéral ne contesterait pas.

### **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 ; ATF 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 considéré que dans la mesure où les objets d'art litigieux étaient en réalité destinés à l'usage privé du recourant, il n'était pas contestable que celui-ci devait être considéré comme "mandant" au sens de la législation douanière, soit comme une personne pour le compte de laquelle les marchandises étaient importées au sens de l' art. 70 al. 2 LD ( art. 51 al. 1 LTVA ). Selon les juges précédents, il importait peu de savoir si le recourant était propriétaire, importateur, transporteur ou consignataire, faute de pertinence de cet argument, puisqu'il avait pu disposer librement des objets litigieux et que ceux-ci avaient servi à son usage privé. Toujours selon eux, dès lors que les objets litigieux n'avaient pas été déclarés correctement et qu'ils avaient été admis à tort sous le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA, le recourant avait bénéficié d'un avantage illicite au sens de l' art. 12 al. 2 DPA .

### **E. 8.4**

Le recourant ne s'en prend nullement à la motivation des juges précédents. Il se contente de réitérer de manière appellatoire non admissible (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2) qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur, ni le consignataire des oeuvres d'art. Ce faisant, il méconnaît la notion (large) de personnes débitrices de la dette douanière au sens de l' art. 70 al. 2 LD . Avec son argumentation, il ne parvient pas à remettre sérieusement en cause le raisonnement des juges précédents, selon lequel, à la lumière des conditions non remplies relatives à l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA, il était le débiteur de la dette douanière. Comme déjà relevé, il n'y a pas lieu de s'écarter des constatations de l'arrêt attaqué selon lesquelles ni la Société ni le recourant n'avaient entrepris des démarches pour tenter de vendre les objets d'art, que le domicile du recourant ne revêtait pas de caractère commercial et que celui-ci avait disposé à sa guise des objets archéologiques et des pièces de monnaie concernées, de sorte que ceux-ci avaient été importés pour son propre compte. Le recourant ne saurait invoquer avec succès la vente d'une partie des pièces de monnaie en cause, dès lors que le Tribunal administratif fédéral a retenu que la grande majorité de ces ventes avait eu lieu après l'intervention des autorités douanières (consid. 5 supra). Par conséquent, c'est à juste titre que la juridiction précédente a admis que le recourant 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 , dès lors qu'il a bénéficié d'un avantage fiscal en ne déclarant pas correctement l'importation des oeuvres d'art (cf. art. 12 al. 2 DPA ). En effet, le seul fait d'être économiquement advantagé par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite (cf. arrêt 9C\_278/2023 du 14 février 2024 consid. 4.2 et les références). Le grief tiré de la violation de l' art. 70 al. 2 LD est mal fondé.

### **E. 9.1**

Dans un dernier grief, le recourant se plaint d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire et du principe de proportionnalité en lien avec la perception de la TVA. Il fait valoir, en substance, que comme une partie des objets concernés avait été vendue - ce que le Tribunal administratif fédéral aurait reconnu -, la TVA aurait déjà été prélevée lors de ces transactions. Un prélèvement à titre subséquent constituerait dès lors une violation du

principe de proportionnalité. On comprend encore que le recourant soutient que l'assiette ayant servi de base au calcul de l'impôt douanier serait contraire au droit, dans la mesure où l'autorité douanière se serait fondée sur les montants les plus élevés, lesquels avaient été indiqués dans les déclarations douanières à titre de sûreté. À cet égard, le recourant mentionne notamment un exemple chiffré, selon lequel la taxation aurait été effectuée sur une valeur de 171'296 fr. (prix correspondant à la valeur figurant dans la déclaration en douane lors de la demande d'admission temporaire du 14 avril 2016) alors que son prix de vente aurait été de 120'000 euros deux ans plus tard.

### **E. 9.2**

Le recourant se limite à réitérer les mêmes arguments qu'il a déjà fait valoir devant les juges précédents, auxquels ceux-ci ont répondu de manière convaincante (consid. 7 de l'arrêt entrepris). Il ne s'en prend ainsi pas véritablement à la motivation de l'arrêt attaqué lorsqu'il prétend que l'OFDF aurait systématiquement pris en considération les montants les plus élevés, alors que le Tribunal administratif fédéral a exposé les raisons pour lesquelles le montant des redevances garanties sur la base de la valeur indiquée dans la déclaration d'admission temporaire devient définitif, en cas d'apurement non réglementaire. En particulier, celui-ci a retenu à juste titre, que dans la mesure où le recourant avait transféré les objets litigieux à son domicile, il aurait dû procéder à l'apurement de ces derniers (changement d'affectation du régime d'admission temporaire à celui de la déclaration en libre pratique) et aurait dû respecter les formalités découlant de la législation douanière (cf. notamment art. 58 al. 1 LD et 162 al. 2 OD). Faute d'y avoir procédé, le recourant doit se laisser opposer l'art. 58 al. 3, première phrase, LD, selon lequel 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 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. De plus, les juges précédents ont considéré que les valeurs retenues par l'OFDF reposaient sur des factures accompagnant les déclarations en douane effectuées et que le recourant ne fournissait aucun élément qui permettrait de remettre ces factures en cause. Le Tribunal fédéral n'a pas à s'écarter de ces constatations, qui ne sont pas sérieusement remises en cause par l'exemple chiffré du recourant (valeur de l'objet retenue de 171'296 fr., prix de vente de 120'000 euros). Cet exemple repose en effet sur une simple allégation qu'il n'appartient pas à la Cour de céans de vérifier à l'aide des pièces au dossier. En conséquence, les montants fixés par l'OFDF et confirmés par les premiers juges sont conformes à la législation douanière, dès lors que les conditions du régime de l'admission temporaire n'étaient pas remplies.

### **E. 10**

Il résulte de ce qui précède que le recours est mal fondé en tous points. Le recourant, qui succombe, supporte 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.