



---

Cour I  
A-5867/2020

## Arrêt du 30 janvier 2023

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,  
Julien Delaye, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Didier Bottge, avocat,  
Bottge & Associés,  
recourant,  
contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des  
frontières OFDF,**  
Domaine de direction Poursuite pénale,  
autorité inférieure.

---

Objet

Régime d'admission temporaire et procédure de report ;  
perception subséquente de la TVA.

**Faits :****A.**

**A.a** La société S.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la société S.\_\_\_\_\_) est une société anonyme de droit suisse, fondée le (...) 1995 et ayant son siège à M.\_\_\_\_\_. Elle a pour but statutaire l'achat, la vente, la consignation ainsi que le commerce d'objets d'art. A.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'intéressé) en est l'administrateur unique.

**A.b** Elle est au bénéfice d'une autorisation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) de report du paiement de l'impôt sur les importations.

**B.**

**B.a** Le [...] 2016, une patrouille du Corps des gardes-frontière a contrôlé un véhicule immatriculé au nom de la société S.\_\_\_\_\_, alors qu'il entrait en Suisse par la route de [...]. Ce contrôle a permis de constater la présence d'une lampe à huile antique non annoncée en douane – qui s'est ultérieurement révélée être une authentique antiquité de qualité muséale – ainsi que de trois quittances pour la location de locaux de stockage.

**B.b** A la suite du contrôle susmentionné, une enquête a été ouverte par la section antifraude douanière ouest (ci-après : l'AD-Ouest), en raison de soupçons d'importations illégales de biens et d'objets d'art anciens. L'enquête visait, entre autres, l'intéressé, en sa qualité d'administrateur de la société S.\_\_\_\_\_.

**B.c** Dans le cadre de cette enquête, le domicile privé de l'intéressé et les locaux des galeries de la société S.\_\_\_\_\_, sis rue [...] et rue [...], ont notamment été perquisitionnés le [...] 2017. Plusieurs objets archéologiques et pièces de monnaie antiques ont notamment été retrouvés au domicile privé de l'intéressé et ont fait l'objet d'un séquestre de gage douanier.

**B.d** Un fichier informatique comportant la liste des importations en Suisse d'objets archéologiques sur la base de la procédure de report de la TVA et/ou du régime de l'admission temporaire à l'importation a également été saisi le même jour sur le serveur de la société S.\_\_\_\_\_.

**C.**

Par décision de perception subséquente du 21 octobre 2020, l'Administration fédérale des douanes AFD – devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF (ci-après : l'OFDF) – a

déclaré l'intéressé assujetti au paiement de la TVA pour l'importation de plusieurs objets archéologiques et pièces de monnaie antiques séquestrés à son domicile le [...] 2017 (cf. supra consid. B.c), soit un montant de [...] francs assorti d'intérêts moratoires de [...] francs. L'OFDF a retenu que l'intéressé avait fait valoir les facilités douanières de la société S. \_\_\_\_\_ pour faire venir à son domicile les objets et pièces concernés, qu'ils étaient destinés à son usage privé et que le régime de l'admission temporaire à l'importation et/ou la procédure de report de TVA avaient été sollicités et obtenus à tort.

#### **D.**

Le 23 novembre 2020, l'intéressé (ci-après également : le recourant) a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation et, subsidiairement, au renvoi de la cause.

#### **E.**

Par mémoire de réponse du 22 janvier 2021, l'OFDF (ci-après également : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours et à ce que la décision du 21 octobre 2020 soit intégralement confirmée.

#### **F.**

Par réplique du 10 février 2021, le recourant a persisté intégralement dans les conclusions prises à l'appui de son recours et précisé certains de ses griefs.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

### **Droit :**

#### **1.**

Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître du présent recours (art. 31, 32, 33 let. d de la loi 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 et 4 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]).

La qualité pour recourir doit être reconnue au recourant (art. 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives au délai de recours (art. 20 ss et 50 al. 1 PA), à la forme et au contenu du mémoire (art. 52 PA), ainsi qu'à l'avance de frais (art. 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est partant recevable.

## **2.**

**2.1** La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose autrement. Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA – qui mentionne au demeurant des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure douanière devant lui (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2 et A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2) – ce qui précède vaut également concernant les procédures de recours en matière de droit de douanes ; la réserve de l'art. 3 let. e PA ne s'y applique pas (cf. arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1 et A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5).

**2.2** Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que pour inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral 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 (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n° 2.165). Il se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées 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).

**2.3** La procédure en matière fiscale est en principe régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C\_554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 et 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2, A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.3 et A-1635/2015 précité consid. 2). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (cf. arrêt du TF 2C\_895/2012 du 5 mai

2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2 et A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire en vertu de l'art. 37 LTAF. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.2, A-2888/2016 précité consid. 2.3 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). 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 (art. 61 al. 1 PA ; cf. arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.2 et A-2888/2016 précité consid. 2.3).

**2.4** Conformément à la maxime inquisitoire, l'autorité dirige la procédure, définit les faits qu'elle considère comme pertinents, dans la mesure où l'exige la correcte application du droit et les établit d'office, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties. Cette maxime l'oblige donc à déterminer également les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi qu'à prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (art. 32 PA ; arrêts du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C\_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1, A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 et A-7254/2017 du 1<sup>er</sup> juillet 2020 consid. 5.3.2). Si l'administré n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir la situation, elle doit le faire. Le devoir de collaborer de l'administré ne libère, en effet, nullement l'autorité de son devoir d'instruction (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1, A-2176/2020 précité consid. 2.2.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.2.3 et 4.3 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Mélanges 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 l'établissement de ceux-ci. 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. Lorsque tel est le cas, 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 (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A\_43/2019 du 16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 et A-5884/2012 précité consid. 3.3.1). 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 TF 2C\_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4 ; arrêts du TAF A-4345/2019 précité consid. 2.2.1, A-2902/2014 précité consid. 7.3 et A-5884/2012 précité consid. 4.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493).

**2.5** 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 (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4). 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. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. 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 130 II 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 précité consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, elle s'inspire 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. RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*,

3<sup>e</sup> éd. 2014, n<sup>os</sup> 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd. 2018, n<sup>o</sup> 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose 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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TF 2C\_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1 et 2C\_1201/2012 précité consid. 4.6).

**2.6** 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 (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.4, A-5446/2016 précité consid. 2.8, A-1679/2015 précité consid. 2.4.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.3). Il existe toutefois, en pratique, une certaine connexité entre ces différentes notions (cf. arrêt du TAF A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3). 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. CHRISTIAN MEYER, *Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes*, 2019, p. 78 ss ; PAUL-HENRI STEINAUER, *Le Titre préliminaire du Code civil*, 2<sup>e</sup> éd. 2009, n<sup>o</sup> 672 s. et 715). 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. ATF 139 II 451 consid. 2.3.2 et 132 III 715 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2, A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-5446/2016 précité consid. 2.5 ; BAGNOUD, op. cit., p. 508).

**2.7** 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 (cf. arrêts du TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018

consid. 3.3 et 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2). A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle (cf. arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.7, A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5 et A-1679/2015 précité consid. 5.1.2). 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. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C\_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C\_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.7, A-2286/2017 précité consid. 2.2.2, A-1679/2015 précité consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6). 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 procédure pénale peuvent être employés par le juge administratif, qui doit les apprécier à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (cf. arrêt du TF 2C\_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-1357/2016 précité consid. 7.3, A-3056/2015 du 22 décembre 2016 consid. 3.1.7 et A-7392/2014 du 8 août 2016 consid. 3.4.1).

### 3.

La décision attaquée porte sur la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de 70 objets archéologiques et pièces de monnaies antiques. L'autorité inférieure a toutefois renoncé à la perception subséquente de la TVA pour un objet (n° [...]) dès lors qu'il s'est avéré qu'il s'agissait d'un bien de fabrication récente doté d'une faible valeur marchande et non d'un objet archéologique. Elle a également constaté que la perception de la TVA était prescrite pour trois objets (n° [...], [...] et [...]).

L'objet de la contestation porte ainsi sur la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de 66 objets archéologiques et pièces de monnaie antiques, d'une valeur totale retenue par l'autorité inférieure de [...] francs, et l'assujettissement du recourant au paiement d'un montant de [...] francs de TVA sur les importations, assorti de [...] d'intérêts moratoires.

**3.1** L'autorité inférieure considère, en substance, que la société S. \_\_\_\_\_ a revendiqué et obtenu frauduleusement le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou le report de la TVA pour les biens concernés. Elle estime que, dans la mesure où ils n'étaient pas destinés à la revente par la société S. \_\_\_\_\_, mais devaient satisfaire le goût du



beau du recourant à titre personnel, les conditions pour le régime d'admission temporaire et pour la procédure de report de la TVA n'étaient pas remplies. Le régime d'admission temporaire et la procédure de report devaient, par conséquent, être invalidés et l'impôt sur les importations devait être perçu après coup.

**3.2** Le recourant se plaint, en substance, d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents. Il considère que c'est à tort que l'autorité inférieure n'a pas retenu le rôle commercial de son domicile et qu'elle lui a imputé la propriété de certains objets. Il estime que, ce faisant, l'autorité inférieure a procédé à une appréciation arbitraire des preuves et aurait violé plusieurs dispositions de la législation douanière et fiscale en considérant que le régime d'admission temporaire à l'importation avait été obtenu à tort et qu'il était débiteur de la dette douanière. Dans un second temps, il s'en prend à la valorisation retenue par l'autorité inférieure et considère que l'autorité inférieure ne pouvait sans autres reprendre la valeur déclarée à titre de garantie des redevances dans les déclarations en douane d'admission temporaire. Elle devait tenir compte de la valeur réelle de chaque objet.

**3.3** L'objet du litige porte ainsi sur la question de savoir si c'est à juste titre qu'intervient la perception subséquente de l'impôt sur les importations, en raison de l'irrespect des conditions du régime d'admission temporaire à l'importation et/ou de la procédure de report de la TVA (cf. infra consid. 5), si le recourant appartient au cercle des assujettis à l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 6), et si l'autorité inférieure a correctement arrêté la valeur des objets concernés par la perception subséquente (cf. infra consid. 7).

Cela étant, il convient dans un premier temps de se déterminer sur les griefs de nature formelle soulevés par le recourant (cf. infra consid. 4).

#### **4.**

Le recourant se plaint, à titre liminaire, d'une violation des garanties générales de procédure et de la maxime inquisitoire. Dans ce cadre, il s'en prend en substance au lien existant entre la procédure de perception subséquente et la procédure pénale administrative menée à son encontre.

**4.1** Dans un premier motif, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir rendu sa décision alors que la procédure de droit pénal administratif était encore pendante. Il estime que, conformément à la volonté du législateur, l'autorité inférieure aurait dû attendre une décision consacrant

la réalisation d'une infraction au droit – ou à tout le moins l'issue des auditions en confrontation – et qu'il était, dans tous les cas, inopportun de rendre en l'état une décision de perception subséquente.

**4.1.1** Dans le cadre d'une procédure de droit pénal fiscal, il s'agit de déterminer, d'une part, s'il y a lieu de percevoir une redevance due – mais qui n'a pas été acquittée en raison d'une infraction – et, d'autre part, s'il faut prononcer une sanction pénale à l'encontre de la personne responsable de cette infraction. Il faut également choisir si ces deux questions vont être tranchées dans la même procédure ou dans deux procédures distinctes et, le cas échéant, quels sont les liens entre ces deux procédures et les décisions qui vont les clore.

Dans un récent arrêt, le Tribunal administratif fédéral a rappelé que, depuis la révision de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010, le législateur a laissé le choix aux autorités fiscales de l'ordre des procédures. Elles peuvent donc très bien les mener en parallèle ou rendre une décision de perception subséquente avant le prononcé de la sanction pénale (cf. arrêt du TAF A-2332/2019 du 1<sup>er</sup> février 2022 consid. 4.2.2). Plus aucune disposition n'impose donc expressément l'ordre des procédures lors de la poursuite d'infractions douanières dès qu'est également en jeu, comme en l'espèce, l'impôt sur les importations.

**4.1.2** Par conséquent, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir mené à son terme la présente procédure avant que ne soit rendue une décision en matière pénale. Le recourant ne peut se prévaloir d'aucun droit sur ce point. Le Tribunal ne voit ainsi aucune raison d'intervenir dans le large pouvoir d'appréciation de l'autorité dans le choix de l'ordre des procédures. En tout état de cause, la presse s'est largement fait l'écho de ce que le recourant avait été sanctionné l'an passé d'une amende au terme d'une procédure fondée sur la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), qu'il s'était résolu à payer (cf. [...], consulté le 30 décembre 2022).

Partant, il s'agit bien plus d'examiner si l'autorité inférieure s'est fondée sur un état de fait complet et si elle ne s'est pas éloignée des principes légaux et jurisprudentiels applicables en matière de perception subséquente de la TVA à l'importation, ce qui sera examiné ci-après (cf. infra consid. 5 ss).

**4.2** Dans un second motif, le recourant se plaint de ce que l'autorité inférieure se serait référée à des éléments du dossier pénal. Il considère

que la présomption d'innocence et son droit à un procès équitable au sens 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) auraient été violés, dans la mesure où elle ne pouvait retenir pour établis des faits pour lesquels il convenait de lui accorder le bénéfice du doute.

**4.2.1** L'art. 6 par. 1 CEDH garantit à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 par. 2 CEDH consacre le principe de la présomption d'innocence et l'art. 6 par. 3 CEDH énumère les droits de tout accusé.

**4.2.2** Cela étant, selon la jurisprudence, la notion de « caractère civil » de l'art. 6 par. 1 CEDH ne vise pas uniquement les contestations de droit privé au sens étroit, mais aussi les actes administratifs adoptés par une autorité dans l'exercice de la puissance publique, pour autant qu'ils produisent un effet déterminant sur des droits de caractère civil (cf. ATF 147 I 153 consid. 3.4.1, 144 I 340 consid. 3.3.4, 137 I 371 consid. 1.3.1, 134 I 140 consid. 5.2). Cette disposition ne trouve pas application dans les procédures fiscales (cf. arrêts de la CourEDH n° 11663/04 *Chambaz c. Suisse* du 5 juillet 2012 ch. 38, n° 44759/98 *Ferrazzini c. Italie* du 12 juillet 2001 ch. 25 ss et n° 12547/86 *Bendenoun c. France* du 24 février 1994 ch. 44 ss) qui n'ont pas non plus un caractère pénal (cf. ATF 147 I 53 consid. 3.4.2, 144 I 340 consid. 3.3.5, 140 I 68 consid. 9.2 et 132 I 140 consid. 2.1). Les procédures en rappel d'impôt n'y sont donc pas soumises (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêts du TF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2, 2P.4/2007 du 23 août 2007 consid. 4.2 et 2A.480/2005 du 23 février 2006 consid. 2.2). L'obligation de s'acquitter d'un impôt ou de redevances d'entrée sans caractère punitif ne constitue donc pas une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH (cf. arrêts du TF 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 4.2 et 2A.580/2003 du 10 mai 2003 consid. 2.3).

**4.2.3** Toutefois, il peut arriver que des droits garantis par l'art. 6 par. 1 CEDH applicables aux procédures pénales fiscales débordent le seul cadre pénal et interagissent avec les procédures purement fiscales. La CourEDH l'admet lorsque des éléments portant sur l'imposition proprement dite (exorbitante au champ de l'art. 6 CEDH) et des éléments liés au contentieux des pénalités fiscales (attribués au volet pénal de l'art. 6 CEDH) se trouvent combinés dans une même instance et qu'il est

impossible de distinguer les phases d'une procédure qui portent sur une « accusation en matière pénale » de celles ayant un autre objet, ce qui peut justifier d'examiner l'ensemble de la problématique sous l'angle de l'art. 6 CEDH (cf. arrêt de la CourEDH n° 73053/01 *Jussila c. Finlande* du 23 novembre 2006 ch. 45). Une violation de l'art. 6 CEDH a notamment été retenue dans les situations où les autorités ont fait pression sur le prévenu en lui infligeant des amendes pour violation d'obligations de procédure afin qu'il leur soumette des documents concernant son revenu et sa fortune, lesquels auraient été susceptibles de l'incriminer pour l'infraction de soustraction d'impôt (cf. arrêts de la CourEDH *Chambaz c. Suisse* précité ch. 53 s. et n° 31827/96 *J.B. c. Suisse* du 3 mai 2001 ch. 66).

**4.2.4** Nonobstant, rappelant la jurisprudence de la CourEDH précitée, le Tribunal fédéral a plusieurs fois confirmé la non-application de l'art. 6 CEDH aux procédures fiscales et relevé que, si les procédures en rappel d'impôt (pour les impôts directs ; pour les impôts indirects, on parle plutôt de perception subséquente ou de reprise d'impôt) et celles relatives à la soustraction fiscale procèdent indéniablement d'un même complexe de faits et sont souvent menées en parallèle, elles donnent lieu à des décisions distinctes qui peuvent être dissociées sans difficulté (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.2 ; arrêt du TF 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 6.5.2). En effet, la décision d'assujettissement à la prestation au sens de l'art. 12 DPA, comme le rappel d'impôt, arrête un montant d'impôt qui n'a pas été perçu. Il ne s'agit pas d'une majoration des contributions visant pour l'essentiel à punir la personne pour empêcher la réitération des agissements incriminés et pouvant, selon la jurisprudence de la CourEDH précitée, conduire à la qualification de la cause en « accusation en matière pénale » (cf. VALÉRIE PU.\_\_\_\_\_, in : Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 103 LTVA n° 4).

**4.2.5** Ainsi, en vertu de l'art. 12 al. 1 DPA, une contribution soustraite peut être perçue après coup ou restituée alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. La créance de perception subséquente est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. L'obligation de fournir la prestation due ne dépend pas de la procédure pénale, ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale. Certes, l'art. 12 DPA figure dans une loi pénale, mais il trouve également application en droit douanier. Cette disposition est une norme fiscale (normale) (*[normale]* Abgabennorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative et non dans une procédure pénale administrative.

**4.2.6** Par conséquent, il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA et, d'autre part, la procédure pénale relative à la soustraction fiscale. Il suit de là que ce ne sont pas les mêmes dispositions procédurales qui s'appliquent. En effet, la première sera régie par la PA, tout comme la procédure de recours devant le Tribunal de céans, alors que c'est la DPA qui gouverne le volet pénal, qui est le seul à être soumis aux garanties de l'art. 6 CEDH.

Ainsi, si la présomption d'innocence préside à l'appréciation des preuves dans le cadre de la procédure pénale administrative et se trouve violée si le juge du fond se déclare convaincu de faits défavorables à l'accusé sur lesquels, compte tenu des éléments de preuve qui lui sont soumis, il aurait au contraire dû objectivement éprouver des doutes (cf. arrêt du TF 2C\_1022/2011 du 22 juin 2012 consid. 6.1), il n'est pas nécessaire, dans la procédure de perception subséquente, que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue. Une telle manière de procéder n'est pas contraire au droit d'être entendu et au droit à un procès équitable garanti par l'art. 29 Cst. (cf. supra consid. 2.5).

**4.2.7** En d'autres termes, le principe de la présomption d'innocence – qui limite la libre appréciation des preuves en droit pénal administratif – et les autres garanties procédurales de la DPA – ne sont pas directement applicables à la présente procédure de perception subséquente. On ne saurait dès lors reprocher à l'autorité inférieure d'avoir procédé à la perception subséquente litigieuse et d'avoir, dans ce contexte, repris certains faits établis durant la procédure pénale et notamment certaines déclarations du recourant devant les autorités de poursuite pénale.

En les appréciant ensuite à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (cf. sur ce point, supra consid. 2.7), et non pas à la lumière des règles du droit pénal, l'autorité inférieure est restée dans le cadre des principes procéduraux applicables à la procédure de perception subséquente.

**4.3** Dans un troisième motif, le recourant se plaint de ce que l'autorité inférieure aurait violé son droit de participer à l'administration des preuves et d'une violation de la maxime inquisitoire. Elle aurait refusé de donner suite à ses offres de preuve et renoncé à l'audition d'employés de la société S. \_\_\_\_\_ au motif qu'il y aurait lieu de craindre qu'ils ne fournissent aux enquêteurs des réponses en faveur de la défense. Le recourant y voit une volonté affichée d'instruire la cause à charge.

**4.3.1** Ceci étant, le Tribunal a déjà rappelé que la valeur probante des témoignages, en particulier ceux émanant de proches de l'administré, était quasi nulle en droit fiscal (cf. supra consid. 2.7). Au demeurant, force est de constater que l'autorité inférieure n'a fait rien de plus que les apprécier de manière anticipée conformément aux règles de la procédure administrative. Elle a, en effet, considéré que les témoignages proposés n'étaient pas de nature à élucider des faits pertinents. Ce faisant, on ne saurait lui reprocher d'avoir violé le droit d'être entendu du recourant et son droit de participer à l'administration des preuves au seul motif qu'elle a procédé à une appréciation anticipée de celles-ci. Au surplus, rien au dossier ne permet de conclure à une volonté marquée de ne procéder qu'à une instruction à charge.

**4.3.2** En effet, la décision renvoie régulièrement à l'avis écrit du recourant, au contenu de ses observations ainsi qu'aux très nombreuses pièces du dossier, dont il a pu prendre connaissance. Elle écarte d'ailleurs plusieurs objets de la perception subséquente. Le Tribunal relève que l'autorité inférieure a ainsi défini les faits qu'elle considérait comme pertinents et estimé que l'état de fait était suffisamment clair pour rendre sa décision en renonçant à des mesures d'instruction complémentaires et en procédant à une appréciation anticipée de celles-ci. Ce faisant, il n'apparaît pas que l'autorité inférieure ait méconnu son devoir d'établir les faits d'office ni omis de porter au dossier les pièces produites par le recourant. Elle n'a donc pas violé la maxime inquisitoire ni les garanties procédurales du recourant, en encore moins son droit d'être entendu.

En réalité, le recourant s'en prend bien plus à une mauvaise constatation des faits pertinents – ce qui relève d'un examen matériel de la décision – qu'à une violation des règles de procédure et de son droit d'être entendu, ce qui sera examiné ci-après.

**4.4** Enfin, dans un dernier grief, le recourant se plaint de ce que l'autorité inférieure lui aurait notifié de manière quasi simultanée 7 décisions concernant plusieurs milliers d'objets. Il y voit une volonté délibérée de l'empêcher de pouvoir faire valoir ses droits. Il n'explique toutefois pas en quoi tel serait le cas, ni quels droits procéduraux auraient été violés.

**4.4.1** Ceci étant, on ne saisit pas quels droits procéduraux du recourant auraient été menacés. Il y a lieu de préciser, à cet effet, que le recourant a déposé, en temps utile des recours contre l'ensemble de ces décisions, qu'il a exposé, à chaque fois, sur plusieurs dizaines de pages et de façon circonstanciée, ses différents griefs, a produit, à leur appui, de nombreux

moyens de preuve et a renoncé à compléter, d'office ou sur requête, son recours. A la lecture du mémoire de recours, il ne fait aucun doute que le recourant a pu saisir la portée de chaque décision reçue et les attaquer en connaissance de cause.

**4.4.2** On ne saurait reprocher, au surplus, à l'autorité inférieure d'avoir rendu plusieurs décisions dans le cadre de l'enquête globale sur les activités du recourant menée à la suite de son intervention du [...] 2017. Le recourant se plaint à le souligner lui-même : l'intervention de l'autorité inférieure porte sur plusieurs milliers d'objets. En cherchant à regrouper ceux-ci en fonction des griefs soulevés par le recourant, de leur nature ou de circonstances similaires entourant leur importation et leur présentation en douane, l'autorité a manifestement cherché à faciliter la tâche au recourant et surtout à son mandataire. On saisit à cet égard mal en quoi la situation du recourant aurait été meilleure si l'autorité inférieure n'avait rendu qu'une seule et unique décision portant sur l'ensemble des objets concernés.

**4.4.3** En réalité, de tels griefs, soulevés sans aucun fondement juridique et sans aucune explication, n'ont pas d'autre but que de jeter un certain discrédit sur le travail de l'autorité inférieure et relèvent de critiques sans fondement. Partant, il n'y a pas lieu de les examiner davantage.

## **5.**

Le recourant se plaint principalement d'une violation des art. 58 LD, 30 et 162 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.1), ainsi que 23, 53 et 63 LTVA, en lien avec une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

**5.1** Il estime que c'est à tort que l'autorité inférieure a retenu que son domicile n'avait aucun rôle commercial et que certains objets lui appartenaient. Il considère que les déclarations en douane ont bel et bien été complétées conformément à la réalité et que les objets exposés à son domicile l'ont été dans le but de les vendre, dans le cadre des activités commerciales de la société S.\_\_\_\_\_. Il fait valoir qu'il importerait peu que les objets concernés aient été exposés dans des galeries, à son domicile ou dans des foires et expositions, dans la mesure où, en aucun cas, le lieu d'utilisation ferait partie des composantes nécessitant, en cas de changement, une modification du régime d'admission temporaire. Il rappelle que la majorité des pièces mises en vente par la société S.\_\_\_\_\_ est entreposée dans des locaux inaccessibles au public et plaide que l'utilisation de son domicile s'inscrit davantage dans un but

commercial que l'entreposage dans un lieu inaccessible au public. Il considère que le but commercial – à savoir la vente des objets en cause – ne serait en rien altéré par son bénéfice personnel consistant à profiter des biens entreposés à son domicile – en tant que vitrine commerciale de la société S.\_\_\_\_\_. Il estime que c'est à tort que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte des nombreuses déclarations en ce sens et qu'elle n'a pas pris en considération les éléments à sa décharge, notamment l'existence du contrat en vue de la consignation-vente de certains objets. Par conséquent, dès lors que les biens concernés par la décision ne feraient pas partie d'une collection personnelle, le recourant considère que les conditions pour bénéficier du régime de l'admission temporaire à l'importation et de la procédure de report de la TVA étaient remplies.

**5.2** Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020] et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

**5.3** De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (art. 50 ss LTVA ; cf. arrêt du TF 2C\_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.1, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.2 et A-1357/2016 précité consid. 5.2.1). La loi sur les douanes s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA).

**5.4** L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférant, est ainsi soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.2, A-957/2019 précité consid. 2.2 et A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019



précité consid. 2.2 et A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations était de 8 % jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (RO 2010 2055) ; depuis cette date, il est de 7,7 % (art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

**5.5** Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (art. 18 et 25 s. LD ; cf. arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 et A-5865/2017 précité consid. 3.2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Handkommentar ZG, art. 34 LD n° 2). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 20 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 précité consid. 3.3.1). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 et A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2).

Les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier – notamment le régime de l'admission temporaire (art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) – sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.3 et A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.3.3). En ce sens, la déclaration a donc un effet constitutif (cf. REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2<sup>e</sup> éd., 2007, n° 698 ; REGINALD DERKS, Zollgesetz, 2009, art. 47 LD n° 15).

**5.6** Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans un territoire douanier que de manière temporaire n'intègrent pas de manière définitive l'économie du territoire concerné, suisse en l'occurrence. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.1, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.6).

**5.6.1** Le régime de l'admission temporaire constitue donc une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont

soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.2, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1).

Ce régime est gouverné entre autres par la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (Convention d'Istanbul, RS 0.631.24) qui vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures. L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (art. 9 et 58 LD, 30 ss OD ; arrêt du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1).

**5.6.2** Les marchandises introduites sur le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour ce régime (art. 58 al. 1 LD ; cf. arrêts du TF 2C\_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2 et 2C\_177/2018 du 22 août 2019 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.6.2). La déclaration en douane pour admission temporaire implique la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle, l'identification des marchandises, la fixation de la durée de l'admission temporaire et l'application des actes législatifs de la Confédération autres que douanières (art. 58 al. 2 LD ; cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1 et A-825/2016 précité consid. 7). Sous réserve de l'art. 54 al. 1 let. d (contre-prestation due en cas d'une éventuelle utilisation des biens importés en admission temporaire), la franchise de l'impôt à l'importation est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. i LTVA. Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier suisse dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD ; cf. arrêt 2C\_97/2020 précité consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-675/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 3.2.2).

**5.6.3** En se fondant sur l'art. 9 al. 1 et 2 LD, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance sur les douanes. Selon l'art. 30 al. 1 OD, les marchandises pour admission temporaire sur le territoire douanier sont admises en franchise si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne (let. a), si elles peuvent être identifiées avec certitude (let. b), si l'admission dure au maximum deux ans (let. c) et si elles sont

réexportées en l'état, étant précisé que l'usage n'est pas réputé modification (let. d).

**5.6.4** La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 (RO 2015 4917), la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisation (art. 162 al. 1 OD ; cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.4). En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (art. 162 al. 4 OD ; cf. arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.8.8).

**5.6.5** En cas de non-déclaration en vue de la mise en libre pratique après la disparition d'une condition matérielle du régime de l'admission temporaire, la naissance de la créance douanière – uniquement suspendue par ledit régime (cf. MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 338 s.) – doit être fixée au moment du franchissement de la frontière (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.8.9, A-6590/2017 précité consid. 3.8.7, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2 et A-2326/2012 précité consid. 6.3.3 ; sur la question relative à l'incertitude de l'usage lors du franchissement de la frontière, cf. arrêt du TAF A-675/2015 précité consid. 3.6.3).

**5.7** Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives parfois aussi appelées directives, circulaires, instructions (cf. ATF 121 II 473 consid. 2b).

**5.7.1** Leur fonction principale est de garantir la prévisibilité administrative et de faciliter le contrôle juridictionnel à travers l'unification et la rationalisation de la pratique (cf. ATAF 2009/15 consid. 5.1). Elles n'acquiescent cependant pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. ATF 114 V 315 consid. 5c ; arrêt du TF 8C\_81/2020 du 3 août 2020 consid. 3.4). Il n'en reste pas moins que les uns et les autres en tiennent largement compte. Dans la mesure où ces ordonnances assurent une interprétation correcte et équitable des règles

de droit, adaptée au cas d'espèce, le juge pourra les prendre en considération (cf. ATF 132 V 121 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 et A-5446/2016 précité consid. 3.1.4). En revanche, il s'assurera qu'elles ne sortent pas du cadre fixé par la norme supérieure ni ne restreignent ou n'étendent son champ d'application. En d'autres termes, à défaut de lacune, il vérifiera qu'elles ne prévoient pas autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1, 123 II 16 consid. 7 et 121 II 473 consid. 2b).

**5.7.2** En l'occurrence, l'OFDF a établi un règlement R-10-60 intitulé « Admission temporaire ». Dernièrement mis à jour le 1<sup>er</sup> janvier 2022 en raison du changement de nom de l'AFD (disponible sur < [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire, consulté le 30 décembre 2022). Il présente toutefois un contenu matériel identique aux règlements précédents. Sa section 3 précise notamment que l'emploi au sens de l'art. 162 al. 1 OD constitue un facteur déterminant pour savoir si le régime de l'admission temporaire peut être appliqué et quelles exigences formelles doivent être remplies. Parmi les emplois envisagés par le règlement figure celui de la vente incertaine (section 3.3). Selon cette section, 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. Cet emploi n'est pas admis si le contrat de vente a déjà été prévu, voire conclu.

Le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine vise donc notamment à permettre au commerce intermédiaire suisse de présenter des marchandises étrangères à des clients potentiels. 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 et 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. course accompagnée effectuée à des fins de test ou 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 (section 3.3.1). Dans un tel cas de figure, il en résulterait l'obligation de présenter une nouvelle déclaration en douane conformément à l'art. 162 OD (cf. supra consid. 5.6.4).

Le délai standard de réexportation ou de réimportation est de deux ans. Des délais plus courts sont applicables selon l'emploi des marchandises et le type de déclaration en douane (section 4.5). Lors de l'importation temporaire pour vente incertaine, le délai de réexportation est fixé à trois mois lorsque les marchandises sont entreposées dans des entrepôts douaniers et des dépôts francs sous douane ; il peut être prolongé une seule fois pour une nouvelle période de trois mois (section 3.3.2 ; ég. pour un extrait du règlement en vigueur à l'époque qui prévoit des délais identiques cf. acte 13.a du dossier annexé à la décision attaquée [ci-après pour les actes du dossier joint à la décision attaquée : l'acte ou les actes ; et pour les annexes à la réponse de l'autorité inférieure : l'annexe ou les annexes]. Dans ce cas, il importe peu que ces biens soient la propriété d'une personne ayant son siège dans le territoire douanier ou dans le territoire douanier étranger.

**5.8** De plus, les importateurs assujettis enregistrés auprès de l'AFC qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective peuvent déclarer l'impôt grevant l'importation de biens dans le décompte périodique qu'ils remettent à l'AFC au lieu de le verser à l'OFDF (report du paiement de l'impôt), pour autant qu'ils importent et exportent régulièrement des biens et qu'il en résulte régulièrement d'importants excédents d'impôt (art. 63 al. 1 LTVA). En ce sens, les dispositions relatives à la procédure de report sont donc restées matériellement identiques lors de passage de l'aLTVA à la LTVA (cf. arrêt du TF 2C\_219/2019 du 27 avril 2020 consid. 7.2.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2015, art. 64 LTVA n° 1).

**5.8.1** L'admission à la procédure de report est soumise à autorisation (art. 117 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA, RS 641.201] ; cf. arrêt du TF 2C\_219/2019 du 27 avril 2020 consid. 7.2.21). Dans ce cadre, il est indispensable que l'assujetti tienne des documents qui vont au-delà des exigences fixées par le droit commercial. Il doit en particulier tenir, pour les biens concernés, un contrôle détaillé de l'importation, du stock et de l'exportation (art. 118 al. 1 let. c OTVA). C'est seulement de cette manière que l'on peut garantir que tous les biens qui parviennent en Suisse ont été dûment et correctement imposés (cf. Avis du Conseil fédéral sur le rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 15 janvier 1997, FF 1997 II 366, p. 395). Dans ce contexte, l'application de la procédure de report ne doit pas compromettre la véritable efficacité de la perception de l'impôt et repose notamment sur le principe de la neutralité

concurrentielle (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, p. 6382).

**5.8.2** Selon la pratique administrative, l'utilisation de la procédure de report dans un cas concret présuppose notamment que le titulaire de l'autorisation soit aussi l'importateur légal des biens importés, c'est-à-dire qu'il puisse en disposer sur le plan économique immédiatement après leur importation (cf. section 2.1 du règlement R-69-08 « Procédure de report – TVA sur les importations », disponible sur < [www.bazg.admin.ch](http://www.bazg.admin.ch) > Documentation > Règlements > R-69 TVA > R-69-08 Procédure de report, consulté le 30 décembre 2022). Cette pratique, coordonnée entre l'AFC et l'OFDF (art. 117 al. 4 OTVA), a pour objectif d'éviter la mise en libre circulation sur le territoire suisse d'un bien non imposé. Il doit donc être établi, sans équivoque, que l'assujetti qui figure en tant qu'importateur dans la déclaration en douane est réellement l'importateur du bien en question (cf. ég. arrêt du TF 2C\_219/2019 précité consid. 7.3). Tel est le cas lorsque le titulaire de l'autorisation est habilité à utiliser les biens importés pour sa propre consommation ou s'il peut les mettre en libre circulation en son propre nom, dans le but, par exemple de les revendre.

En revanche, la procédure de report doit être refusée lorsque le titulaire de l'autorisation ne peut disposer économiquement du bien importé sur territoire suisse, par exemple lorsque l'importation a lieu en son nom, mais pour le compte d'un tiers représenté, ou s'il n'est que l'agent ou l'entremetteur d'une opération impliquant le bien importé (R-69-08 section 2.1 et 2.2). L'OFDF prélève alors l'impôt sur les importations (art. 117 al. 2 OTVA).

Ces conditions s'appliquent également lorsque la procédure de report est accordée à la suite de l'apurement d'un régime douanier assorti d'une dette conditionnelle, par exemple le régime de l'admission temporaire dans le territoire douanier (R-69-08 section 3.4).

**5.8.3** La pratique exposée ci-dessus est conforme au sens et au but de la procédure de report telle qu'elle est prévue par le législateur. Elle vise, en effet, à simplifier le paiement, la déclaration et la détermination de l'impôt sur les importations (cf. arrêt du TF 2C\_219/2019 précité consid. 7.4 ; DIEGO CLAVADTSCHER/SONJA BOSSART MEIER, Verlagerungsverfahren – an der Schnittstelle zwischen Inland- und Einfuhrsteuer, Expert Focus 6-7/2016, p. 454) ; en outre, elle permet aux assujettis d'éviter les inconvénients liés aux intérêts résultant de la perception « ordinaire » de l'impôt sur les importations par l'OFDF (art. 62 al. 1 LTVA ; cf. MÓNIKA

MOLNÁR/STEFAN SCHWALLER, Das Verlagerungsverfahren, Zoll Revue 4/2018 20 ss, p. 21 ; DANIELA PFISTER/RETO ARNOLD, in : Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, mwst.com, Kommentar zum MWSTG, 2000, art. 83 aLTVA n° 1). Il va de soi que ces avantages ne doivent profiter qu'aux personnes qui sont assujetties à l'impôt sur les importations dans le cadre de leur propre activité entrepreneuriale et qui réalisent régulièrement, dans le cadre de cette même activité, des excédents d'impôt préalable importants (cf. arrêt du TF 2C\_219/2019 précité consid. 7.4). La procédure de report n'a ainsi pas pour but de faire bénéficier des avantages précités à des personnes qui n'y sont pas admises ou ne sont pas titulaires d'une autorisation (cf. à ce sujet le rapport du Conseil fédéral du 2 décembre 2016 en réponse au postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national « Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises, système danois », not. p. 18, disponible sur < www.efd.admin.ch > Le DFF > Communiqués du DFF > Autres rapports, consulté le 30 décembre 2022).

Exiger que la personne désignée comme importateur puisse disposer des biens « sur le plan économique immédiatement après leur importation » dans la perspective d'une déduction de l'impôt préalable (art. 28 al. 1 let. c LTVA) constitue ainsi, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF 2C\_219/2019 précité consid. 7.4), une concrétisation convaincante des prescriptions légales. Il n'y a donc aucune raison d'interpréter l'art. 63 al. 1 LTVA différemment de la pratique administrative susmentionnée (cf. supra consid. 5.8.2 ; ég. sur l'importance des ordonnances administratives, cf. ATF 142 V 425 consid. 7.2, 142 II 182 consid. 2.3.3, 141 V 139 consid. 6.3.1 et 140 V 543 consid. 3.2.2.1 ; ATAF 2009/15 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 et A-5446/2016 précité consid. 3.1.4).

**5.9** En l'espèce, il s'agit donc de déterminer, à la lumière de l'ensemble des principes qui précèdent, si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que les conditions du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et de la procédure de report de la TVA, revendiqués et obtenus par la société S. \_\_\_\_\_, n'étaient pas remplies.

En l'occurrence, il ressort des pièces du dossier que les objets concernés par la décision attaquée sont, pour la grande majorité, arrivés en Suisse pour être entreposés en dépôt franc sous douane, puis ont été transférés au domicile privé du recourant après avoir été déclarés sous le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine ou mis en libre

pratique au bénéfice de la procédure de report de la TVA. Ils sont ensuite restés au domicile du recourant jusqu'à la date de leur séquestre douanier, le [...] 2017. Quelques pièces de monnaie concernées par la décision attaquée ont cependant été acquises postérieurement à l'intervention de l'autorité inférieure du [...] 2017. Elles ont toutefois été retenues dans la présente décision sur la base des documents saisis sur le serveur de la société S.\_\_\_\_\_ ou remis par le recourant lui-même. Cet état de fait ne souffre d'aucune contestation de la part du recourant et n'a jamais été remis en cause tout au long de la procédure.

Demeurent en revanche litigieux le fait de savoir à quel point la société S.\_\_\_\_\_ a entrepris des démarches commerciales en vue de vendre les objets concernés par la décision attaquée et celui de savoir si l'appartement privé du recourant était effectivement utilisé par cette dernière pour leur exposition commerciale ou s'ils ont été, en réalité, transportés à son domicile pour son propre usage privé.

**5.10** Dans un premier grief, le recourant soutient que son appartement était utilisé par la société S.\_\_\_\_\_ pour l'exposition commerciale des objets concernés par la décision attaquée et qu'il n'était donc pas libre d'en disposer. Ce serait donc à tort que l'autorité inférieure aurait conclu qu'ils étaient destinés à son propre usage et que les pièces de monnaie antiques faisaient partie de sa collection privée.

**5.10.1** Il sied de s'intéresser, dans un premier temps, à la question de savoir si le domicile privé du recourant a été effectivement utilisé par la société S.\_\_\_\_\_ pour l'exposition commerciale d'objets d'art.

**5.10.1.1** Dans ce contexte, on peut relever qu'une partie des biens faisant l'objet de la décision attaquée a été laissée au domicile privé du recourant pendant plusieurs années, soit une période qui ne saurait être qualifiée de négligeable. Cette période s'est du reste terminée en raison du séquestre douanier des objets concernés. Il ressort du dossier que certains objets stockés au domicile du recourant ont, par la suite, été vendus. Toutefois, tout laisse à penser qu'ils ont servi à l'ornement continu du domicile privé du recourant qui pouvait en jouir librement. Ce sentiment est d'ailleurs renforcé par les nombreuses photographies versées au dossier qui laissent entrevoir que certains objets étaient exposés dans un cadre familial, par exemple entourés de photos de famille, de dessins d'enfants (cf. p. ex. [...]), de cartes de vœux (cf. p. ex. [...]) ou encore entreposés dans le coin à manger (cf. p. ex. [...]) ou dans la chambre à coucher au milieu de livres, de crayons de couleurs ou de médicaments (cf. p. ex. [...]).



On retrouve également certains objets posés sur des supports servant également indifféremment de range clé ou de range courrier (cf. p. ex. [...]). Au surplus, interrogé par le Ministère public [de M. \_\_\_\_\_] le 8 décembre 2017 sur les pièces de monnaie antiques se trouvant chez lui, le recourant a répondu qu'il s'agissait d'objets de collection, qu'elles étaient pour lui et pour sa famille et que, si elles se trouvaient à son domicile, c'était parce qu'il aimait bien les regarder (cf. [...]).

La durée d'exposition des objets au domicile privé du recourant, leur configuration d'exposition, ainsi que les propres déclarations du recourant devant le Ministère public [de M. \_\_\_\_\_] tendent donc à retenir que les objets concernés par la décision attaquée n'ont pas été transportés à son domicile dans le but d'être présentés à la vente, mais plutôt afin de servir l'usage privé du recourant. Ce dernier a, en effet, indéniablement été habilité à les exposer et les contempler pendant une période de temps significative.

Ceci étant, bien que les éléments décrits ci-dessus constituent un indice de ce que les objets concernés ont été importés à l'intention du recourant à titre personnel, ils ne suffisent pas, à eux seuls, pour conclure que la société S. \_\_\_\_\_ n'aurait entrepris aucune démarche commerciale pour tenter de les vendre. Il convient donc de s'intéresser en détail aux différents arguments soulevés par le recourant et aux pièces qu'il a versées au dossier.

**5.10.1.2** Afin de démontrer l'utilisation commerciale de son domicile privé par la société S. \_\_\_\_\_ dans le cadre de la vente d'objets archéologiques et de pièces de monnaie antiques, le recourant a produit le procès-verbal d'une audition du directeur de la société S. \_\_\_\_\_, ayant eu lieu le 29 novembre 2018 en lien avec la procédure diligentée à son encontre (cf. [...]). Lors de cette audition, le directeur de la société S. \_\_\_\_\_ a notamment affirmé ce qui suit :

A ma connaissance et dans le cadre de l'activité commerciale de [la société S. \_\_\_\_\_], il est arrivé que des objets confiés à [la société S. \_\_\_\_\_] soient exposés au domicile [du recourant] où il recevait un certain nombre de clients. Ainsi, le domicile [du recourant] avait une fonction de show-room.

Pour répondre à la question de [l'avocat du recourant], un certain nombre d'objets ont été vendus, suite à des présentations au domicile [du recourant].

Dans le monde de l'art, il n'est pas exceptionnel que des Galeristes procèdent de la sorte, qu'ils mettent en situation à leur domicile des objets qu'ils commercialisent afin de les vendre. Ce processus est réalisé sur rendez-vous

ou sur événements. Je relève que l'entrée de la Galerie à la rue Verdaine n'est pas accessible à tout un chacun, étant donné que l'entrée est verrouillée et dispose d'une sonnette pour des raisons de sécurité. [...].

Vous me demandez comment était réalisée la facturation lors de ventes au domicile [du recourant], je vous réponds : que les ventes se passaient comme celles réalisées à la Galerie [de la société S.\_\_\_\_\_] et la facturation également. [...].

Je peux également mentionner qu'il est arrivé également à la Galerie ou à [la société S.\_\_\_\_\_] de vendre des objets sans que le client final ne voie l'objet de visu (par internet, par échange électronique). Egalement, pour ce genre de vente, la facturation a été faite de manière traditionnelle comme mentionné.

A contrario, si les objets n'avaient pas été présentés au domicile [du recourant], les ventes qui en ont découlés ne se seraient certainement jamais réalisées ([...])

Afin d'appuyer ces allégations, le recourant a également produit une attestation établie par C.\_\_\_\_\_, un collectionneur d'art et client de la société S.\_\_\_\_\_, dans le cadre de la présente procédure (cf. [...]). Celui-ci y atteste que :

Les pièces antiques reproduites en annexe (Pièce A) m'ont été présentées à la vente par [la société S.\_\_\_\_\_] , représentée par [le recourant], au domicile de ce dernier, sis [adresse du recourant] ;

C'est dans ce même contexte et lieu que j'ai notamment fait l'acquisition des objets antiques également listés en annexe (Pièce B). D'ailleurs, je puis confirmer que toutes les œuvres que j'ai acquies [sic] auprès de [la société S.\_\_\_\_\_] à M.\_\_\_\_\_, l'ont été à partir du domicile [du recourant], occasionnellement [à l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] , mais jamais suite à leur présentation à la galerie [de la société S.\_\_\_\_\_] .

De surcroît et à l'appui de ces deux affirmations, le recourant a versé au dossier une liste de 23 objets qui auraient été vendus par la société S.\_\_\_\_\_ depuis son domicile (cf. [...]). Il a également produit les extraits de la base de données de la société S.\_\_\_\_\_ correspondant à ces objets (cf. [...] ; ég. sur cette base de données, cf. [...]).

**5.10.1.3** Il convient tout d'abord de s'intéresser aux extraits de la base de données produits par le recourant et qui correspondraient, selon ses dires, à des objets par la société S.\_\_\_\_\_ depuis son domicile privé.

Tout d'abord, il y a lieu de relever qu'un historique de l'emplacement des objets (« Previous locations » [emplacements précédents]) figure sur chaque extrait. Le recourant a confirmé qu'il s'agit de « [l']endroit où se

trouve un objet en temps réel » (cf. [...]). Son avocat a également précisé, au cours de l'audition du directeur de la société S.\_\_\_\_\_, que « les fiches devraient comporter le lieu de localisation de l'objet » (cf. [...]). Le directeur de la société S.\_\_\_\_\_ a confirmé qu'il s'agit du lieu où « se trouve / trouvait l'objet » (cf. [...]).

Sur les deux premiers extraits produits par le recourant ([...]), il est fait mention de l'emplacement « A.\_\_\_\_\_ », à savoir le prénom du recourant, sous la rubrique « Previous locations [emplacements précédents] ». Selon le cours ordinaire des choses et l'expérience générale de la vie, il peut être compris de là que ces objets ont été en possession du recourant. Le recourant a d'ailleurs confirmé dans son mémoire de recours que cet acronyme se référait bien à lui (cf. [...]). En cours d'audition, Q.\_\_\_\_\_, la directrice de la société [...] SA jusqu'en 2017, a également déclaré que cette mention avait été utilisée pour des pièces de monnaie en sa possession, peu importe qu'elles aient été à son domicile, dans ses poches, à la galerie ou dans sa voiture (cf. [...]). Cette société s'occupait notamment de la logistique pour les sociétés S.\_\_\_\_\_ et V.\_\_\_\_\_ principalement, y compris de la gestion des stocks des objets archéologiques entreposés [dans l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] (cf. [...]). Elle était étroitement liée au recourant ; Q.\_\_\_\_\_ déclarait que « J'étais directrice, c'est clair mais je tiens à vous préciser que j'étais un 'pion' placé à cette place par [le recourant]. J'avais un chef et c'était [le recourant]. C'est lui qui prenait toutes les décisions. Moi je n'avais aucun pouvoir décisionnel » (cf. [...]).

Ces deux extraits portent ensuite la mention « Dispatched [expédié/envoyé] », tout comme les extraits concernant d'autres biens vendus. Les objets en question ([...]) n'ont ainsi plus été en possession du recourant et ont bien été expédiés à leur acquéreur, le recourant ayant précisé que cette mention signifie « qu'on perd la main sur un objet. Physiquement l'objet n'est plus en possession de [la société S.\_\_\_\_\_] » (cf. [...]).

Des mentions identiques (« A.\_\_\_\_\_ » et « Dispatched ») figurent sur trois autres extraits produits par le recourant ([...]). De plus, l'extrait du bien n° [...], mentionné dans le recours, apparaît manquant dans le dossier de l'autorité de céans. Dans la mesure où le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer l'origine de cette absence quand bien même elle se répète dans l'ensemble des procédures de recours parallèles, il peut être considéré, compte tenu du temps écoulé depuis le dépôt du recours et du principe de célérité de la procédure et sans que cela n'influe significativement le sort

de la cause, que ce bien provenait également du domicile privé du recourant. Cela porte donc à six le nombre d'objets d'art pour lesquels il est clairement attesté qu'ils ont été stockés au domicile privé du recourant ou qu'ils étaient en sa possession avant d'être vendus par la société S.\_\_\_\_\_.

Cela étant, pour les 17 autres extraits produits par le recourant, il n'est pas fait mention que les objets concernés étaient ou auraient été stockés à son domicile privé (i.e. absence de mention « A.\_\_\_\_\_ »).

En effet, s'agissant des objets n° [...] et n° [...] (cf. [...]), il ressort des extraits produits qu'ils étaient stockés auprès de la société S.\_\_\_\_\_, soit à la galerie à la Rue [...] à M.\_\_\_\_\_ (mention « S. » qui signifie S.\_\_\_\_\_ ; cf. [...]). L'objet n° [...] était, quant à lui, stocké dans un lieu désigné par la mention « D.\_\_\_\_\_ » (le nom d'un fournisseur à Bruxelles, représentant une galerie ; entreposé auprès d'un transitaire ; cf. [...]) et ceux portant les n° [...] étaient entreposés [à l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] (mention « P. » ; cf. [...]). Enfin, aucun lieu n'est mentionné pour trois objets préalablement à leur expédition ([...]), de sorte qu'il n'est pas possible d'en tracer l'origine.

Il existe donc des incohérences entre les allégations du recourant et les pièces produites par ce dernier à leur appui. Le recourant ne fournit aucune explication sur ces incohérences et la manière dont il y aurait lieu de les comprendre. Le Tribunal a d'abord émis l'hypothèse que les extraits ne mentionnaient que le dernier lieu de stockage des objets d'art et que ceux-ci étaient retournés en entrepôt ou auprès de la société S.\_\_\_\_\_ après avoir été entreposés un temps au domicile privé du recourant. Cela étant, on constate, par exemple, que l'objet n° [...] a été déplacé (mention « moved on » sur les extraits) auprès de la société S.\_\_\_\_\_ le 24 août 2011, mais expédié à son acquéreur uniquement le 16 février 2016, soit près de cinq ans plus tard. Ce schéma se reproduit pour la majorité des autres objets (p. ex. [...]).

Lors de son interrogatoire du 12 décembre 2017, le recourant a, au surplus, confirmé la possibilité d'afficher les derniers 5 emplacements dans le système informatique (cf. [...]). Cette limite n'est, en l'occurrence, atteinte pour aucun des objets susmentionnés. Le Tribunal note donc que, pour ces objets, un temps non négligeable s'est écoulé entre le moment où ceux-ci ont été dernièrement stockés [dans l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] , auprès de la société S.\_\_\_\_\_ ou dans un autre lieu que le domicile privé du recourant, et la date de leur expédition effective à leur acquéreur.

Un tel constat ne permet pas de retenir que ce serait grâce à un séjour préalable – et non mentionné sur l'extrait de la base de données – au domicile privé du recourant que les objets en question ont trouvé un acquéreur. On peine, en tout état de cause, à accorder un certain crédit aux allégations du recourant à la lumière des pièces produites, en particulier lorsque celui-ci déclarait que la base de données doit indiquer « en temps réel » le lieu de situation des objets d'art (cf. [...]).

**5.10.1.4** A cet effet, l'attestation établie en date du 23 avril 2020 par C.\_\_\_\_\_ (cf. [...]) ne lui est pas d'un plus grand secours. Il sied de rappeler, à cet égard, que la valeur des témoignages est quasi nulle en droit fiscal, ce d'autant plus lorsqu'ils sont condensés dans une attestation établie après coup (cf. supra consid. 2.7), dans le cadre de la procédure de recours et à la demande du recourant dans le but d'appuyer ses allégations, comme c'est le cas de l'attestation susmentionnée.

Ceci étant, il y a lieu de s'intéresser plus particulièrement aux objets mentionnés dans l'annexe B de dite attestation. Cette annexe listerait les objets vendus à son auteur depuis le domicile privé du recourant. A titre liminaire, on notera que l'ensemble des objets mentionnés dans cette annexe ont déjà été discutés par le Tribunal de céans dans les considérants qui précèdent (cf. supra consid. 5.10.1.3). Le recourant a produit, en effet, les extraits correspondants de la base de données de la société S.\_\_\_\_\_. Le Tribunal constate que l'annexe B mentionne 19 objets acquis par C.\_\_\_\_\_ et relève que les extraits de 14 de ces objets ne mentionnent pas un lieu de situation au domicile privé du recourant (i.e. absence de toute mention « A. »).

Ainsi, il ressort des documents produits par le recourant lui-même que, sur les 6 objets d'art pour lesquels il y a lieu d'admettre qu'ils ont effectivement été stockés au domicile du recourant préalablement à leur acquisition, 5 d'entre eux – soit la quasi-totalité – ont été acquis par C.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). En revanche, la majorité des objets que ce dernier a acquis – soit 13 sur 19 – étaient entreposés à la galerie de la société S.\_\_\_\_\_, [dans l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] ou dans un lieu autre que le domicile privé du recourant. En ce sens, les constatations propres du Tribunal abondent dans le sens des conclusions de l'autorité inférieure à la suite de l'examen des pièces acquises par C.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). On ne saurait donc lui reprocher d'avoir retenu qu'une éventuelle vente depuis le domicile du recourant avait été insuffisamment documentée pour une grande partie des objets concernés.

Il suit de là que l'attestation établie le 23 avril 2020 par C.\_\_\_\_\_ ne saurait remettre en cause la conclusion selon laquelle il n'est pas possible de retenir que ce serait grâce à un séjour à son domicile privé que la majorité des objets d'art mentionnés par le recourant à titre d'exemple aurait trouvé un acquéreur. Là encore, compte tenu des nombreuses incohérences entre les allégations du recourant et les pièces figurant au dossier, on peine à lui accorder un certain crédit.

**5.10.1.5** Quant aux déclarations du directeur de la société S.\_\_\_\_\_ (cf. [...]), elles ne font que confirmer ce qui précède, c'est-à-dire qu'il arrive parfois que certains objets soient mis en situation au domicile des galeristes.

**5.10.1.6** Sur le vu de ce qui précède, s'il faut bien admettre que le domicile privé du recourant a pu servir, à quelques occasions, pour l'exposition d'objets d'art destinés à la vente (cf. supra consid. 5.10.1.3), ces occasions ont été considérablement moins nombreuses que ce que le recourant laisse entendre et ne concernaient, pour une très large majorité d'entre elles, qu'un seul client (cf. supra consid. 5.10.1.3 et 5.10.1.4).

Dans une telle constellation, on ne saurait conclure que le domicile privé du recourant consiste en un local commercial régulier de la société S.\_\_\_\_\_. Le fait qu'il ait pu servir à de rares occasions à l'exposition d'objets destinés à la vente ne suffit pas non plus pour admettre que la société S.\_\_\_\_\_ procéderait activement à des démarches commerciales en vue de vendre les objets entreposés au domicile privé du recourant ni que l'ensemble des antiquités s'y trouvant sont à vendre.

**5.10.2** Il convient donc d'examiner, dans un deuxième temps, si d'autres éléments au dossier démontreraient l'existence de démarches commerciales entreprises par la société S.\_\_\_\_\_ en vue de la commercialisation des objets d'art entreposés au domicile privé du recourant et, plus spécifiquement, des objets concernés par la décision attaquée.

**5.10.2.1** A cet effet, dans le cadre de ses déterminations du 24 avril 2020, reprises dans le cadre de son recours, le recourant a notamment développé et précisé les démarches effectuées pour certains objets concernés par la présente procédure.

Ainsi, il y a d'abord lieu de relever que des recherches documentaires et historiques ont été effectuées sur les objets n° [...]. L'autorité inférieure ne

le conteste d'ailleurs pas. Le résultat de ces recherches a parfois été publié dans des catalogues et la société S. \_\_\_\_\_ s'est assurée de l'absence de prétention sur les objets en question en consultant le registre « Art Loss ». Ces objets ont également été présentés lors de quelques expositions, ainsi qu'à des acheteurs potentiels (cf. [...]). Là non plus, ce point ne souffre d'aucune contestation de la part de l'autorité inférieure. On notera d'ailleurs que l'objet n° [...] a été vendu le 8 octobre 2018. Cela étant, le Tribunal relève que ces démarches ont largement eu lieu avant le transfert des biens au domicile du recourant, à l'exception de l'objet n° [...] présenté dans le cadre de la manifestation « Art en Vieille Ville » en 2015. Les biens sont ensuite restés au domicile privé du recourant jusqu'à leur mise sous séquestre le [...] 2017 (cf. [...]). Ainsi, si de telles démarches pourraient justifier l'application du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine jusqu'au transfert des biens au domicile privé du recourant, le fait qu'aucune démarche n'ait été ensuite entreprise après ledit transfert plaide en faveur de ce que les biens en question n'étaient ensuite plus destinés à la vente incertaine, mais que la faculté d'en disposer était passée durablement au recourant qui pouvait en profiter à titre privé à sa guise.

Il ressort également du dossier que des recherches ont été effectuées sur l'objet n° [...] en 2009 et que le recourant a cherché à le commercialiser en le mettant en consignation pour vente (cf. [...]). Toutefois, le bien en question était à l'époque entreposé en dépôt franc sous douane pour l'exportation. Il n'est revenu en Suisse, pour être placé à nouveau en dépôt franc sous douane, que le 17 avril 2014 (cf. [...]). Ce n'est finalement que le 5 octobre 2016 qu'il a été déclaré à l'importation en admission temporaire pour vente incertaine et a été transféré au domicile privé du recourant (cf. [...]). De telles démarches effectuées plusieurs années avant l'importation temporaire du bien concerné ne sont d'aucune pertinence pour justifier du bien-fondé dudit régime.

Il en va de même de l'objet n° [...]. Des recherches ont été effectuées en vue de le commercialiser en mars 2005 (cf. [...]), ainsi qu'en mars 2006 ([...]). Toutefois, l'objet est resté entreposé en dépôt franc sous douane jusqu'à son importation temporaire pour vente incertaine le 3 décembre 2013, soit près de huit ans plus tard (cf. [...]). On ne saurait de bonne foi considérer que de telles démarches sont pertinentes pour l'issue du litige.

A l'opposé, dans d'autres cas, les démarches pour vendre certains objets ont été effectuées bien après leur saisie par l'autorité inférieure. Il en va ainsi notamment des objets n° [...] (cf. [...]). De telles démarches

effectuées après le séquestre douanier des biens concernés, alors que le recourant était au fait de ce qu'une procédure de perception subséquente de l'impôt sur les importations était ouverte à son encontre, ne sauraient justifier que les biens concernés aient été conservés au domicile privé du recourant pendant un laps de temps non négligeable sans qu'aucune démarche ne soit entreprise. En réalité, le Tribunal voit davantage dans les démarches entreprises tardivement une façon pour le recourant de se dédouaner de son comportement et de plaider une dernière fois sa cause devant les autorités compétentes. Il n'y a donc pas lieu de s'y attarder davantage.

**5.10.2.2** Le recourant se réfère ensuite à l'annexe A de l'attestation établie en date du 23 avril 2020 par C.\_\_\_\_\_ (cf. [...]), qui comprendrait la liste des antiquités qui lui auraient été présentées à la vente par la société S.\_\_\_\_\_ depuis le domicile privé du recourant. A titre liminaire, il peut être renvoyé aux considérants qui précèdent sur la valeur probante à attribuer à une telle attestation (cf. supra consid. 5.10.1.4 en lien avec le consid. 2.7). Ceci étant, le Tribunal relève que dite annexe liste des objets pour lesquels il a déjà été retenu ci-dessus que des démarches avaient été entreprises en vue de les vendre et que les objets en cause avaient été présentés à quelques acheteurs, dont notamment C.\_\_\_\_\_, mais que ces présentations avaient soit été effectuées avant le transfert de l'objet au domicile du recourant, soit après l'intervention de l'autorité inférieure du [...] 2017. Il s'agit entre autre des objets n° [...]. Le Tribunal s'est déjà exprimé sur le crédit qu'il y avait lieu d'accorder aux démarches effectuées bien avant le transfert du bien concerné au domicile du recourant ou après l'intervention de l'autorité inférieure. En ce sens, l'attestation établie par C.\_\_\_\_\_ n'apporte rien de plus.

Au surplus, le Tribunal relève d'abord que, s'agissant de l'objet n° [...], l'autorité inférieure a retenu qu'il avait été transporté chez le recourant entre le 10 juillet 2015 et la date de son séquestre douanier le [...] 2017. Le recourant allègue que l'objet aurait d'abord été présenté en 2012 à C.\_\_\_\_\_ ([...]). Or, il ressort des documents retrouvés sur les serveurs de la société S.\_\_\_\_\_ que l'objet en question se trouvait encore à la galerie le 10 juillet 2015. On ne saurait donc retenir que l'objet a été présenté à C.\_\_\_\_\_ depuis le domicile du recourant en 2012 (cf. [...]). Une telle conclusion est d'ailleurs confortée par le fait que l'objet en question n'a été déclaré pour la première fois en admission provisoire que le 30 juillet 2013, de sorte qu'il n'aurait pu se trouver en 2012 au domicile privé du recourant, soit sur territoire douanier suisse, sauf à y être entré de façon irrégulière (cf. [...]).



Il en va de même de l'objet n° [...]. Le recourant allègue que l'objet aurait d'abord été présenté en 2013 à C.\_\_\_\_\_ ([...]). Or, il ressort du dossier que le bien en question n'a été acquis que le 26 novembre 2013 lors d'une vente aux enchères (cf. [...]) et que les sociétés du recourant ont été mises en demeure de s'acquitter du prix de vente par courrier recommandé du 4 mars 2014 (cf. [...]). De plus, l'objet en question a été importé pour la première fois en admission temporaire le 16 avril 2016 (cf. [...]), de sorte qu'il n'aurait pu se trouver au domicile privé du recourant, soit sur territoire douanier suisse, sauf à y être entré de façon irrégulière (cf. [...]). A ce propos, on ne peut s'empêcher de relever qu'il ressort des documents retrouvés sur les serveurs de la société S.\_\_\_\_\_ que l'objet en question se trouvait à la galerie le 10 juillet 2015. Or, il n'avait pourtant pas encore été présenté en douane.

Ainsi, vu les nombreuses incohérences entre les déclarations de C.\_\_\_\_\_, les propres déclarations et affirmations du recourant dans le cadre de son recours et notamment les formulaires attestant des premières importations temporaires sur le territoire douanier suisse, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir remis en doute le contenu des déclarations du recourant et le contenu de l'attestation établie par C.\_\_\_\_\_. En effet, soit les biens ont été présentés à C.\_\_\_\_\_ au domicile privé du recourant préalablement à leur première admission temporaire à l'importation – et dans ce cas-là le nombre d'infractions à constater serait sensiblement plus élevé que ce que l'autorité inférieure a retenu –, soit les allégations du recourant dans son mémoire de recours ne reposent sur aucun fondement et il y a lieu de retenir que les biens en question n'ont jamais été présentés à C.\_\_\_\_\_ depuis le domicile privé du recourant, mais tout au plus depuis leur lieu de stockage, à savoir en dépôt franc sous douane.

Ceci étant, quand bien même il y aurait lieu d'admettre que certains objets ont été présentés à la vente à C.\_\_\_\_\_ depuis le domicile privé du recourant, il y a lieu de rappeler que la très grande majorité des objets d'art effectivement vendus depuis le domicile privé du recourant et pour lesquelles il existe une documentation suffisante ont été acquis par C.\_\_\_\_\_ (cf. supra consid. 5.10.1.4). Il s'agit, par conséquent, d'une situation particulière et ni le Tribunal, ni l'autorité inférieure ne remettent en cause que des objets stockés au domicile privé du recourant aient pu être présentés à des proches à l'occasion de quelques réjouissances. Ceci étant, de telles démarches n'ont rien de commercial. Elles ne suffisent pas à emporter la conviction du Tribunal que de sincères démarches commerciales, à savoir régulières, actives et à l'attention d'un large public,

ont été entreprises pendant que les objets en question étaient entreposés au domicile privé du recourant.

En tout état de cause, elles ne seraient pas non plus en mesure de démontrer à satisfaction l'existence de telles démarches pour d'autres objets que ceux spécifiquement mentionnés par C.\_\_\_\_\_ dans son attestation. En effet, le fait que des antiquités aient pu être présentées à C.\_\_\_\_\_ ou à d'autres personnes depuis le domicile privé du recourant ne signifie pas pour autant que l'ensemble des objets concernés par la décision attaquée aient été régulièrement proposés à la vente. Quoi qu'en pense le recourant, il ne s'agit en effet pas d'établir le rôle de « show-room » de son appartement dans un contexte général et abstrait, mais de déterminer si, dans le cas concret, les objets concernés par la décision attaquée ont pu faire l'objet de démarches commerciales actives entreprises depuis le domicile du recourant. 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. En cela, force est donc de constater que ni l'attestation de C.\_\_\_\_\_, ni son éventuelle audition ne lui sont d'un très grand secours.

**5.10.2.3** Le recourant se fonde encore sur le procès-verbal de l'audition du directeur de la société S.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). Il convient toutefois de relever que celui-ci mentionne tout au plus que « [c]ertains objets ont également été réceptionné[s] au domicile [du recourant] » et que « il est arrivé que des objets confiés à [la société S.\_\_\_\_\_] soient exposés au domicile [du recourant] » ([...]), sans préciser si cette affirmation concernait également les objets visés par la décision attaquée, si la société S.\_\_\_\_\_ entreprenait des démarches commerciales en vue de les vendre ou si le recourant se contentait de stocker chez lui des objets non destinés à être revendus. En ce sens, les déclarations susmentionnées n'apportent donc aucune clarification supplémentaire. Ceci étant, en tout état de cause, on peut craindre que les réponses données par le directeur de la société S.\_\_\_\_\_ le 29 novembre 2018 aient été dirigées par la défense des intérêts du recourant. Ces réponses ont, au demeurant, été données à la suite d'une question du mandataire du recourant. Il suit de là qu'on ne saisit pas non plus en quoi sa nouvelle audition par l'autorité inférieure ou le Tribunal de céans permettrait d'apporter des éléments de fait nouveaux et surtout pertinents.

**5.10.2.4** Quant aux factures relatives à l'acquisition de certains objets non concernés par la décision attaquée et produites par le recourant (cf. [...]),

on peine à saisir en quoi elles seraient de nature à démontrer que les biens concernés par la décision attaquée auraient été effectivement présentés à la vente. Ces factures concernent d'ailleurs, pour certaines, des objets dont il est établi qu'ils n'étaient pas stockés au domicile privé du recourant (sur ce point, cf. supra consid. 5.10.1.3).

Il n'en va d'ailleurs pas autrement des exemples de factures produits par le recourant en lien avec la vente de pièces de monnaie (cf. [...]) et des exemples de mises en consignation de telles pièces auprès de numismates et sociétés de ventes aux enchères. Les documents présentés ne mentionnent en effet aucun numéro de classement, de sorte qu'il est impossible de savoir s'ils concernent des pièces ayant fait l'objet de la décision attaquée ou non. En réalité, le recourant ne l'allègue pas puisqu'il se contente de produire ces factures à titre exemplatif.

Au surplus, quoi qu'en pense le recourant, l'autorité inférieure n'a jamais nié l'existence d'une certaine activité commerciale déployée par la société S.\_\_\_\_\_. Elle a reconnu le fait qu'il lui arrivait de vendre certains objets ainsi que d'en mettre ou d'en recevoir d'autres en consignation dans le but de les vendre. Toutefois, elle a retenu que les biens concernés par la décision attaquée n'avaient pas fait l'objet, *in casu*, de telles démarches et qu'ils avaient été importés en Suisse, non pas dans ce but, mais pour satisfaire le « goût du beau » du recourant et enrichir sa collection personnelle.

**5.10.2.5** En définitive, vu notamment les incohérences et les contradictions entre les déclarations du recourant et les pièces versées au dossier, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que la société S.\_\_\_\_\_ n'avait pas effectué suffisamment de démarches commerciales en vue de vendre les objets visés par la décision attaquée et qu'ils avaient été transportés au domicile du recourant pour son usage privé.

Il y a donc lieu de confirmer cette analyse et de considérer qu'en laissant les biens concernés par la décision attaquée en possession du recourant durant un laps de temps non négligeable sans entreprendre de véritables et sérieuses démarches commerciales, sauf bien après l'intervention de l'autorité inférieure du [...] 2017, la société S.\_\_\_\_\_ n'a pas utilisé l'appartement du recourant dans l'intention de vendre les biens susmentionnés. Elle ne pouvait, en effet, pas en disposer librement. Le fait qu'un des biens ait quitté le domicile du recourant pour être présenté dans le cadre d'une exposition ne suffit pas à modifier cette conclusion. On ne saurait en effet assimiler une présentation au public à des démarches

commerciales en vue d'une vente. Il existe effectivement un régime d'admission temporaire spécifique à l'exposition de biens culturels, séparé du régime d'admission temporaire pour vente incertaine et pour lequel les conditions d'admission sont différentes.

Ainsi, même dans l'hypothèse où les objets visés par la décision attaquée devaient finir par être vendus à des tiers et remplacés par d'autres, il n'en demeure pas moins que le recourant a largement pu en profiter pour satisfaire son « goût du beau ». En parlant des pièces de monnaie concernées, il a d'ailleurs déclaré devant le parquet [de M. \_\_\_\_\_] qu'elles étaient « pour [lui], pour [sa] famille » et qu'elles se trouvaient chez lui parce qu'il « aim[ait] les regarder » et non pas parce qu'il « en fai[sait] commerce » ou pour les « montrer à des acheteurs » (cf. [...]).

Quant aux objets archéologiques, au vu de la documentation photographique de la perquisition du domicile privé du recourant, ils ne sont manifestement pas exposés de façon à créer une convivialité propice à la vente ; ils le sont dans un cadre beaucoup trop familier, cadre qui renvoie même un sentiment envahissant de promiscuité. On saisit mal comment de potentiels clients, intéressés par des objets d'exception susceptibles de trouver leur place dans un musée ou dans une exposition, puissent se sentir à l'aise en entrant ainsi dans l'intimité de l'appartement du recourant pour y voir des objets posés pêle-mêle à côté de photos de famille, de médicaments ou d'objets quotidiens en tout genre. En réalité, il ressort de cette même documentation photographique une absence complète de mise en avant de certains objets archéologiques, ce qui ne saurait leur rendre hommage compte tenu du poids de leur histoire (cf. sur ce point, le rapport d'expertise historique, [...]).

De telles déclarations – couplées à la présentation des objets au domicile du recourant et aux divergences constatées entre les allégations du recourant et les éléments versés par ce dernier au dossier – plaident largement en faveur de la position de l'autorité inférieure. A cet égard, les tentatives du recourant de relativiser les constats de l'autorité inférieure ne lui sont pas d'un grand secours. En réalité, tout indique que les objets archéologiques et pièces de monnaies antiques qui figurent dans la décision attaquée étaient destinés à son usage privé et familial et exposés de façon à lui permettre d'en profiter agréablement.

**5.10.3** Reste à déterminer, dans un troisième et dernier temps, si d'autres éléments tendent à infirmer ce point de vue.

**5.10.3.1** Dans ce contexte, le recourant estime que la décision retiendrait à tort que les objets lui appartiendraient, alors que certains seraient la propriété des époux E.\_\_\_\_\_, domiciliés aux Etats-Unis, comme le démontrerait un contrat de consignation-vente (Exclusive Dealer Agreement ; cf. [...]) passé entre ceux-ci et la société S.\_\_\_\_\_ le 1<sup>er</sup> juin 2006. Le recourant en conclut que les documents douaniers ont été remplis conformément à la réalité des faits, dès lors que les objets en cause appartenaient à des tiers domiciliés hors de Suisse et représentés par l'une de ses sociétés offshore (U.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_ ou R.\_\_\_\_\_ ; mentionnées comme expéditeur sur les déclarations en douane), qu'ils étaient destinés à la société S.\_\_\_\_\_ et que celle-ci en était le consignataire.

Ceci étant, il y a lieu de relever que, par ce contrat, les époux E.\_\_\_\_\_ ont chargé la société S.\_\_\_\_\_ de vendre certaines de leurs œuvres d'art. Ce contrat devait toutefois se terminer automatiquement le 28 février 2009 (art. 1 de l'Exclusive Dealer Agreement) et ne prévoyait pas de mécanisme de renouvellement automatique. Il précisait que si, à la date de fin du contrat, la société S.\_\_\_\_\_ n'avait pas généré au moins [...] millions de dollars de ventes, elle devait acheter aux époux E.\_\_\_\_\_ au moins pour [...] millions de dollars d'objets anciens (art. 13.3.7). Enfin, toute modification du contrat devait intervenir par écrit (art. 14.13) et le recourant ne produit aucune pièce attestant que le contrat a été prolongé.

Ainsi, à moins que les objets en question n'aient été acquis par le recourant à travers l'une de ses sociétés, le Tribunal ne voit rien dans ce contrat qui justifie qu'il ait pu rester en possession des objets en question jusqu'à la date de leur séquestre douanier le [...] 2017. Les explications du recourant ne sont guère convaincantes. Quoiqu'en pense ce dernier, le contrat produit renforce en réalité davantage l'idée que les objets concernés n'étaient plus destinés à la vente dès le moment où le recourant les a déplacés à son domicile et qu'il était libre d'en disposer à des fins privées. Les époux E.\_\_\_\_\_ ont d'ailleurs renoncé à solliciter auprès de l'autorité inférieure la levée du séquestre douanier de certains des biens concernés, ce qui renforce aussi l'opinion selon laquelle ils ne se considéraient plus comme en étant les propriétaires légitimes (sur ce point, cf. [...]).

**5.10.3.2** Au demeurant, les explications du recourant selon lesquelles il ne pourrait librement disposer des objets concernés par la décision au motif que la société S.\_\_\_\_\_ en serait soit propriétaire ou soit consignataire ne suffisent pas, à elles seules, pour remettre en cause le constat selon lequel les objets visés par la décision attaquée n'étaient pas destinés en

premier lieu à la vente, mais à satisfaire le « goût du beau » du recourant. Au contraire, le rôle du recourant dans la société S.\_\_\_\_\_ et la façon dont il se comporte dans sa gestion en témoignent.

En effet, le recourant est l'ayant droit économique des sociétés V.\_\_\_\_\_, R.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_s et S.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). Il explique que son père a créé les trois premières dans les années 1990, que chacune d'entre elles était à l'origine destinée à acheter des objets en fonction des cultures de provenance, mais que, par simplification, il n'y a plus que la société V.\_\_\_\_\_ encore active à ce jour. Il ajoute que « V.\_\_\_\_\_ représente le patrimoine familial dont [il est] à la tête » (cf. [...]).

Dans le cadre de la gestion de ce patrimoine, le recourant procède aux achats et aux ventes et est impliqué dans toutes les décisions prises. Il laisse peu d'indépendance à ses employés : son chauffeur a notamment indiqué, lors de son interrogatoire du 29 mars 2017, qu'il exécutait « tous les ordres [que le recourant] [lui] donnait, sans y réfléchir plus loin » (cf. [...]). Il n'en va d'ailleurs pas différemment lorsque les ordres émanent de l'épouse du recourant (cf. [...]). De même, le recourant a déclaré que les courriels étaient généralement adressés à l'adresse générique de la société S.\_\_\_\_\_ ou à son adresse personnelle (cf. [...]) et son directeur n'était pas en mesure de procéder à des achats ou à des ventes sans un accord exprès du recourant (cf. à cet effet, [...]) : « En résumé, je ne suis pas habilité à réaliser des acquisitions d'objets de mon propre chef »).

Toutefois, malgré ce contrôle, le nom du recourant n'apparaît que rarement en première ligne. Il utilise régulièrement des prête-noms qu'il dédommage par la suite pour leurs frais : les personnes qui le représentent lors de ces ventes touchent en général une commission entre [...] % et [...] % pour les antiquités et jusqu'à [...] % pour les pièces de monnaie (cf. [...]). Plusieurs prête-noms reviennent régulièrement au cours de l'enquête. D'abord, on voit apparaître le nom [...] (son homme à tout faire et chauffeur). Ce dernier a indiqué avoir spontanément donné au recourant un téléphone à son propre nom et lui remettre mensuellement les factures (cf. [...]). Il précise que le recourant remettait ce numéro à ses fournisseurs afin qu'ils puissent lui envoyer les photos des objets qui devaient être visionnés dans le cadre d'un éventuel achat (cf. [...]) et que les photos reçues concernaient souvent des pièces de monnaie ou de petits objets (cf. [...]). On retrouve ensuite le nom de [...] sur des factures de [...] séquestrées dans le véhicule lors du contrôle douanier du [...] 2016 (cf. [...]). Celui-ci a indiqué avoir loué un local à son nom à la demande du recourant (cf. [...]). Il en va encore de même d'[...] dont le nom se retrouve sur des factures [...] (cf. [...]). Ce

dernier a spontanément informé les enquêteurs que le recourant lui avait demandé de louer, sous son nom et par souci de confidentialité, un local à proximité immédiate du sien (cf. [...]). Enfin, [...] a loué un véhicule à son nom pour le compte du recourant afin de faire procéder au transfert des objets à la suite du contrôle douanier effectué le [...] 2016 (cf. [...]). A cet égard, tant [...] qu' [...] ont déclaré n'avoir aucune idée des activités que le recourant déploierait dans les locaux. Il ressort d'ailleurs de leurs interrogatoires le sentiment commun d'avoir été induits en erreur par le recourant.

On constate donc que le recourant exerce un contrôle constant sur les activités de la société S. \_\_\_\_\_ et le déroulement du processus de vente et d'achat. En revanche, il fait en sorte que son nom ou celui de sa société n'apparaisse pas dans certaines transactions et l'on ne sait donc pas si les biens entreposés dans les différents locaux ont une vocation commerciale ou appartiennent au patrimoine privé et à la collection familiale du recourant. Il est difficile, voire impossible, de faire la différence entre les biens destinés à être vendus et les biens que le recourant se réserve à titre privé. Il apparaît en tout cas que ni les employés de la société S. \_\_\_\_\_, ni son directeur ne sont en mesure de procéder à des achats ou à des ventes sans l'accord du recourant.

Dans ces circonstances, force est bien d'admettre que le recourant ne fait aucune distinction entre son patrimoine privé et familial et le patrimoine commercial appartenant à ses sociétés. Dans son esprit, il s'agit d'un seul et unique patrimoine dont il est le seul à pouvoir disposer. Le Tribunal est en effet convaincu que le recourant ne jouit pas de manière différente des biens appartenant à l'une ou l'autre de ses sociétés que des biens dont il est juridiquement le propriétaire.

**5.10.3.3** Partant, on ne voit pas bien en quoi l'argument supplémentaire du recourant selon lequel les objets en question ne seraient pas destinés à son usage privé au motif qu'ils figurent dans la base de données de la société S. \_\_\_\_\_ aurait encore une portée propre.

Ceci étant, le recourant décrit lui-même cette base de données comme un logiciel de gestion d'entreprise et du patrimoine familial (cf. [...]). Il ne peut donc être exclu que des pièces destinées à l'usage privé du recourant y soient également répertoriées.

**5.10.3.4** Pour finir, il y a lieu de revenir sur les déclarations du recourant lors de son audition du 8 décembre 2017 devant le parquet [de M. \_\_\_\_\_].

A la question de savoir si les pièces de monnaie importées en Suisse par la société S. \_\_\_\_\_ étaient destinées à être vendues, ce dernier a d'abord répondu :

Non, ce sont des pièces que j'ai achetées une par une avec toute la passion du monde, je veux dire par là que c'est le résultat d'une vie consacrée à une collection personnelle que j'aimerais un jour exposer dans un musée à M. \_\_\_\_\_ (cf. [...]).

Ensuite, à la question de savoir pour quelle raison ces pièces n'ont pas été importées plus tôt en Suisse, il a répondu :

[C'est] pour éviter d'avoir à payer la TVA tout de suite. Vous me demandez pourquoi je souhaite éviter de payer la TVA jusqu'à maintenant. C'est parce que jusqu'à maintenant je n'avais pas les liquidités pour payer la TVA, j'ai ce problème chronique de liquidités (cf. [...]).

Enfin, lorsqu'on lui a demandé d'où viennent les liquidités nécessaires au paiement des pièces, il a toutefois précisé :

Ces acquisitions de monnaies ont été payées par [la société V. \_\_\_\_\_], par le débit de son compte à la banque [...]. Cet argent sur le compte [de la société V. \_\_\_\_\_] est mon argent. A l'origine, c'est l'héritage de mon père. Cet argent a été généré par la vente des objets qui appartenaient à mon père (cf. [...]).

En l'occurrence, ces quelques déclarations, faites devant la justice [de M. \_\_\_\_\_], en présence des enquêteurs douaniers, confirment l'essentiel de ce qui précède, à savoir que le recourant ne fait aucune distinction entre son patrimoine privé et familial et le patrimoine commercial de ses différentes sociétés. Il utilise celles-ci pour gérer son héritage, avec lequel il a acquis les pièces faisant notamment partie de la collection litigieuse, et confirme que cette collection représente le résultat d'une vie et qu'il n'a aucune intention de la vendre. Ainsi, le Tribunal est convaincu que la société S. \_\_\_\_\_ n'avait pas l'intention – et ne pouvait en réalité pas – vendre les pièces faisant l'objet de la décision attaquée. Il ne fait aucun doute qu'elles n'étaient pas destinées à la vente incertaine, mais à l'usage privé du recourant afin de satisfaire son « goût du beau » et son désir d'enrichir sa collection. Ce faisant, la société S. \_\_\_\_\_ n'a jamais été économiquement libre d'en disposer, peu importe qui du recourant ou de



l'une de ses sociétés en était juridiquement le propriétaire ou le consignataire.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que la société S. \_\_\_\_\_ n'avait pas entrepris de démarches commerciales suffisantes en vue de vendre les objets concernés par la décision attaquée après leur transfert au domicile privé du recourant. En effet, hormis la présentation de quelques objets à C. \_\_\_\_\_, les démarches commerciales effectuées l'ont majoritairement été bien avant le transfert des objets au domicile privé du recourant ou bien après l'intervention de l'autorité inférieure du [...] 2017 lorsque le recourant savait qu'une procédure de perception subséquente était ouverte à son intention. On ne saurait donc retenir que le domicile privé du recourant jouait le rôle d'un local commercial. Au contraire, le Tribunal est convaincu que les objets stockés au domicile du recourant, de même que les pièces de monnaie en sa possession, ont été réservés à un cadre privé et que la société S. \_\_\_\_\_ n'en avait pas la libre disposition sur le plan économique, dans le cadre de son activité commerciale.

A la lecture des nombreuses pièces au dossier, force est donc bien d'admettre que la décision attaquée ne prête pas le flanc à la critique. Le recourant a été auditionné par les autorités douanières de très nombreuses heures et a largement eu l'occasion de donner des explications et de présenter ses griefs. L'autorité inférieure a tenu compte des pièces qu'il a produites et a répondu aux griefs soulevés. Partant, on ne voit pas en quoi l'audition d'autres employés de la société S. \_\_\_\_\_ ou du recourant aurait été de nature à ébranler la conviction des autorités douanières. Le recourant ne fait, en effet, qu'opposer sa propre interprétation des faits à celle de l'autorité inférieure. Dans ce contexte, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir procédé à une appréciation anticipée des preuves. Ce faisant, elle n'a pas constaté les faits pertinents de manière inexacte ou incomplète.

**5.11** En conclusion, le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou la procédure de report de la TVA ont été revendiqués et obtenus à tort pour les objets archéologiques stockés au domicile privé du recourant et les pièces de monnaie retrouvées en sa possession, dans la mesure où ces biens n'étaient pas destinés à la vente et que la société S. \_\_\_\_\_ ne pouvait pas en disposer librement.

## **6.**

Il convient maintenant d'examiner si l'autorité inférieure était légitimée à

percevoir auprès du recourant, de manière subséquente, la TVA à l'importation sur la base de l'art. 12 DPA.

**6.1** Le recourant allègue qu'il ne serait pas débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD dès lors qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur, ni le consignataire des biens trouvés à son domicile et visés par la décision, et qu'il ne serait pas libre d'en disposer à sa guise. Selon lui, en ne notifiant pas la décision querellée à la société S.\_\_\_\_\_, l'autorité inférieure aurait choisi le recourant parmi les différentes personnes et entités débitrices de l'impôt sur les importations, dans la mesure où il ne serait pas assujéti à la TVA et ne pourrait ainsi pas déduire, à titre de charge préalable, l'impôt sur les importations et bénéficier d'une autorisation de report de TVA.

**6.2** A l'aune de 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 en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière. La loi fédérale sur le DPA est applicable aux infractions douanières par renvoi de l'art. 128 al. 1 LD.

**6.3** A teneur de l'art. 96 al. 4 let. a LTVA, se rend coupable d'une contravention quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas des marchandises lors de leur importation ou en les déclarant de manière inexacte.

**6.4** Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, quand bien même aucune personne déterminée n'est punissable (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.3).

**6.4.1** Est assujéti à la prestation ou à la restitution 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).

**6.4.1.1** Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 6.4.2), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts

du TF 2C\_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 et 2A\_82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.3, A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1).

Le seul fait d'être économiquement avantage par le non-versement de la redevance en cause constituant un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, il n'est pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni *a fortiori* qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3, 114 lb 94 consid. 5b et 107 lb 198 consid. 6c ; arrêts du TF 2C\_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêts du TAF A-6884/2018 précité consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; JEAN GAUTHIER, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II 56, p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (à ce propos, cf. arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 et 115 lb 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C\_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 et 2C\_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.2, A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 précité consid. 5.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.3).

**6.4.1.2** La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est ainsi fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Ceci étant, cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C\_723/2013 du 1er décembre 2014 consid. 2.6). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C\_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1357/2016 précité consid. 7.3).

Partant, quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et 103 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.1). Cette disposition est une norme fiscale (normale) ([normale] Abgabennorm), dont l'application doit être établie dans

une procédure administrative, et non dans une procédure pénale administrative (cf. arrêts du TF 2C\_201/2013 précité consid. 7.4 et 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1 s. et 3.5). Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et, d'autre part, la procédure pénale (cf. arrêts du TF 2C\_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s., 2C\_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 et 2C\_201/2013 précité consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

**6.4.2** Conformément à l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière notamment la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées.

**6.4.2.1** Doit être considéré comme personne qui fait conduire la marchandise par-delà la frontière, ou mandant au sens du droit douanier, non seulement la personne qui conclut un contrat de transport transfrontière, mais également toute personne physique ou morale qui provoque effectivement l'importation (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6b et 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2C\_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2). Cette teneur extensive du terme « mandant » s'explique par le fait que le cercle des assujettis a été voulu large par le législateur afin d'assurer la bonne perception de l'impôt (cf. ATF 110 Ib 306 consid. 2.b, 107 Ib 198 consid. 6a/b ; arrêt du TF 2C\_132/2009 précité consid. 4.2 ; sur le caractère large de cette notion, cf. ég. 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) ; la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (cf. ATF 89 I 542 consid. 4). L'existence d'un contrat pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil ne sont prérequis (cf. ATF 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1).

Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD). L'autorité douanière peut, en conséquence, réclamer le montant de la dette douanière auprès de n'importe quel débiteur (cf. ATF 107 Ib 205 consid. 2a ; arrêt du TF 2C\_276/2008 du 28 juin 2008 consid. 2.3 ; arrêts

du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.4.1, A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.1.2 et A-1234/2017 précité consid. 6.4.1).

**6.4.2.2** La dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD), ce qui ne vaut pas sans exception toutefois. Il en va ainsi du régime de l'admission temporaire, dans lequel l'obligation de paiement est conditionnelle (art. 58 al. 2 let. a LD ; arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 ; MICHAEL BEUSCH, Handkommentar ZG, art. 72 LD n° 3). Quoi qu'il en soit, la dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (p. ex. art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allègements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (p. ex. art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. c LD). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 et A-957/2019 précité consid. 2.5.1 ; BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 2 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 57 LTVA n° 5). Pour ce qui est de la naissance de la créance douanière dans la situation où le régime d'admission temporaire n'a pas été correctement apuré, il est renvoyé aux considérants 5.6.2 et 5.6.5 ci-dessus. La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 69 LD et 56 al. 1 LTVA).

Si la dette douanière n'est pas payée dans le délai fixé, un intérêt moratoire est dû à compter de son exigibilité (art. 74 al. 1 LD, 186 OD et 1 al. 1 let. b et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835] ; à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a et art. 4 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [RS 631.014]), et non dès le dernier jour du délai de paiement (cf. BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 4). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD.

Un intérêt moratoire est aussi dû si l'impôt sur les importations n'est pas versé dans les délais (art. 57 al. 1 LTVA). L'obligation de payer l'intérêt moratoire débute à la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA,

dans les autres cas que ceux visés à l'art. 57 al. 2 let. a à c LTVA (art. 57 al. 2 let. d LTVA ; art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur jusqu'au 31 décembre 2021 et, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2022, art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts ; cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.5.2 et A-6590/2017 précité consid. 3.5.2.1). Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (art. 1 al. 2 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur). L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

**6.5** Au vu des griefs allégués par le recourant, il convient donc d'analyser si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, la TVA à l'importation sur la base des art. 70 LD et art. 12 DPA. A cet égard, il y a lieu de rappeler que le Tribunal a déjà confirmé que les objets archéologiques et les pièces de monnaies importés par la société S. \_\_\_\_\_ sous le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou au bénéfice de la procédure de report de la TVA avaient, en réalité, été destinés à l'usage privé du recourant et que la société S. \_\_\_\_\_ ne pouvait pas en disposer librement (cf. supra consid. 5.9 ss). Dans ces circonstances, il n'est pas contestable que le recourant doit être inclus dans la notion – qu'il y a lieu d'interpréter largement (cf. supra consid. 6.4.2.1) – de mandant, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Il tombe, par conséquent, dans le champ d'application direct de l'art. 70 al. 2 LD, quoi qu'en dise ce dernier, et répond ainsi directement des redevances d'importation en vertu de l'art. 51 LTVA en lien avec l'art. 70 LD. En déclarant inexactement les pièces et meubles qui ont bénéficié à tort du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA à tout le moins depuis leur transfert au domicile privé du recourant, ce dernier a retiré un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA en s'évitant le paiement d'emblée des redevances en jeu.

Compte tenu de ces éléments, il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir exigé la restitution de la TVA à l'importation auprès du recourant et, en tant que les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, il ne peut pas non plus lui être reproché de ne pas avoir réclamé le montant de la dette douanière auprès d'un éventuel autre débiteur. A cet effet, les griefs du recourant reposent davantage sur le constat erroné qu'il n'était pas libre de disposer à sa guise des objets archéologiques et des pièces

de monnaies concernés par la décision attaquée. Or, il a déjà été constaté que ceux-ci avaient été importés en vue de servir à l'usage privé du recourant et que la société S. \_\_\_\_\_ ne pouvait pas en disposer librement (cf. supra consid. 5.9 ss). Il importe donc peu de savoir si le recourant en était ou non le propriétaire, l'importateur, le transporteur ou le consignataire ou si les pièces étaient entreposées au domicile du recourant ou, par exemple, dans les coffres de la société S. \_\_\_\_\_.

## 7.

Dès lors que l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, la TVA à l'importation, il reste pour le Tribunal à examiner les griefs du recourant relatifs à la valorisation de certains objets.

**7.1** Le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir valorisé les pièces ayant fait l'objet d'une déclaration en douane d'admission temporaire à l'importation, mais sans avoir fait l'objet d'une procédure de report de la TVA, à hauteur du montant mentionné dans la dernière demande de renouvellement du régime d'admission temporaire. Or, il estime que l'autorité inférieure ne pouvait en tout état retenir ces montants – mentionnés seulement à titre de garantie de redevance – sans tenir compte de la valeur réelle des objets au moment du passage transfrontalier. Il considère, en effet, que la valeur retenue dans la déclaration en douane ne serait qu'indicative et que la TVA ne serait due qu'à hauteur du prix de vente effectif. Il cite, à cet égard, le règlement R-10-60 de l'OFDF et, plus précisément, le passage où il est question de la nécessité d'apurer la déclaration en douane d'admission temporaire par la déclaration à un autre régime douanier. A titre d'exemple, il indique que l'objet n° [...] a été valorisé par l'autorité inférieure à [...] francs, soit la valeur déclarée dans la déclaration en douane d'admission temporaire du 14 avril 2016, alors qu'il aurait été vendu au prix de [...] euros le 21 septembre 2018.

**7.2** Ceci étant, il y a lieu de rappeler que les objets en cause ont été déclarés sous le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine avant leur transfert au domicile privé du recourant. Ils n'ont en revanche fait l'objet d'aucun changement de régime lors de ce transfert. Cet état de fait ne souffre d'aucune contestation de la part du recourant.

A cet effet, les griefs du recourant partent donc de la prémisse erronée que le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine a été correctement apuré. Or, il n'en est rien. Quoi qu'en pense le recourant, dès leur transfert à son domicile privé, les biens en question n'ont plus été

destiné à la vente, mais à l'usage privé du recourant, comme s'ils avaient été vendus ou cédés au recourant. Un tel changement d'affectation nécessitait l'apurement du régime d'admission temporaire dans le respect des exigences de l'art. 162 OD. A cet effet, il ne disposait pas jusqu'à l'échéance de la validité du régime d'admission temporaire pour en demander l'apurement. Celui-ci devait intervenir dès lors que les conditions qui le justifiaient n'étaient plus réalisées. Dès le transfert au domicile privé du recourant des biens en question, le régime d'admission temporaire pour vente incertaine devait être apuré et ces objets déclarés en libre pratique.

A cet effet, les règles de forme – à savoir le respect du délai de décompte de soixante jours pour l'apurement du régime d'admission temporaire à l'importation – sont fixées dans la loi elle-même (art. 58 al. 3 LD) qui lie le Tribunal de céans en vertu de l'art. 190 Cst. En cela, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer les règles douanières existantes. Or, comme considéré (cf. supra consid. 5.6.2), le régime de l'admission temporaire implique la fixation des droits à l'importation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle. En cas d'apurement non réglementaire, la dette douanière assortie d'une obligation de paiement conditionnelle qui naît lors de l'ouverture du régime de l'admission temporaire devient définitive (cf. ég. ch. 4.4.4 R-10-60). Autrement dit, le montant des redevances garanties sur la base de la valeur indiquée dans la déclaration d'admission temporaire devient définitif.

**7.3** En outre, en considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs de collaboration et du principe de l'auto-déclaration notamment, le respect des règles de forme revêt une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. arrêts du TAF A-5989/2020 du 16 septembre 2021 consid. 6.2 et A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3). Il appartenait donc à la personne assujettie au contrôle douanier de procéder ou de faire procéder à l'apurement formel du régime d'admission temporaire pour vente incertaine au plus tard dès le transfert des biens au domicile privé du recourant.

L'apurement du régime de l'admission temporaire n'étant pas intervenu à temps, on ne saurait reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu qu'une créance d'impôt sur les importations, fondée sur la valeur déclarée des objets lors du dernier renouvellement du régime d'admission temporaire, était née. Il s'agit là d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises. La décision attaquée ne prête sur ce point, pas le flanc à la critique.



On ajoutera également que, nonobstant, le recourant se contente de remettre en cause la valeur retenue par l'autorité inférieure, mais ne fournit aucun élément ni aucune raison à même de justifier le fait que les valeurs déclarées dans les différentes déclarations en douane seraient supérieures aux valeurs vénales des objets concernés. Au contraire, les différentes déclarations en douane reposent toutes sur des factures – *pro forma* ou non – établies aux valeurs vénales déclarées. Rien n'indique que les objets en cause n'avaient pas cette valeur au jour du franchissement de la frontière. Il incombait, en effet, à la personne assujettie à déclaration de s'assurer que la valeur indiquée dans la déclaration et sur les factures était correcte.

#### **8.**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il apparaît que les conditions pour le régime de l'admission temporaire et/ou pour l'obtention de la procédure de report de la TVA n'étaient pas remplies ou plus remplies dès le transfert des objets concernés au domicile privé du recourant.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a rendu une décision de perception subséquente à l'encontre du recourant pour un montant de [...] francs de TVA sur les importations. Elle s'est fondée à juste titre sur les dispositions topiques applicables et ne s'est pas éloignée des principes légaux et jurisprudentiels applicables en matière de calcul des redevances. Au surplus, le recourant ne remet pas en cause le montant des intérêts moratoires de [...] francs qu'il y a, partant, lieu de confirmer. Le recourant est ainsi débiteur des montants précités du fait de son assujettissement à la dette douanière.

Mal fondé, le recours doit donc être rejeté.

#### **9.**

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être fixés à [...] francs et mis à la charge du recourant qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant versée par le recourant le 17 décembre 2020.

#### **10.**

Compte tenu de l'issue de la procédure, la recourante n'a pas droit à des dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de [...] francs sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

Julien DELAYE

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :