

# **BVGer A-6146/2020 vom 13. November 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-11-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6146\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6146_2020)

FR: TAF A-6146/2020 du 13 novembre 2024

IT: TAF A-6146/2020 del 13 novembre 2024

## **Regeste**

Douanes

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le Tribunal de céans est compétent pour connaître des présents recours (cf. art. 31, 32 et 33 let. d de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32] et art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec l'art. 116 al. 2 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]).

### **E. 1.2**

La procédure de recours devant le Tribunal est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA - qui mentionne au demeurant des principes appliqués de toute façon par le Tribunal dans la procédure devant lui - ce qui précède vaut également pour les procédures de recours en matière douanière, l'exception de l'art. 3 let. e PA ne s'y appliquant pas (cf. art. 116 al. 4 LD ; cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-144/2021 du 23 septembre 2022 consid. 1 et les réf. cit.).

### **E. 1.3**

Les recours ont été déposés en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (cf. art. 52 al. 1 PA) par les destinataires des décisions attaquées, qui disposent manifestement de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Les recours sont ainsi recevables et il est entré en matière sur leurs mérites.

### **E. 2**

Les recours peuvent être formés pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA). Le Tribunal applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée. Cela étant, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

### **E. 3**

En l'espèce, est disputée la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de neuf objets archéologiques, à hauteur de 47'439.10 francs plus intérêts moratoires. Les recourants contestent, en substance, que les objets archéologiques litigieux aient été importés en Suisse à compter du 31 octobre 2013 (soit durant la période considérée au

regard des délais de prescription). Ils soutiennent au contraire que ces biens se trouveraient de longue date en Suisse, où ils les auraient acquis. Ils se plaignent ainsi d'une constatation inexacte des faits en lien avec l'acquisition des biens, respectivement leur entrée sur sol suisse, et nient être assujettis à l'impôt, faute d'importation en fraude. Ils contestent en outre l'assujettissement du recourant 1, qui ne serait pas débiteur de la dette douanière. Les recourants font, par ailleurs, également grief à l'autorité inférieure d'avoir porté atteinte à leurs droits de procédure, en particulier en ce qui concerne leur droit de participer à l'administration des preuves. Le Tribunal examinera tout d'abord les griefs formels des recourants, dont l'admission serait susceptible d'entraîner le renvoi de la cause à l'OFDF sans plus ample examen (cf. consid. 4 ci-après). Il procédera ensuite à un rappel du droit applicable en matière d'impôt sur les importations (cf. consid. 5 infra) et de perception subséquente des redevances (cf. consid. 6 infra), ainsi qu'en ce qui concerne l'établissement des faits et la preuve (cf. consid. 7 infra). Le Tribunal examinera alors, successivement, les neuf objets archéologiques en cause et se prononcera sur leur traitement fiscal (cf. consid. 8 infra). Il abordera enfin succinctement la problématique de l'assujettissement à la prestation (cf. consid. 9 infra).

#### **E. 4**

Les recourants se plaignent de plusieurs violations de leurs droits de procédure.

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

Par un premier grief, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir rendu ses décisions alors que la procédure de droit pénal administratif était encore pendante. Ils estiment que, conformément à la volonté du législateur, elle aurait dû attendre une décision consacrant la réalisation d'une infraction au droit et qu'il était, quoiqu'il en soit, inopportun de statuer en l'état.

##### **E. 4.1.2**

Deux questions doivent être tranchées dans le cadre d'une procédure de droit pénal fiscal : d'une part, s'il y a lieu de percevoir une redevance due qui n'a pas été acquittée à raison d'une infraction (volet administratif), et d'autre part, s'il y a lieu de prononcer une sanction à l'encontre de l'auteur de l'infraction (volet pénal). Le Tribunal a eu l'occasion de rappeler qu'aucune disposition n'imposait que l'une ou l'autre de ces questions soit tranchée en priorité. La notification d'une décision de perception subséquente n'est donc pas conditionnée au prononcé préalable d'une décision pénale (cf. arrêt du TAF A-2332/2019 du 1er février 2022 consid. 4.2.2).

##### **E. 4.1.3**

Il s'ensuit qu'il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir rendu les décisions attaquées sans attendre le terme de la procédure pénale (cf. arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 4.1 [confirmé par arrêt du Tribunal fédéral {ci-après : le TF} 9C\_203/2023 du 18 juillet 2024]). Ceci étant, un mandat de répression a été établi le 5 novembre 2021 à la charge du recourant 1, lui infligeant une amende au titre de soustractions qualifiées de l'impôt sur les importations (cf. dossier OFDF acte 22). Le grief est en conséquence rejeté.

##### **E. 4.2.1**

Dans un second moyen, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus, à forme d'une atteinte à leur droit de participer à l'administration des preuves.

Ainsi, le recourant 1 n'aurait pas été convié aux très nombreuses auditions menées dans cette affaire et n'aurait pas eu l'occasion de poser ses questions. Ses réquisitions de preuve (en particulier d'auditions de confrontation) auraient de surcroît été rejetées sans fondement. Quant à la recourante 2, elle n'aurait pas même été impliquée dans la procédure ; elle n'aurait en effet appris être visée par celle-ci qu'à réception de la décision attaquée. Ces atteintes aux droits formels des recourants justifieraient l'annulation des décisions attaquées, le renvoi des causes à l'OFDF n'étant néanmoins requis qu'à titre subsidiaire.

#### **E. 4.2.2**

Garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'être informé sur la procédure, de s'exprimer sur les éléments pertinents du dossier avant qu'une décision ne soit prise concernant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, ainsi que de participer à l'administration des preuves essentielles, ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 135 II 286 consid. 5.1). La procédure administrative fédérale exige donc de l'autorité qu'elle entende les parties avant de prendre une décision (art. 30 al. 1 PA appliqué par analogie, cf. consid. 1.2 supra). Cette obligation implique qu'elle doit les informer du contenu présumé de la décision qu'elle est appelée à rendre ou, à tout le moins, de ses éléments essentiels afin de leur permettre de prendre position avant qu'elle ne se prononce (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 132 II 485 consid. 3.2 ; ATAF 2010/53 consid. 13.1). Cela étant, à moins qu'une loi spéciale ne le prévoit, l'exercice du droit d'être entendu ne donne, en principe, ni le droit à ce qu'un projet de décision soit remis à l'administré, ni le droit de se prononcer sur chaque appréciation juridique des faits ou argumentation juridique que l'autorité envisage de retenir (cf. ATF 132 II 257 consid. 4.2). Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Une violation de ce droit peut néanmoins être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les réf. cit.).

#### **E. 4.2.3**

Eu égard aux droits de participation du recourant 1, le Tribunal observe que l'intéressé - qui a été auditionné à de multiples reprises - a eu l'occasion d'exercer son droit d'être entendu avant que la cause soit tranchée (cf. dossier OFDF actes 0.a et 0.b). Les décisions attaquées renvoient d'ailleurs régulièrement à ses observations, ainsi qu'aux très nombreuses pièces du dossier dont il a pu prendre connaissance. S'agissant des réquisitions de preuve qu'il a formulées dans le cadre de l'exercice de son droit d'être entendu, l'autorité inférieure a pris position, soit expliqué les raisons pour lesquelles il n'y avait pas lieu d'y donner suite ; elle a ainsi souligné que l'état de santé du recourant 1, de même que la situation sanitaire liée à la pandémie de COVID-19, empêchaient la tenue de nouvelles auditions dans un délai raisonnable, et qu'il y avait lieu de craindre que les personnes dont il demandait l'audition ne fournissent que des réponses en sa faveur (cf. décision attaquée p. 29). Ce faisant, l'OFDF n'a fait qu'apprécier ces moyens de preuve de manière anticipée conformément aux règles de la procédure administrative (cf. consid. 7.3 infra), en ce sens qu'elle a considéré que les

auditions en question n'étaient pas de nature à élucider des faits pertinents. Dans ces conditions, il n'apparaît pas que les droits de procédure de l'assujetti 1 aient été violés.

#### **E. 4.2.4**

En ce qui concerne la recourante 2, il ressort certes du dossier que le courrier des douanes du 25 juin 2020 impartissant un délai pour l'exercice du droit d'être entendu sur le projet de décision ne lui a pas été formellement adressé. Dit courrier était en effet rédigé à l'adresse du recourant 1, respectivement de Me Bottge en sa qualité de défenseur du prénommé (cf. dossier OFDF acte 0.a). Il est ainsi avéré - et l'autorité inférieure ne le conteste pas - que la recourante 2 n'a pas été spécifiquement invitée à s'exprimer avant le prononcé de la décision. Il n'en demeure pas moins que l'assujettie 2 est intervenue à la procédure d'une telle manière que l'on ne saurait admettre qu'elle n'avait pas connaissance des faits qui lui sont reprochés ou des conséquences auxquelles elle devait s'attendre. Le Tribunal rappelle que le recourant 1 est l'administrateur unique de la recourante 2, les intéressés étant qui plus est représentés par le même mandataire ; rien n'indique ainsi que la précitée n'aurait pas été informée des tenants et aboutissants de la procédure. Dans sa prise de position du 31 août 2020, Me Bottge a d'ailleurs rappelé agir au nom des deux recourants et s'est opposé, pour ses mandants, à la taxation des objets en cause (cf. dossier OFDF acte 0.b). Il appert ainsi que les intéressés avaient conscience que le projet de décision les concernait tous deux, la recourante 2 ne pouvant en toute bonne foi s'étonner de ne pas avoir été interpellée plus tôt. Le projet du 25 juin 2020, visant avant tout le recourant 1 et sa fratrie, ne donnait de surcroît aucune assurance que l'impôt ne serait jamais perçu auprès d'éventuels autres débiteurs de la dette douanière. Au contraire, il précisait bien l'existence d'un régime de solidarité entre chacun d'eux. Il s'ensuit qu'aucune violation du droit d'être entendue de la recourante 2 n'est constatée à ce titre (pour un examen, par surabondance, de la réparation d'une telle atteinte au droit d'être entendu, cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 4.1.4 [confirmé par arrêt du TF 9C\_187/2023 du 18 juillet 2024]).

#### **E. 4.2.5**

En conséquence, aucune violation des droits de participation des recourants n'est constatée.

#### **E. 4.3.1**

Les recourants se plaignent finalement de façon large des procédés de l'autorité inférieure, dans lesquels ils voient une volonté affichée d'instruire la cause à charge et de compliquer leur défense. Ils lui reprochent, dans cette ligne, de bafouer leurs garanties de procédure, dont la présomption d'innocence.

#### **E. 4.3.2**

Comme évoqué plus haut (cf. consid. 4.1.2 supra), il existe deux volets distincts à la procédure : le volet administratif tendant à la détermination de la prestation due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), et le volet pénal relatif à la soustraction fiscale. Les dispositions procédurales applicables sont de même distinctes. En effet, le volet administratif est régi par la PA, tandis que le volet pénal est gouverné par le DPA et est soumis aux garanties de l'art. 6 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). Il s'ensuit que le principe de la présomption d'innocence - qui limite la libre appréciation des preuves en droit pénal administratif - de même que les autres garanties procédurales du DPA ne sont pas directement applicables à la présente procédure administrative.

### **E. 4.3.3**

Au surplus, le Tribunal ne discerne pas de volonté de nuire ou de comportement chicanier chez l'autorité inférieure dans le sens plaidé par les recourants. Ces derniers ne précisent d'ailleurs pas lesquels de leurs droits procéduraux (à l'aune de la PA) auraient été violés, et pour cause. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner davantage ces critiques, les griefs formels des recourants étant intégralement rejetés.

### **E. 5.1**

Aux termes de l'art. 7 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de ladite loi, ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10). Ces marchandises sont en outre soumises à la TVA sur les importations (cf. art. 50 ss de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]), à laquelle la législation douanière s'applique sous réserve de dispositions contraires de la LTVA (art. 50 LTVA). Demeurent toutefois réservés les dérogations, allègements ou exemptions prévus par des dispositions spéciales ou des traités internationaux (art. 2 et 8 ss LD, 1 al. 2 LTaD et 53 LTVA).

### **E. 5.2**

L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est ainsi soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de cet impôt est le même que l'objet de la taxation douanière, à savoir l'importation d'un bien (cf. arrêt du TAF A-4217/2021 du 1er mars 2023 consid. 7.1 et les réf. cit.). Le transfert du bien dans la zone douanière est le fait générateur de la TVA à l'importation et, partant, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêt du TAF A-4700/2020 du 28 février 2021 consid. 5.2.2). L'impôt sur les importations est calculé sur la base de calcul telle qu'énoncée à l'art. 54 LTVA et notamment son alinéa 4 (dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]) qui prévoit que si des indications de valeur font défaut, l'AFD peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (voir entre autres, arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.4.2). Sous réserve des marchandises pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA (art. 55 al. 2 LTVA), les biens importés sont généralement imposés en application du taux normal qui s'élève actuellement à 8,1% (art. 55 al. 1 LTVA ; taux qui s'élevait à 8% du 1er janvier 2011 jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2010 2055], puis à 7,7% jusqu'au 31 décembre 2023 [RO 2022 863]).

### **E. 5.3**

Le régime douanier, comme l'impôt sur les importations (cf. arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 5.5), est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, à l'aune duquel la personne assujettie doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (cf. art. 18 LD en relation avec les art. 25 s. LD ; arrêts du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.3.2 et A-4966/2018 du 26 octobre 2020 consid. 3.3.2). Aussi, la législation douanière dispose que la personne assujettie à l'obligation de déclarer (cf. art. 26 LD) porte l'entière responsabilité de l'exactitude et de l'exhaustivité de sa déclaration et doit faire preuve d'un grand soin dans l'exécution de cette tâche, un haut degré de diligence étant attendu d'elle (ATF 142 II 433 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-4217/2021 du 1er mars 2023 consid. 6.2 et A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.2.2).

#### **E. 5.4**

A teneur de l'art. 70 al. 2 LD, est débitrice de la dette douanière - et partant, de la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA) - la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (let. a), la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire (let. b) et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées (let. c). Aussi le cercle des assujettis doit-il être interprété de manière large, conformément à la volonté du législateur (cf. arrêt du TF 2C\_177/2018 du 22 août 2019 consid. 5.4 ; Lysandre Papadopoulos, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018, p. 30). Les assujettis aux droits de douane sont imposables pour toutes les importations de biens, sans égard à leur statut de fournisseur ou acheteur de la marchandise, de propriétaire, de commerçant ou encore de simple consommateur. L'élément décisif a ainsi exclusivement trait au fait que les conditions de l'art. 70 LD sont réunies ou ne le sont pas (cf. arrêts du TAF A-1835/2019 du 14 janvier 2021 consid. 3.3 et A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 6.4.1). Plusieurs personnes peuvent en outre être assujetties à la même dette douanière ; elles en répondent le cas échéant solidairement (art. 70 al. 3 LD).

#### **E. 6.1**

Selon l'art. 118 al. 1 let. a LD, une contravention douanière est commise par celui qui, intentionnellement ou par négligence, soustrait tout ou partie des droits de douane, notamment en ne déclarant pas les marchandises. De manière analogue, l'art. 96 al. 4 let. a LTVA prévoit que commet une soustraction d'impôt quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas les marchandises lors de leur importation. Dans les deux cas, le DPA est applicable (cf. art. 128 al. 1 LD, respectivement art. 103 LTVA).

#### **E. 6.2**

Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (art. 12 al. 1 DPA ; ATF 143 IV 228 consid. 4.3). Est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Aussi, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, respectivement de la TVA sur les importations au sens de l'art. 51 LTVA (cf. consid. 5.4 supra), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est ipso facto considérée comme ayant joui d'un avantage illicite, et ce indépendamment de toute faute commise (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-5065/2021 du 3 août 2023 consid. 8.3.2 et les réf. cit. ; cf. également Papadopoulos, op. cit., p. 34 s.). C'est que l'art. 12 DPA n'a pas de caractère pénal ; l'assujettissement selon cet article ne dépend donc ni de l'existence d'une faute, ni d'une poursuite pénale, mais de la seule violation objective de la législation administrative fédérale (cf. ATF 149 II 129 consid. 3.6 ; arrêt du TF 9C\_497/2023 du 9 avril 2024 consid. 3.1). Savoir si l'infraction est commise par un tiers, par le débiteur de la redevance ou par le récipiendaire de la prestation ne joue pas de rôle. De même, peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction ou qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 7.4.1.1 et les réf. cit.).

### **E. 6.3**

La prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est réglée, en cas d'infraction à l'art. 96 al. 4 LTVA, selon l'art. 105 al. 1 et 2 LTVA (cf. art. 105 al. 3 let. b LTVA). Conformément à l'art. 105 al. 1 let. c LTVA (auparavant art. 105 al. 1 let. d LTVA dans sa version valable jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]), dans le domaine de l'impôt sur les importations, dont notamment pour les infractions visées à l'art. 96, le droit d'engager une poursuite pénale se prescrit par sept ans. Dans un arrêt récent, notre Haute Cour a précisé que la perception subséquente découlant d'une infraction objective à l'art. 96 al. 4 let. a LTVA ne pouvait plus se prescrire dès lors qu'une décision y afférente avait été notifiée avant l'expiration du délai de prescription de l'art. 105 al. 1 LTVA (cf. ATF 150 II 177 consid. 5.7 et 5.8 ; cf. arrêt du TAF A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 6.7).

### **E. 7.1**

La procédure administrative est gouvernée par la maxime inquisitoire, à l'aune de laquelle l'autorité constate les faits d'office, en procédant s'il y a lieu à l'administration des preuves utiles (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêt du TAF A-5857/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.3 et les réf. cit.). Ce qui précède doit cependant être relativisé. En premier lieu, il n'appartient pas au Tribunal d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure, à qui l'obligation incombe de les établir de façon complète et exacte. S'il apparaît que l'autorité inférieure a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. arrêt du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.2). En second lieu, les parties ont l'obligation de motiver leur recours (art. 52 PA) et le devoir de collaborer (cf. arrêt du TAF A-2706/2020 du 24 novembre 2022 consid. 5.1).

### **E. 7.2**

Dans la mesure où l'autorité est tenue d'établir les faits d'office, conformément à la maxime inquisitoire, il lui incombe également de déterminer les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi que de tenir compte de l'ensemble des éléments pertinents, même allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêt du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1). Si l'administré n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir la situation, elle est tenue de le faire. Aussi le devoir de collaborer de l'administré ne libère-t-il aucunement l'autorité de son devoir d'instruction (ATF 130 I 258 consid. 5 ; Raphaël Bagnoud, *La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins*, in : OREF [édit.], *Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020 p. 493). L'autorité ne saurait donc attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est au contraire à elle qu'incombe la charge de définir les faits considérés comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à leur établissement. En conséquence, il lui appartient également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, quand et sous quelle forme. Le cas échéant, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration, conformément à l'art. 23 PA. L'autorité ne saurait ainsi faire supporter à l'administré l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1 et les réf. cit.).

### **E. 7.3**

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. consid. 7.6 infra). Dite conviction n'a pas à confiner à une certitude absolue pour respecter le droit d'être entendu ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2706/2020 du 24 novembre 2022 consid. 5.2 et A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3). En revanche, si l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur le fardeau de la preuve, en s'inspirant de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

### **E. 7.4**

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve - destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait - ont pour effet que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4). Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1).

### **E. 7.5**

Le principe inquisitoire et l'obligation de collaborer n'ont, par conséquent et en principe, aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur. Il existe toutefois, en pratique, une certaine connexité entre ces différentes notions. Ainsi, dans la mesure où, pour établir l'état de fait déterminant, l'autorité est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un « état de nécessité en matière de preuve » (Beweisnot), c'est-à-dire à une impossibilité pour l'autorité d'établir les faits pertinents (cf. arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.6 et les réf. cit. ; Christian Meyer, *Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes*, 2019, p. 78 ss). Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut non seulement être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves, mais aussi conduire à un allègement de la preuve à charge de l'autorité, voire à un renversement du fardeau de la preuve, ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 ; Bagnoud, *op. cit.*, p. 508).

## **E. 7.6**

En droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate. A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle. Il en va de même des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige (cf. arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et les réf. cit.). Quant aux faits établis durant la procédure pénale, ils peuvent être repris au cours de la procédure administrative. Ainsi, les procès-verbaux et documents issus de procédures pénales peuvent être employés par le juge administratif, qui doit les apprécier à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (arrêt du TF 2C\_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 7.3 et les réf. cit.).

## **E. 8.1**

En l'espèce, le recourant 1 (avec ses proches) est actif dans le commerce international d'objets d'art et d'antiquités, une activité qui était celle de son père avant lui. Il est administrateur unique de la recourante 2 et dispose de droits sur de nombreuses autres sociétés, sises en Suisse et à l'étranger. Au début des années 2000, des inventaires d'une partie des objets acquis dans le cadre de cette activité ont été dressés par des huissiers dans le contexte de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 20 juin 2003 sur le transfert international des biens culturels (LTBC, RS 444.1). La gestion des objets appartenant au groupe de sociétés et/ou à la famille du recourant 1 est au surplus effectuée au moyen d'un logiciel (X. \_\_\_\_\_ de 1992 à 2015, puis Y. \_\_\_\_\_ dès 2015), qui consigne différentes données utiles. Suite à l'interpellation de (...) 2016 (cf. consid. B.a supra), une vaste enquête a été ouverte à l'endroit des recourants en particulier. Dans ce cadre, l'autorité inférieure a constaté que les neuf objets litigieux avaient été vendus en Suisse ; aucun document douanier lié à leur acquisition ou pouvant justifier une mise en libre pratique n'avait néanmoins été produit, respectivement retrouvé. Un fichier Excel inventoriant toutes les pièces ne faisant pas l'objet d'un inventaire d'huissier, daté du 10 juillet 2015, a en revanche été retrouvé (intitulé « [...] .xlsx »). Certains des objets litigieux y sont évoqués, avec une date d'acquisition (cf. dossier OFDF acte 3.a).

## **E. 8.2**

S'agissant plus précisément du poids en bronze byzantin (réf. BR.WEI.054), il y a lieu de retenir ce qui suit.

### **E. 8.2.1**

Selon les recourants, cet objet proviendrait d'un ancien stock du père de l'assujetti 1, feu C. \_\_\_\_\_, décédé en 1999. Il n'aurait cependant été inventorié qu'en 2015. L'objet aurait ensuite été vendu à une dame D. \_\_\_\_\_ le 29 mars 2017 pour un montant de 2'200 francs. Les recourants reprochent à l'OFDF d'avoir réfuté la provenance précitée sans pour autant instruire l'existence d'un stock d'objets non inventoriés de feu C. \_\_\_\_\_.

### **E. 8.2.2**

L'autorité inférieure a relevé que selon l'extrait de la base de données Y. \_\_\_\_\_, le poids en bronze aurait été acquis le 27 janvier 2015 de provenance inconnue. L'acquisition et la mise en libre pratique du bien en Suisse n'étaient pas davantage documentées. Dans ces conditions, il y avait lieu de conclure que l'objet était arrivé en Suisse sans traitement

douanier conforme et, à défaut d'autre date crédible, à la date d'acquisition mentionnée dans Y.\_\_\_\_\_.

### **E. 8.2.3**

Le Tribunal observe qu'une facture du 29 mars 2017, relative à la vente à D.\_\_\_\_\_, figure au dossier. Elle ne comporte toutefois aucune indication de provenance (cf. dossier OFDF acte 12.b p. 3). Il en va de même de l'enregistrement dans la base de données Y.\_\_\_\_\_, qui indique « Temporary to Temporary [...] » sous « Acquisition ». L'extrait Y.\_\_\_\_\_ fait néanmoins état d'une date d'acquisition au 27 janvier 2015 (cf. dossier OFDF acte 12.b p. 1). A bien comprendre les recourants, cette date serait celle de l'enregistrement de l'objet dans Y.\_\_\_\_\_, et non pas de son acquisition, qui serait largement antérieure. Ces explications ne convainquent toutefois pas le Tribunal. En effet, il aurait incombé aux recourants - rompus au commerce international d'objets archéologiques et aux formalités liées à leur activité - de préciser la véritable date d'acquisition et la provenance de l'objet dans la rubrique « Origin » ou « Notes », ce qu'ils n'ont pas fait. Ils ne sauraient donc tirer avantage de leurs erreurs ou carences administratives. Plus encore, il eût incombé aux intéressés de produire des preuves de leurs allégations, dont par exemple une liste des biens ayant composé la collection privée de feu C.\_\_\_\_\_, des déclarations d'impôt du prénommé évoquant l'objet litigieux comme élément de fortune, ou encore des échanges concernant ledit objet antérieurs à l'année 2015. L'absence de preuve à cet égard ne peut être reprochée à l'autorité inférieure, qui a instruit la cause dans la mesure utile (sur l'impossibilité pour l'autorité d'établir les faits pertinents et ses conséquences : cf. consid. 7.5 supra). Les recourants ne précisent d'ailleurs pas quelles autres mesures d'instruction l'OFDF aurait dû entreprendre en lien avec la collection privée de feu C.\_\_\_\_\_, et pour cause. En l'absence de tout élément venant conforter la position des recourants, il sied de s'en tenir à la date d'acquisition indiquée dans Y.\_\_\_\_\_, au 27 janvier 2015. La provenance de l'objet est au surplus inconnue, les recourants échouant à en proposer une version plausible. Compte tenu des circonstances spécifiques de la présente affaire, le Tribunal est d'avis que cela doit profiter à la version des douanes, qui doit donc être admise. Aussi, les griefs des recourants sont rejetés.

### **E. 8.2.4**

La perception subséquente des redevances de 89.85 francs (plus intérêts moratoires) sur l'importation du poids en bronze doit ainsi être confirmée.

## **E. 8.3**

Quant à la bague sassanide en or (réf. GD.RIN.980), le Tribunal observe ce qui suit.

### **E. 8.3.1**

Les recourants soutiennent que la bague proviendrait - comme l'objet archéologique précédent - d'un ancien stock de feu C.\_\_\_\_\_, enregistré dans la base de données en 2015. Elle aurait ensuite été vendue le 1er juillet 2016 pour un montant de 3'800 francs. Les recourants reprochent une nouvelle fois à l'autorité inférieure de n'avoir pas instruit à suffisance l'existence du stock non enregistré et contestent toute importation en fraude.

### **E. 8.3.2**

L'OFDF a indiqué que l'objet, qui avait été enregistré en 2015, figurait dans une liste d'acquisition « #3364 Temporary - Temporary [...] » créée le 27 janvier 2015. Il ressortait des informations disponibles que la bague avait été vendue en 2016 à une personne privée à

(...), pour un montant de 3'800 francs. Il n'était nulle part fait mention de la provenance de l'objet, pour lequel aucun document douanier n'avait de surcroît été retrouvé. L'impôt sur les importations devrait en conséquence être perçu.

### **E. 8.3.3**

En l'occurrence, les premières traces de cet objet présentes au dossier datent de l'année 2015 : il figure ainsi sur une liste d'acquisition créée le 27 janvier 2015 et aurait, selon un fichier Excel, été réservé par un acheteur en décembre 2015 (cf. dossier OFDF acte 13). Les documents disponibles, dont une description détaillée de la bague, ne fournissent en revanche aucune indication sur sa provenance. Dans ces conditions, il peut être renvoyé au raisonnement développé quant au précédent objet litigieux (cf. consid. 8.2.3 supra), pleinement transposable ici.

### **E. 8.3.4**

Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA de 155.05 francs, intérêts moratoires en sus, sur la bague sassanide est fondée.

## **E. 8.4**

Eu égard à la statuette sumérienne (réf. LIM.FIG.028), il y a lieu de considérer ce qui suit.

### **E. 8.4.1**

Aux dires des recourants, feu C.\_\_\_\_\_ aurait acquis cet objet dans les années 1990 auprès du fournisseur E.\_\_\_\_\_, à (...). Le fait que ce dernier avait déclaré en audition ne pas s'en souvenir corroborerait précisément l'existence préalable en Suisse d'objets ayant appartenu à feu C.\_\_\_\_\_. La statuette aurait ensuite été vendue, le 6 février 2015. Les recourants contestent donc toute importation en fraude. Ils s'en prennent également à la valorisation de l'objet retenue par l'OFDF.

### **E. 8.4.2**

L'autorité inférieure rapporte que selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, l'objet a été acquis le 27 janvier 2015 d'un fournisseur inconnu pour 1 dollar, puis livré (« dispatched ») le 16 février 2016. Plusieurs documents faisaient état d'une provenance suisse, plus précisément d'une acquisition par E.\_\_\_\_\_ en 1985. Cela étant, des photographies de l'objet prises à plusieurs dates en 2014 avaient été retrouvées chez F.\_\_\_\_\_, un restaurateur collaborant avec les recourants : les premières montraient l'objet en mauvais état (c'est-à-dire en deux fragments et avec des traces de terre), tandis que les suivantes le montraient restauré et nettoyé. En outre, l'autorité inférieure a observé que la première facture afférente à la vente de la statuette ne contenait pas d'indication de provenance particulière. L'acheteuse avait néanmoins souligné par mail qu'il lui fallait connaître le nom de l'ancien propriétaire. Une nouvelle facture lui avait alors été adressée avec le nom de E.\_\_\_\_\_ en guise de provenance. Or, le prénommé avait déclaré en audition ne pas se souvenir de cet objet et confirmé le caractère erroné de la provenance écrite sur la facture. L'autorité inférieure a ainsi considéré que la provenance et la mise en libre pratique de la statuette n'étaient pas justifiées à satisfaction.

### **E. 8.4.3**

Le Tribunal observe que la première trace (documentée) de l'objet date du 23 octobre 2014, lorsque des photographies de la statuette non nettoyée et en deux fragments ont été prises par F.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 14.3 p. 5-14). Elle a ensuite été photographiée

nettoyée le 25 octobre 2014, puis restaurée le 3 décembre 2014, toujours par F.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 14.3 p. 15-29). Le 14 janvier 2015, des photographies de l'objet ont été envoyées par mail à une dame G.\_\_\_\_\_. Il a en outre été enregistré dans Y.\_\_\_\_\_ peu après, avec le 27 janvier 2015 comme date d'acquisition (cf. dossier OFDF acte 14.3 p. 40). Deux factures ont été adressées à G.\_\_\_\_\_ pour l'acquisition de la statuette le 10 février 2015, pour un total de 400'000 dollars, indiquant « ancienne collection particulière, acquise dans les années 1980 » comme provenance (cf. dossier OFDF acte 14.2 p. 71-75). L'acheteuse a néanmoins exigé le 12 février 2015 de connaître le nom de l'ancien propriétaire de la pièce, sans lequel elle serait obligée « de la cacher dans les sous-sols de [sa] maison » (cf. dossier OFDF acte 14.2 p. 76). Les factures ont été modifiées le jour-même pour inclure le nom de E.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 14.3 p. 79-83). Après que la statuette a été payée en plusieurs versements, elle a été livrée à (...) en février 2016 (cf. dossier OFDF acte 14.3 p. 111 ss). Questionné spécifiquement sur la statuette, E.\_\_\_\_\_ a indiqué ne pas s'en souvenir. Il a en outre précisé que sa grandeur (40cm) excluait qu'il l'ait détenu. Le précité a été formel dans ses dénégations, soit maintenu fermement que la provenance de l'objet indiquée sur les factures était fausse. Il a au surplus indiqué que la statuette « pourrait avoir fait partie de la collection » de feu C.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 14.1 Q. 741-742). Considérant les éléments qui précèdent, force est d'admettre que l'OFDF a apporté suffisamment d'indices confortant l'existence d'éléments imposables. En particulier, l'absence de traces de la statuette avant l'année 2014, son mauvais état en octobre 2014 ainsi que l'indication délibérée d'une fausse provenance à l'acheteuse sont accablants aux yeux du Tribunal. Les recourants échouent à produire des indices contredisant la version des douanes ou à formuler une explication plausible. Leurs griefs ne peuvent dès lors qu'être rejetés. Il en va de même de leur moyen relatif à la valeur de l'objet, dépourvu de toute substance.

#### **E. 8.4.4**

La perception subséquente des redevances dues sur l'importation de la statuette, à hauteur de 15'709 francs (plus intérêts moratoires), est ainsi confirmée.

#### **E. 8.5**

En ce qui concerne à présent le relief égyptien en pierre calcaire (réf. LIM.REL.131), il sied de retenir ce qui suit.

##### **E. 8.5.1**

Les recourants indiquent avoir vendu ce bien en 2015 pour un montant de 400'000 euros - sur lequel la TVA aurait été payée. Ils plaident en outre que l'autorité inférieure ne disposerait d'aucun élément à même de réfuter les circonstances de l'entrée en Suisse de l'objet avant 1970.

##### **E. 8.5.2**

L'autorité inférieure indique que selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, l'objet aurait été acquis le 27 janvier 2015 d'un fournisseur inconnu pour un prix inconnu. Selon divers documents, il proviendrait d'une collection privée suisse et aurait été acquis vers 1970. Aucun document douanier ou attestant de la provenance du relief égyptien n'avaient néanmoins été produits ou retrouvés ; l'imposition était dès lors fondée.

##### **E. 8.5.3**

Il est relevé que les documents liés à cet objet sont peu nombreux et remontent tous à l'année 2015. Selon une facture du 23 mars 2015, le relief proviendrait d'une « ancienne collection H. \_\_\_\_\_, acquis en Suisse vers 1970 » (cf. dossier OFDF acte 15 p. 2-3). Cette provenance ne trouve cependant aucun autre appui dans le dossier, ni auprès des recourants qui n'ont fourni aucune précision à cet égard. Il n'existe donc aucun élément de preuve lié à l'acquisition du relief, en 1970 ou ultérieurement. La base de données Y. \_\_\_\_\_ ne contient pas davantage d'informations, sous réserve de la date d'acquisition au 27 janvier 2015. A l'évidence, l'incertitude liée à l'origine du relief ne peut profiter à la version des recourants (cf. le raisonnement développé sous consid. 8.2.3 supra). L'absence de toute indication ou documentation en lien avec la provenance interpelle d'autant plus que le relief aurait été vendu pour un montant considérable, soit 400'000 euros (après avoir été proposé à la vente pour 450'000 euros ; cf. dossier OFDF acte 15 p. 2-3, 9). Ces circonstances plaident fortement en faveur d'une importation en fraude, les recourants devant assumer les conséquences de leurs carences. Le fait que la TVA aurait été payée lors de la vente de l'objet en 2015 ne leur est au demeurant d'aucun secours, la TVA sur les importations et la TVA perçue sur les opérations réalisées sur le territoire suisse étant deux impôts différents (cf. art. 1 al. 2 let. a et c LTVA).

#### **E. 8.5.4**

La perception subséquente des redevances de 17'431.60 francs (plus intérêts moratoires) sur l'importation du relief doit ainsi être confirmée.

#### **E. 8.6**

Quant au vase à boire (skyphos) apulien (réf. RDF.SKY.019), le Tribunal fait les considérations suivantes.

##### **E. 8.6.1**

Les recourants exposent que ce vase aurait été acheté avant l'année 2005 par l'assujetti 1. Il aurait ensuite été vendu le 18 février 2015 pour 14'000 dollars. Les recourants reprochent à l'OFDF de n'avoir pas instruit la cause à suffisance et font valoir une constatation erronée des faits.

##### **E. 8.6.2**

L'autorité inférieure rapporte que selon la base de données Y. \_\_\_\_\_, l'objet aurait été acquis le 27 janvier 2015 d'un fournisseur inconnu et pour un montant inconnu. Une facture figure en outre dans Y. \_\_\_\_\_, selon laquelle le vase a été vendu en 2015. Aucun autre document douanier ou de provenance n'a pu être retrouvé. La mise en libre pratique ne serait dès lors pas établie à satisfaction.

##### **E. 8.6.3**

Il ressort de la base de données Y. \_\_\_\_\_ que le vase aurait été acquis le 27 janvier 2015, puis déplacé le 19 février 2015, et enfin livré le 17 mars 2015. Une facture du 18 février 2015, à l'adresse d'un particulier aux (...), mentionne un prix de vente de 14'000 dollars (TVA suisse incluse), sans aucune indication de provenance (cf. dossier OFDF acte 16). Le dossier ne contient dès lors aucun élément à même d'éclairer le Tribunal sur la date et les circonstances dans lesquelles le vase a été acquis. Cette incertitude ne peut - comme on l'a vu (cf. le raisonnement développé sous consid. 8.2.3) - qu'être retenue en défaveur des recourants dans le présent contexte. Aussi, la date d'acquisition inscrite dans Y. \_\_\_\_\_ doit, faute d'une autre date plausible, être retenue. L'absence de documents douaniers ou

d'acquisition doit, quant à elle, être interprétée comme un indice d'une importation en fraude. Les griefs des recourants sont dès lors rejetés.

#### **E. 8.6.4**

Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA sur le vase apulien, à hauteur de 549.80 francs (plus intérêts moratoires), doit être confirmée.

#### **E. 8.7**

S'agissant du vase grec (kalpis) à figures rouges (réf. RDF.KAL.001), le Tribunal relève ce qui suit.

##### **E. 8.7.1**

Les recourants arguent avoir acheté cet objet à E.\_\_\_\_\_, à (...), le 23 mars 2016 pour un montant de 60'000 euros. L'objet proviendrait d'une ancienne collection suisse datant des années 1965-1970. Le vase se serait néanmoins révélé être un faux, en sorte que la vente aurait été annulée et l'objet restitué à E.\_\_\_\_\_. Les recourants font grief à l'autorité inférieure de n'avoir pas instruit la question de la restitution du vase pour inauthenticité - qui serait pourtant de première importance pour déterminer la valeur du bien. Les faits constatés seraient dès lors incomplets.

##### **E. 8.7.2**

L'autorité inférieure indique que selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, le vase aurait été vendu à une société du groupe de la famille [de A.\_\_\_\_\_] par E.\_\_\_\_\_, le 23 mars 2016, pour 61'581 dollars. Selon la facture idoine, il proviendrait d'une ancienne collection suisse, acquise en 1991 à (...). Or, E.\_\_\_\_\_ aurait déclaré en audition que cette provenance était fautive et qu'il avait en réalité acquis le vase chez une dame I.\_\_\_\_\_ à (...). Celle-ci aurait, à son tour, confirmé lui avoir remis le vase, sans pour autant donner d'indications quant à sa provenance réelle. Les douanes en ont conclu que la mise en libre pratique de l'objet en Suisse n'avait pas été démontrée à satisfaction.

##### **E. 8.7.3**

En l'occurrence, I.\_\_\_\_\_ a indiqué dans des déterminations écrites que le vase kalpis lui avait appartenu. E.\_\_\_\_\_, qui s'était montré très intéressé à le vendre, lui avait prêté 38'000 euros pour avoir l'exclusivité de la vente, en échange de quoi elle lui avait remis le vase en garantie du remboursement du prêt. Leur relation s'était ensuite détériorée, de sorte que I.\_\_\_\_\_ avait souhaité régler leurs comptes par l'entremise du recourant 1. Elle avait donc restitué les 38'000 euros à l'assujetti 1 en avril 2017 et l'avait prié de récupérer le vase kalpis, ce qu'il avait fait. I.\_\_\_\_\_ a produit, notamment, une quittance (non signée) de remboursement du prêt et de remise du vase datée du 24 avril 2017 (cf. dossier OFDF acte 17.1 p. 10, 37-41). Quant à E.\_\_\_\_\_, il a déclaré en audition avoir acheté ce vase à E.\_\_\_\_\_ en 2015 pour un montant d'environ 32'000 francs. Il a évoqué un prêt consenti à la venderesse, sans toutefois s'en souvenir précisément. Il a expliqué avoir ensuite vendu l'objet au recourant 1, fin 2015 ou début 2016. Interpelé sur la facture évoquant une acquisition en 1991 à un tiers à (...), E.\_\_\_\_\_ a concédé que la provenance était erronée ; il n'a toutefois pas été en mesure d'expliquer pourquoi il avait inscrit de telles fausses informations sur la facture. Cela étant, il a argué qu'une analyse de thermoluminescence avait révélé que le vase était un faux. Cette découverte avait entraîné de forts débats entre lui et I.\_\_\_\_\_, à qui il avait restitué l'objet courant 2016 (après l'avoir repris au recourant 1) contre remboursement (cf. dossier OFDF acte 17.2 Q. 733-740). Les déclarations

précitées présentent certes quelques incohérences et zones d'ombre, notamment en ce qui concerne le caractère authentique (ou non) du vase et les circonstances exactes de sa restitution. Il n'empêche qu'elles convergent sur deux éléments essentiels : d'une part, le vase a été acquis auprès de I. \_\_\_\_\_ et, d'autre part, il lui a été restitué contre remboursement dans un contexte conflictuel. Le Tribunal observe en outre que trois photographies du vase datées du 20 janvier 2017 ont été retrouvées chez le restaurateur F. \_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 17.3 p. 12-14), lesquelles pourraient être liées à l'analyse de thermoluminescence alléguée. Enfin, le fait que l'objet n'a pas été retrouvé lors des perquisitions accrédite l'hypothèse d'une restitution à la venderesse. Etant donné tout ce qui précède, le Tribunal considère que l'importation en fraude du vase n'est pas établie à satisfaction, respectivement rendue suffisamment vraisemblable. Il eût en effet été loisible aux douanes de questionner davantage I. \_\_\_\_\_ sur la provenance de l'objet, ce qu'elles n'ont pas fait. Cette incertitude, combinée au fait que la vente a été en toute vraisemblance annulée, doit bénéficier aux recourants, dont les moyens sont dès lors admis.

#### **E. 8.7.4**

Aussi, la perception subséquente des redevances liées au vase kalpis, à hauteur de 4'800 francs, doit être annulée.

#### **E. 8.8**

Eu égard au bijou (camée) en calcédoine bleutée représentant le visage d'une Méduse (réf. CH.CAM.002), il sied de retenir ce qui suit.

##### **E. 8.8.1**

Selon les recourants, ce bien leur aurait été remis en consignation par E. \_\_\_\_\_ le 19 mars 1998. Ils l'auraient ensuite acheté à ce dernier en 2016 pour 15'000 euros. Le bijou proviendrait d'une collection privée suisse de (...) et (...) datant de 1950-1960. Il se trouverait donc en Suisse depuis une date largement antérieure à l'acquisition de la prescription. Les recourants contestent également la valeur de l'objet retenue dans la décision attaquée.

##### **E. 8.8.2**

L'autorité inférieure a relevé que selon l'extrait de la base de données Y. \_\_\_\_\_, le bijou avait été acquis le 14 juillet 2016 auprès de E. \_\_\_\_\_, pour un prix de 16'664 dollars. Un document manuscrit, provenant de E. \_\_\_\_\_ et daté du 19 mars 1998, stipulait que l'objet avait été remis en consignation de vente et provenait d'une ancienne collection suisse. Une facture datée du 14 juillet 2016 mentionnait la même provenance. Aucune trace de l'objet antérieure à l'année 2016 n'avait toutefois été trouvée. En outre, E. \_\_\_\_\_ - qui avait confirmé avoir remis l'objet en consignation en 1998 - avait avoué avoir sans doute inventé la provenance figurant sur les documents. La mise en libre pratique du bien n'était dès lors pas démontrée à satisfaction.

##### **E. 8.8.3**

Le dossier contient deux documents afférents à cet objet : d'une part, une lettre manuscrite signée par E. \_\_\_\_\_, datée du 19 mars 1998, attestant de la mise en consignation de vente auprès d'une société du groupe de cinq oeuvres, dont l'objet litigieux pour 15'000 francs. La provenance suivante est indiquée au pied de cette lettre : « Ex. coll. privée suisse [...] / [...] 1950-60 - Galerie J. \_\_\_\_\_, [...] 1988 - Collection privée depuis l'achat galerie H. en 1995 » (cf. dossier OFDF annexe 18.2 p. 5). D'autre part, une facture du 14 juillet 2016 à

l'adresse de la même société, relative à la vente de trois objets jadis mis en consignation, dont le bijou pour un prix de vente de 15'000 euros. La même provenance y est indiquée (cf. dossier OFDF annexe 18.2 p. 6). Auditionné sur cet objet, E. \_\_\_\_\_ a d'abord déclaré ne plus se rappeler s'il l'avait possédé ou non et où il l'avait acquis. Il a ensuite expliqué que selon ses souvenirs, le bijou proviendrait de (...) et aurait été régulièrement dédouané à l'importation en 1990-1995. Après avoir confirmé la réalité des transactions du 19 mars 1988 et du 14 juillet 2016, E. \_\_\_\_\_ a admis que la provenance ressortant de la lettre de consignation et de la facture « posait problème », puis qu'elle était purement fausse. Il a néanmoins maintenu que l'objet se trouvait en Suisse avant l'année 1998 (dossier OFDF acte 18.1 Q. 683-696). Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal retient que la provenance du bijou est inconnue. Quant à la date d'acquisition, le peu de constance du fournisseur dans ses explications et ses aveux quant à l'indication d'une fausse provenance mettent à mal sa crédibilité. Il en va de même de la valeur probante de la lettre de consignation du 19 mars 1988, qui ne peut qu'être moindre. Or, il n'existe aucun autre élément matériel ou indice confortant l'hypothèse suivant laquelle l'objet se serait trouvé en Suisse avant l'année 2016. En particulier, l'enregistrement dans la base de données Y. \_\_\_\_\_ date de cette année-là (cf. dossier OFDF acte 18.2 p. 1), la prétendue consignation depuis près de 20 ans n'étant mentionnée nulle part. Dans le présent contexte, ces carences doivent être interprétées en défaveur des recourants. L'objet doit ainsi être considéré comme ayant été importé en fraude durant la période sous examen. Quant à la valeur de 16'552 francs retenue par l'autorité inférieure, elle correspond au montant d'acquisition indiqué dans Y. \_\_\_\_\_ et n'est donc pas critiquable.

#### **E. 8.8.4**

La perception subséquente des redevances dues sur l'importation du bijou en calcédoine, à hauteur de 1'324.15 francs (plus intérêts moratoires), est ainsi confirmée.

#### **E. 8.9**

Quant au vase grec antique (péliké ; réf. RDF.PEL.019), le Tribunal fait les considérations suivantes.

##### **E. 8.9.1**

Les recourants soutiennent que cet objet aurait été acheté à E. \_\_\_\_\_ pour 70'000 euros, le 19 mars 1998. Cela aurait d'ailleurs été confirmé en audition par le précité, en sorte que l'objet se trouverait de longue date en Suisse. Les recourants contestent en outre la valeur du vase retenue par l'OFDF.

##### **E. 8.9.2**

L'OFDF a indiqué que selon un document manuscrit signé, E. \_\_\_\_\_ aurait remis la péliké, valant 70'000 francs, en consignation de vente à une société du groupe le 19 mars 1998. Cette date ne pourrait toutefois être retenue, dans la mesure où les premiers éléments concernant l'objet n'apparaîtraient qu'en avril 2016. L'objet n'aurait d'ailleurs pas été enregistré dans la base de données X. \_\_\_\_\_/Y. \_\_\_\_\_ avant 2016. En outre, E. \_\_\_\_\_ lui-même aurait concédé que les informations concernant la provenance de l'objet étaient (à tout le moins partiellement) fausses. La mise en libre pratique de la péliké ne pouvait donc être tenue pour avérée.

##### **E. 8.9.3**

En l'occurrence, E. \_\_\_\_\_ a soutenu de manière constante, en audition, avoir acquis la péliké au début des années 1990, auprès d'un privé à (...) (cf. dossier OFDF acte 19.1 Q. 683-692). Sa version des faits est au surplus étayée par deux documents - les mêmes qu'en ce qui concerne le précédent objet (cf. consid. 8.8.3 supra) - à savoir une lettre manuscrite de mise en consignation du 19 mars 1998 (cf. dossier OFDF acte 19.2 p. 5) et une facture du 14 juillet 2016 relative à la vente de trois objets, dont la péliké pour 70'000 euros (cf. dossier OFDF acte 19.2 p. 6). Cela étant, E. \_\_\_\_\_ a admis en audition avoir « inventé » certaines provenances notées sur la lettre de consignation du 19 mars 1998 (cf. dossier OFDF acte 19.1 Q. 690-692, 696). Bien que ces confessions ne concernent pas directement la péliké, force est de constater qu'elles diminuent notablement la crédibilité de ladite lettre. Or, ce document est la seule trace du bien avant l'année 2016. E. \_\_\_\_\_ n'a en effet produit aucune preuve attestant de l'acquisition de l'objet dans les années 1990 ou de sa possession jusqu'en 1998. Les recourants n'ont, quant à eux, pas offert d'élément matériel démontrant leur possession de l'objet - ou même sa seule présence sur sol suisse - à compter de l'année 1998. Une consultation de la base de données Y. \_\_\_\_\_ a quant à elle révélé que l'objet avait été enregistré en 2016 (cf. dossier OFDF acte 19.2 p. 1). Finalement, un lot de onze photographies prises le 13 avril 2016 a été retrouvé dans les données informatiques de E. \_\_\_\_\_, classées sous « Photos travail 2016 (...) 2016-04-15 Pelike pittore di [...] H. 58 cm.diam. 35 cm circa » (cf. dossier OFDF acte 19.3 p. 5-14). Le Tribunal ne s'explique pas ces photographies à cette date si le vase était bien en consignation. Elles tendent au contraire à démontrer que E. \_\_\_\_\_ l'a obtenu et examiné au printemps 2016, avant de le vendre aux recourants. Au regard de ces éléments, les griefs des recourants ne peuvent être admis. Les circonstances et la date d'acquisition de la péliké étant inconnues, sans que les recourants ou E. \_\_\_\_\_ (également assujetti aux redevances et également recourant ; cf. cause A-6130/2020) puissent fournir une explication plausible, l'objet doit être considéré comme ayant été importé en fraude durant la période sous examen. Quant à la valeur de 77'247 francs retenue par l'autorité inférieure, elle correspond au montant d'acquisition indiqué dans Y. \_\_\_\_\_ et n'est donc pas critiquable.

#### **E. 8.9.4**

La perception subséquente des redevances dues sur l'importation de la péliké, à hauteur de 6'179.75 francs (plus intérêts moratoires), est ainsi confirmée.

#### **E. 8.10**

S'agissant enfin des carquois en bronze urartéens (réf. BR.QUI.002), il y a lieu de retenir ce qui suit.

##### **E. 8.10.1**

Les recourants expliquent avoir acheté ces biens le 17 janvier 2017 à E. \_\_\_\_\_ pour un prix de 15'000 francs. Ils auraient été acquis par le fournisseur auprès d'une galerie (...) en 1987. Les douanes ne disposeraient d'aucun argument pour remettre en doute cette provenance, qui s'opposerait à toute imposition. Les recourants contestent au demeurant la valeur retenue par l'OFDF.

##### **E. 8.10.2**

L'autorité inférieure indique que selon la base de données Y. \_\_\_\_\_, les recourants auraient fait l'acquisition de ces objets auprès de E. \_\_\_\_\_ le 17 janvier 2017 pour 14'955 dollars. Selon la facture y afférente enregistrée dans Y. \_\_\_\_\_, les carquois auraient précédemment appartenu à une galerie à (...). E. \_\_\_\_\_ avait confirmé ce qui précède en

audition, sans pour autant être en mesure de produire d'autres éléments matériels, dont en particulier des photographies de l'objet. L'impôt sur les importations devrait en conséquence être perçu.

### **E. 8.10.3**

Le Tribunal ne peut, une nouvelle fois, que constater le caractère gravement insuffisant de la documentation conservée par les recourants, respectivement leur fournisseur. Ainsi, sont uniquement citées à l'appui de leur version les déclarations de E.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF acte 19.1 Q. 677-682) et une facture rédigée par celui-ci (cf. dossier OFDF acte 20 p. 3), dont la crédibilité doit être, comme on l'a vu, largement relativisée. Aucun autre document - par exemple des photographies, une comptabilité, des échanges de messages ou des documents fiscaux - confirmant que les carquois se trouvaient bien en Suisse avant le 17 janvier 2017 n'a en revanche été produit par les recourants ou découvert par l'autorité inférieure dans le cadre de son enquête. Ces circonstances ne peuvent qu'être interprétées en leur défaveur, en ce sens qu'une importation en fraude des objets durant la période considérée apparaît la plus crédible dans le présent contexte. Les griefs des recourants, afférents au principe et au montant de l'imposition, doivent dès lors être rejetés.

### **E. 8.10.4**

Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA sur les carquois en bronze, à hauteur de 1'200 francs (intérêts moratoires en sus), doit être confirmée.

### **E. 9.1**

Les recourants font encore valoir que l'assujetti 1 ne serait pas débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD, faute d'être l'importateur, le transporteur ou le consignateur des objets litigieux. Il ne pourrait dès lors être assujetti à la prestation à l'aune de l'art. 12 al. 2 DPA. L'assujettissement de la recourante 2 n'est en revanche pas contesté.

### **E. 9.2**

Le Tribunal a d'ores et déjà eu l'occasion de se prononcer sur la qualité de débiteur de la dette douanière - et, partant, de la TVA sur les importations (cf. consid. 5.4 supra) - du recourant 1 dans un arrêt rendu dans le cadre du même complexe de faits. Il a considéré, en substance, que l'intéressé était l'ayant droit économique des sociétés impliquées dans le commerce d'objets d'art en cause, dont la recourante 2. Il était particulièrement impliqué dans les affaires de l'assujettie 2, de sorte qu'il exerçait un contrôle constant sur ses activités. Il procédait toutefois de façon à ce que son nom n'apparaisse que rarement en première ligne. Dans ces circonstances, il y avait lieu d'admettre que le recourant 1 revêtait la qualité de débiteur de la dette douanière, en ce sens qu'il prenait les décisions relatives à l'activité commerciale de l'assujettie 2 et était donc à l'origine des importations litigieuses (cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 7.6 [confirmé par arrêt du TF 9C\_187/2023 du 18 juillet 2024 consid. 8.4]). Les recourants ne soulèvent aucun motif à même de remettre en question cette jurisprudence, qui doit donc être confirmée.

L'assujettissement de la recourante 2 - qui n'est pas contesté - ne fait du reste aucun doute.

### **E. 9.3**

Il s'ensuit que les recourants revêtent bel et bien la qualité de débiteurs douaniers à forme de l'art. 70 al. 2 LD et qu'ils sont par conséquent solidairement redevables des redevances en application de l'art. 12 al. 2 DPA (cf. consid. 6.2 supra).

## **E. 10**

Sur le vu de tout ce qui précède, il apparaît que l'impôt sur les importations doit être perçu sur les biens archéologiques concernés par les décisions entreprises, à l'exception du vase grec (kalpis) à figures rouges (réf. RDF.KAL.001 ; cf. consid. 8.7 supra), et que les recourants répondent solidairement du paiement de celui-ci. Partant, il y a lieu d'admettre partiellement les recours et de réformer les décisions attaquées de sorte à réduire le montant des redevances dues à 42'639.10 francs (plus intérêts moratoires, lesquels seront à recalculer par l'autorité inférieure en tenant compte de la réduction intervenue du montant des redevances dues).

### **E. 11.1**

Vu l'issue de la cause, il y a lieu de mettre les frais de procédure, fixés à 3'250 francs, à la charge des recourants, solidairement entre eux, par neuf dixièmes (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Le montant de 2'925 francs mis à la charge des recourants sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 3'250 francs. Le solde, de 325 francs, leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force. Conformément à l'art. 63 al. 2 PA, aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées.

### **E. 11.2**

Compte tenu de l'issue de la cause, des dépens réduits de 500 francs sont alloués aux recourants, à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 à 3 FITAF). (Le dispositif est porté à la page suivante.)

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