



Cour I  
A-6034/2020

## Arrêt du 19 janvier 2023

Composition

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

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **S.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
tous deux représentés par  
Maître Didier Bottge, avocat,  
recourants,  
contre

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

Objet

Régimes d'admission et d'exportation temporaires ;  
perception subséquente de la TVA.

**Faits :****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.

**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 [adresse de la galerie S.\_\_\_\_\_] et rue [adresse de la 2e galerie S.\_\_\_\_\_] , 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 du régime de l'admission temporaire à l'importation a également été saisi le même jour sur le serveur de la société S.\_\_\_\_\_, de même que plusieurs autres documents et photographies numériques.

**C.**

Par deux décisions de perception subséquente du 27 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 et la société S.\_\_\_\_\_ solidairement assujettis au paiement de la TVA pour l'importation de plusieurs objets archéologiques, soit un montant de (...) francs assorti d'intérêts moratoires de (...) francs.

L'OFDF a retenu que les objets concernés avaient été importés en Suisse sans être régulièrement mis en libre pratique, puis soit exportés définitivement et placés en dépôt franc sous douane sur la base de fausses factures, soit exportés en admission temporaire pour vente incertaine à l'étranger ; qu'ils avaient ensuite été réimportés en Suisse dans le cadre d'admissions temporaires et que les différents régimes d'admission temporaire à l'exportation ou à l'importation avaient ainsi été sollicités et obtenus à tort.

**D.**

Le 30 novembre 2020, l'intéressé et la société S.\_\_\_\_\_ (ci-après également : les recourants 1 et 2) ont formé recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif fédéral. Ils concluent, sous suite de frais et dépens, à leur annulation et, subsidiairement, au renvoi de la cause. A titre liminaire, ils sollicitent que soit reconnu l'effet suspensif à leurs recours.

**E.**

Par décision incidente du 8 février 2022, le Tribunal a ordonné la jonction des causes dans une seule et même procédure.

**F.**

Par mémoire de réponse du 28 mars 2022, l'OFDF (ci-après également : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours et à ce que les décisions du 27 octobre 2020 soient intégralement confirmées.

**G.**

Par réplique spontanée du 29 avril 2022, les recourants ont persisté intégralement dans les conclusions prises à l'appui de leurs recours et précisé certains de leurs griefs.

**H.**

**H.a** L'autorité a produit spontanément, le 30 septembre 2022, une ordonnance pénale du Ministère public du Canton de M.\_\_\_\_\_ condamnant les recourants à restituer un des objets concernés par la décision attaquée.

**H.b** Transmise aux recourants en date du 15 novembre 2022, ceux-ci ont présenté de nouvelles observations spontanées en date du 28 novembre 2022, confirmant en substance leurs conclusions.

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.**

**1.1** Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître des présents 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].

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

**1.3** Ceci étant, les recourants concluent à titre liminaire à ce que soit reconnu l'effet suspensif à leurs recours.

**1.3.1** Selon l'art. 55 al. 1 PA, le recours a effet suspensif. La possibilité prévue à l'al. 2 de cette disposition de retirer l'effet suspensif au recours est, en outre, exclue lorsque la décision porte sur une prestation d'ordre pécuniaire. Ceci est notamment le cas lorsque le destinataire de la décision est astreint au paiement d'impôts ou de taxes (HANSJÖRG SEILER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2016, art. 55 n° 84).

Au demeurant, le principe de la force exécutoire immédiate des décisions des autorités douanières prévu à l'art. 72 LD ne s'applique pas aux procédures de perception subséquente au sens de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0 ; cf. Message du Conseil fédéral du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 517, p. 593), de sorte que la réserve de l'art. 55 al. 5 PA ne s'applique pas.

**1.3.2** Dans ces circonstances, dès lors que l'autorité inférieure n'était pas autorisée à faire usage de la possibilité de retirer l'effet suspensif, ce qu'elle n'a d'ailleurs pas fait, la conclusion des recourants sollicitant la

reconnaissance de l'effet suspensif à leurs recours est sans objet, ceux-ci en étant assortis *ex lege*.

**1.4** Les recours sont, au surplus, recevables.

## **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. arrêts du TF 2C\_933/2021 du 6 octobre 2022 consid. 4.1 et 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° 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 28 objets archéologiques. L'autorité inférieure y a toutefois renoncé pour six objets (n° [...]) dès lors qu'il s'est avéré que les biens en question avaient été régulièrement importés en Suisse. Elle a également constaté que la perception de la TVA était prescrite pour un des objets (n° [...]).

L'objet de la contestation porte ainsi sur la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de 21 objets archéologiques, d'une valeur totale retenue par l'autorité inférieure de [...] francs, et l'assujettissement solidaire des recourants au paiement d'un montant de [...] francs de TVA sur les importations, assorti de [...] francs d'intérêts moratoires.

**3.1** L'autorité inférieure considère, en substance, que la société S.\_\_\_\_\_, agissant par l'intermédiaire de son administrateur unique, a revendiqué et obtenu frauduleusement le régime de l'exportation et/ou de l'admission temporaire pour les biens concernés. Elle retient notamment que les objets archéologiques concernés ont été importés sur le territoire douanier sans être régulièrement mis en libre pratique, qu'ils ont ensuite été soit exportés définitivement, sur la base de fausses factures, et placés en dépôt franc sous douane auprès de [l'entrepôt P. \_\_\_\_\_], soit exportés en admission temporaire pour vente incertaine à l'étranger, et qu'ils ont enfin été réimportés en Suisse dans le cadre d'admissions temporaires sur

la base de factures pro-forma de la société vincentaise V.\_\_\_\_\_ Ltd (ci-après : la société V.\_\_\_\_\_), de la société panaméenne U.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la société U.\_\_\_\_\_ ) ou de la société gibraltarienne R.\_\_\_\_\_ Ltd (ci-après : la société R.\_\_\_\_\_). L'autorité inférieure estime que, dans la mesure où les biens en cause n'ont pas fait l'objet d'une mise en libre pratique conforme sur le territoire suisse et que certains ont été mis en dépôt franc sous douane alors qu'ils étaient encore sous un régime douanier différent, les conditions pour les régimes de l'exportation et de l'admission temporaires n'étaient pas remplies. Ces régimes devaient, par conséquent, être invalidés et l'impôt sur les importations devait être perçu après coup.

**3.2** Les requérants se plaignent, en substance, d'une constatation inexacte des faits pertinents relative à la provenance ainsi qu'à la date d'entrée et de présence en Suisse des objets concernés par la décision attaquée. Ils estiment, ce faisant, que l'autorité aurait violé plusieurs dispositions de la législation douanière et fiscale en considérant que les régimes d'exportation et d'admission temporaires avaient été obtenus à tort, que l'absence d'apurement d'un régime douanier antérieur serait sans conséquence sur le régime douanier ultérieur, de sorte que la perception serait prescrite et que le requérant 1 ne serait pas débiteur de la dette douanière. Dans un second temps, ils s'en prennent à la valorisation des objets retenue par l'autorité inférieure et considèrent notamment que l'autorité inférieure ne pouvait sans autres reprendre la valeur déclarée à titre de garantie de redevance dans les déclarations en douane, mais devait tenir compte de la valeur réelle de chaque objet ou de sa valeur d'acquisition.

**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'exportation et/ou d'admission temporaires (cf. infra consid. 5 et 6), si les requérants appartiennent au cercle des assujettis à l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 7), et si l'autorité inférieure a correctement arrêté la valeur des objets concernés par la perception subséquente (cf. infra consid. 8).

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

#### **4.**

Les requérants se plaignent, à titre liminaire, d'une violation des garanties générales de procédure et de la maxime inquisitoire. Dans ce cadre, ils

s'en prennent en substance au lien existant entre la procédure de perception subséquente et la procédure pénale administrative menée à l'encontre du recourant 1.

**4.1** Dans un premier motif, la recourante 2 se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en tant qu'elle n'aurait jamais été interpellée avant que la décision du 27 octobre 2020 ne soit rendue. Elle s'étonne ainsi d'avoir reçu la décision précitée, dans la mesure où le courrier du 13 juillet 2020, par lequel l'autorité inférieure avait auparavant communiqué son projet de décision, n'était adressé qu'à l'attention du recourant 1.

**4.1.1** Le droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. et consacré aux art. 29 ss PA, comprend notamment le droit d'être informé sur la procédure et celui de consulter le dossier. Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond. Néanmoins, exceptionnellement, lorsque la violation du droit d'être entendu ne s'avère pas particulièrement grave, celle-ci peut être guérie si la partie lésée dispose de la possibilité de se prononcer devant une instance dont la cognition est similaire à celle de l'instance inférieure (cf. ATF 132 V 387 consid. 5.1).

Le droit d'être entendu comprend aussi le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents du dossier avant qu'une décision ne soit prise concernant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles, ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 135 II 286 consid. 5.1). La procédure administrative fédérale exige donc de l'autorité qu'elle entende les parties avant de prendre une décision (art. 30 al. 1 PA appliqué par analogie, cf. supra consid. 2.1). Cette obligation implique qu'elle doit les informer du contenu présumé de la décision qu'elle est appelée à rendre ou, à tout le moins, des éléments essentiels de celle-ci afin de leur permettre de prendre position avant qu'elle ne se prononce (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3, 132 II 485 consid. 3.2, 126 I 7 consid. 2b et 124 II 132 consid. 2b ; ATAF 2010/53 consid. 13.1).

Cela étant, à moins qu'une loi spéciale ne le prévienne, l'exercice du droit d'être entendu ne donne ni le droit à ce qu'un projet de décision soit remis à l'administré, ni le droit de se prononcer sur l'appréciation juridique des faits ou l'argumentation juridique que l'autorité envisage de retenir. Des

exceptions sont toutefois réservées, lorsque celle-ci entend se fonder sur des normes juridiques à l'application desquelles les parties intéressées ne peuvent s'attendre, lorsque la situation juridique a changé ou lorsque l'autorité dispose d'une marge d'appréciation particulièrement grande (cf. ATF 132 II 257 consid. 4.2).

**4.1.2** En l'occurrence, il y a lieu de rappeler que le recourant 1 est l'administrateur unique de la recourante 2 (cf. acte [...] du dossier annexé aux décisions attaquées [ci-après pour les actes du dossier joint aux décisions attaquées : l'acte ou les actes ; et pour les annexes à la réponse de l'autorité inférieure : l'annexe ou les annexes]).

Au surplus, il ressort du dossier que, le [...] 2016, au volant d'un véhicule immatriculé au nom de la recourante 2, le chauffeur du recourant 1 est entré en Suisse par la route de (...) accompagné d'un passager. Le véhicule et ses occupants ont été interceptés en retrait de la frontière pour un contrôle par une patrouille de gardes-frontières. Ce contrôle a permis de constater notamment la présence d'une lampe à huile antique non annoncée en douane (cf. actes [...]).

A la suite de ce contrôle, une enquête a été ouverte par la Section Antifraude douanière Ouest à Lausanne à raison d'un soupçon d'importations illégales de biens et objets d'art anciens, constitutives d'infractions au sens de la législation douanière et de la législation sur la taxe sur la valeur ajoutée. Cette enquête a touché, entre autres personnes, le recourant 1, en sa qualité d'administrateur de la société S.\_\_\_\_\_, ainsi que son épouse.

Dans le cadre de l'enquête, le domicile privé du recourant 1, de même que les locaux de la recourante 2, ont notamment fait l'objet d'une perquisition. Des objets ont été placés sous séquestre douanier et divers documents informatiques ont été retrouvés sur le serveur de la société S.\_\_\_\_\_. Le recourant 1 a été interrogé à de très nombreuses reprises sur ses activités personnelles et le rôle de la société S.\_\_\_\_\_ dans l'importation de biens archéologiques. Plusieurs employés de la recourante 2 ont également été entendus sur le fonctionnement de la société. A tout le moins depuis le (...) 2017 (cf. acte [...]), les recourants étaient d'ailleurs tous deux déjà représentés par Me Bottge, qui ne manquait pas de rappeler, dans ses différents courriers, intervenir non seulement en qualité de conseil du recourant 1, mais également en tant que conseil de la recourante 2 (cf. ég. acte [...]).

Le 13 juillet 2020, l'autorité inférieure a adressé un courrier à l'attention du mandataire des recourants. Elle mentionne que « ce courrier, ainsi que ses annexes, sont notifiés à votre adresse en tant que défenseur [du recourant 1] » (cf. annexe [...]). Annexé à ce courrier figure un projet de décision, présentant notamment les faits contextuels à l'origine de l'affaire et les éléments pertinents que l'autorité inférieure entendait retenir au dossier. Ce projet était adressé au recourant 1, mais précise toutefois à son premier paragraphe que l'instruction a été ouverte « à l'encontre de la société [S.\_\_\_\_\_] et [du recourant 1] ». Le projet décrit ensuite notamment de manière circonstanciée l'état de fait, les différentes sociétés appartenant au recourant 1, leur fonctionnement, le système de catalogage des objets d'art de la société S.\_\_\_\_\_, le rôle du recourant 1 dans dite société, le *modus operandi* lors de l'acquisition et de l'importation des biens en Suisse et les différentes personnes impliquées dans ce contexte. Il dresse enfin la liste des biens devant faire l'objet de la perception subséquente et les différents événements en lien avec leur entrée en Suisse et leurs divers passages en douane. *In fine*, l'autorité inférieure propose que la TVA en jeu soit réclamée auprès du recourant 1 et de sa fratrie.

Un tel projet n'a toutefois pas été adressé directement à la société S.\_\_\_\_\_. L'autorité inférieure ne le conteste d'ailleurs pas. Cela étant, dans sa prise de position du 30 septembre 2020 (cf. acte [...]), le mandataire des recourants s'est opposé à la perception subséquente de la TVA portant sur les objets mentionnés dans le courrier du 13 juillet 2020 non seulement en agissant au nom et pour le compte du recourant 1, en tant que destinataire formel du projet du 13 juillet 2020, mais également en agissant au nom et pour le compte de la recourante 2. Ce faisant, il admet, ne serait-ce qu'implicitement, que le projet de décision ne concernait pas uniquement le recourant 1 à titre privé, mais également la société S.\_\_\_\_\_ dans la mesure où le recourant 1 en est l'administrateur unique.

Il expose ensuite dans cette prise de position le point de vue de ses mandants, leur interprétation de la loi et de la jurisprudence, et conclut que « [pour] toutes ces raisons, [le recourant 1 et la recourante 2] s'opposent à la taxation des objets et monnaies visés par les communications des 13 et 16 juillet 2020 ».

**4.1.3** S'il est regrettable que le projet du 13 juillet 2020 n'ait pas également été spécifiquement adressé à la société S.\_\_\_\_\_, il y a lieu de relever que le recourant 1 en était l'administrateur unique, que l'enquête était également dirigée contre la société S.\_\_\_\_\_ et que son mandataire s'est

exprimé tout au long de la procédure et dans chacun de ses courriers aussi au nom et pour le compte de la société S.\_\_\_\_\_. Par conséquent, la société S.\_\_\_\_\_ ne pouvait en toute bonne foi s'étonner de ne pas avoir été interpellée plus tôt. Elle ne peut également se prévaloir d'une quelconque protection de la bonne foi. Le projet du 13 juillet 2020, s'il vise avant tout le recourant et sa fratrie, ne donne en effet aucune assurance que la perception subséquente ne sera jamais perçue auprès d'éventuels autres débiteurs de la dette douanière. Au contraire, il précise bien l'existence d'un régime de solidarité entre chacun d'eux.

Rien au dossier n'indique que la recourante 2 n'était pas informée des éléments pertinents au dossier et du fait qu'elle risquait d'être déclarée assujettie à la perception subséquente de la TVA. D'ailleurs, c'est l'occasion de relever qu'à l'appui, de leur prise de position, les recourants ont produit un certain nombre de documents – notamment des factures et diverses déclarations en douane démontrant l'implication de la société S.\_\_\_\_\_ dans le processus d'importation des objets en question.

En tant que la recourante 2 ne peut se prévaloir d'aucun droit à l'établissement d'un projet de décision, on ne saurait, compte tenu de la manière dont elle est intervenue à la procédure par l'intermédiaire de son mandataire, retenir qu'elle ne connaissait pas les faits qui lui sont reprochés ou les conséquences auxquelles elle devait s'attendre. Enfin, l'autorité inférieure ne s'est pas appuyée sur des normes juridiques à l'application desquelles la recourante 2 et son mandataire ne pouvaient s'attendre. Elle s'est, au contraire, fondée sur les éléments apportés par les recourants eux-mêmes pour définir précisément le rôle de la société S.\_\_\_\_\_ dans le processus d'importation des biens. On ne saurait donc retenir une violation du droit d'être entendu de la recourante 2 à ce titre.

**4.1.4** Ceci étant, il sied de rajouter que, quand bien même il y aurait lieu d'en admettre une, au motif que l'autorité inférieure ne lui aurait pas notifié séparément le projet du 13 juillet 2020 ou que le dispositif de ce projet ne la mentionnait pas dans le cercle des personnes assujetties à la perception subséquente, il faudrait partir du principe que dite violation aurait été réparée. En effet, dès lors qu'elle s'est ralliée aux déterminations du recourant 1 du 30 septembre 2020 par l'intermédiaire de leur mandataire commun, la recourante 2 s'est déterminée spontanément sur les faits pertinents retenus par l'autorité et sur les conséquences qu'il y aurait lieu, selon elle, d'en tirer. Elle s'est ainsi formellement opposée à la perception subséquente de la TVA à son encontre également et a pu présenter ses griefs en fait comme en droit. Dans ces circonstances, il serait excessif

d'admettre qu'une éventuelle violation du droit d'être entendu n'a pas déjà été spontanément réparée par la recourante 2 lorsqu'elle a pris le parti de répondre spontanément au projet de l'autorité inférieure du 13 juillet 2020. A cet égard, il y a lieu de relever que la recourante 2 ne fait pas valoir qu'elle aurait formulé des griefs supplémentaires ou des conclusions différentes eusse-t-elle su qu'elle ferait l'objet d'une perception subséquente. Elle se contente de plaider qu'une éventuelle violation ne saurait être réparée, sans expliquer en quoi tel ne pourrait pas être le cas. Cela étant, elle perd de vue qu'en s'exprimant spontanément sur le projet de décision, la recourante 2 aurait en toute circonstance procédé d'elle-même à la réparation d'une éventuelle violation de son droit d'être entendue. Dans ces conditions, on ne voit pas en quoi l'interprétation de la recourante 2 – fournie sans aucune explication supplémentaire – devrait prévaloir. L'argumentation de la recourante 2 n'est donc, en soi, pas suffisante.

Au vu de ces considérations, il y a lieu de rejeter les griefs de la recourante 2 en lien avec la notification du projet du 13 juillet 2020, pour autant que de tels griefs aient encore une quelconque portée propre.

**4.2** Dans un deuxième motif, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir rendu ses décisions alors que la procédure de droit pénal administratif était encore pendante. Ils estiment que, conformément à la volonté du législateur, 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.

**4.2.1** 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.

**4.2.2** 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. Les recourants ne peuvent 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 1 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. [lien web vers un article de presse]).

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).

**4.3** Dans un troisième motif, les recourants se plaignent de ce que l'autorité inférieure se serait référée à des éléments du dossier pénal. Ils considèrent que la présomption d'innocence et le 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 l'autorité inférieure ne pouvait tenir pour établis des faits pour lesquels il convenait de leur accorder le bénéfice du doute.

**4.3.1** 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.

**4.3.2** 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 et 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).

**4.3.3** 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).

**4.3.4** 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 PARIS, in : Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 103 LTVA n° 4).

**4.3.5** 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] Abgabenorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative et non dans une procédure pénale administrative.

**4.3.6** 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).

**4.3.7** 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 1 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. Les griefs des recourants selon lesquels l'autorité inférieure devait tenir compte des principes procéduraux et des garanties applicables à la procédure de droit pénal administratif doivent, par conséquent, être rejetés.

**4.4** Dans un quatrième motif, les recourants se plaignent de ce que l'autorité inférieure aurait violé leur droit de participer à l'administration des preuves ainsi que la maxime inquisitoire. Elle aurait refusé de donner suite aux 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. Les recourants y voient une volonté affichée d'instruire la cause à charge.

**4.4.1** 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 des recourants et leur 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.

**4.4.2** En effet, les deux décisions renvoient régulièrement à l'avis écrit des recourants, au contenu de leurs observations ainsi qu'aux très nombreuses pièces du dossier, dont ils ont pu prendre connaissance. Elles écartent d'ailleurs plusieurs objets de la perception subséquente, en particulier lorsque les éléments apportés par les recourants démontrent que les formalités douanières ont été respectées. 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 ses décisions 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 les recourants. Elle n'a donc pas violé la maxime inquisitoire ni les garanties procédurales des recourants, en encore moins leur droit d'être entendu.

En réalité, les recourants s'en prennent bien plus à une mauvaise constatation des faits pertinents – ce qui relève d'un examen matériel des décisions – qu'à une violation des règles de procédure et de leur droit d'être entendu, ce qui sera examiné ci-après.

**4.5** Enfin, dans un dernier grief, les recourants se plaignent de ce que l'autorité inférieure leur aurait notifié de manière quasi simultanée 7 décisions concernant plusieurs milliers d'objets. Ils y voient une volonté délibérée de les empêcher de pouvoir faire valoir leurs droits. Ils n'expliquent toutefois pas en quoi tel serait le cas, ni quels droits procéduraux auraient été violés.

**4.5.1** Ceci dit, on ne saisit effectivement pas quels droits procéduraux des recourants auraient été menacés. Il y a lieu de préciser, à cet effet, que les recourants ont déposé, en temps utile des recours contre l'ensemble de ces décisions, qu'ils ont exposé, à chaque fois, sur plusieurs dizaines de pages et de façon circonstanciée, leurs différents griefs, ont produit, à leur appui, de nombreux moyens de preuve et ont renoncé à compléter, d'office ou sur requête, leurs recours. A la lecture de leurs mémoires, il ne fait ainsi aucun doute pour le Tribunal que les recourants ont pu saisir la portée des décisions attaquées et les attaquer en connaissance de cause.

**4.5.2** 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 des recourants, menée à la suite de son intervention du (...) 2017. Les recourants se plaisent d'ailleurs à le souligner eux-mêmes : l'intervention de l'autorité inférieure porte sur plusieurs milliers d'objets. En

cherchant à regrouper ceux-ci en fonction des griefs soulevés par les recourants, de leur nature ou de circonstances similaires entourant leur importation et leur présentation en douane, l'autorité a, au contraire, cherché à faciliter la tâche aux recourants et surtout à leur mandataire. On saisit à cet égard mal en quoi leur situation aurait été meilleure si l'autorité inférieure n'avait rendu qu'une seule et unique décision portant sur l'ensemble des objets concernés.

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

## **5.**

Les recourants se plaignent principalement d'une violation des art. 8 LD, 30 et 162 de l'ordonnance du 1<sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.1), ainsi que 23 et 53 LTVA, en lien avec une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

**5.1** Ils estiment que c'est à tort que l'autorité inférieure a retenu que les objets concernés par la décision attaquée avaient été introduits en Suisse frauduleusement, puis déclarés en douane sur la base de faux documents. Ils considèrent que les déclarations en douane ont bel et bien été complétées conformément à la réalité et que les objets importés l'ont été dans le but d'être vendus, dans le cadre des activités commerciales de la société S.\_\_\_\_\_. Ils estiment que c'est à tort que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte des nombreux éléments à sa décharge et des déclarations en ce sens, et notamment que la perception subséquente de la TVA de certains objets serait prescrite dans la mesure où l'absence d'apurement d'un régime douanier antérieur d'admission temporaire à l'exportation serait sans conséquence sur le régime douanier ultérieur d'admission temporaire à l'importation.

**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 ARPAGAUS, in : Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [édit.], 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 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'acquièrent 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 [...]). 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** Les marchandises en libre pratique qui doivent être acheminées vers le territoire douanier étranger ou dans une boutique hors taxes suisse doivent être déclarées pour placement sous le régime de l'exportation (art. 61 al. 1 LD). Ce régime implique notamment la fixation, le cas échéant, de droits à l'exportation, du droit au remboursement pour les marchandises étrangères en retour et l'application des actes législatifs de la Confédération autre que douaniers (art. 61 al. 2 LD). Dans ce cas, le régime est réputé apuré lorsque les marchandises sont effectivement

acheminées vers le territoire douanier étranger, dans un dépôt franc sous douane ou dans une boutique hors taxes suisse, ou placées sous le régime de transit (art. 61 al. 3 LD). Si le régime de l'exportation n'est pas apuré, il peut être révoqué (art. 61 al. 4 LD).

Dans ce contexte, il convient de rappeler que les dépôts francs sous douane sont des parties du territoire douanier ou des locaux situés sur celui-ci, qui sont séparés du reste du territoire douanier (art. 62 al. 1 let. b LD). Les marchandises entreposées ne sont soumises ni aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale (art. 62 al. 3 LD). Cela dit, pour le surplus, la législation douanière trouve application (cf. arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.4 ; ARPAGAU, op. cit., n° 814 ; SIMEON L. PROBST, in : Kocher/Clavadetscher [édit.], Handkommentar Zollgesetz, 2009, art. 62 LD n° 10. Le dépôt franc sous douane permet de différer ou d'éviter la procédure de taxation douanière, le dépôt en lui-même n'entraînant pas de dette douanière (cf. ARPAGAU, op. cit., n° 488 et 813). La dette douanière naît notamment si la déclaration en douane a été omise lors de la sortie du dépôt franc sous douane, au moment où les marchandises en sortent ou, si cette date ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. d LD).

**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 de l'exportation et de l'admission temporaire, 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 ont, pour la grande majorité, été placés sous le régime de l'exportation et entreposés en dépôt franc sous douane ou sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation pour vente incertaine à l'étranger. A la suite de quoi, ils sont revenus en Suisse dans le cadre d'admission temporaire à l'importation.

Demeurent en revanche litigieux le fait de savoir dans quelle mesure les objets en question étaient, au préalable, correctement et valablement issus de la circulation intérieure libre avant d'être placés sous le régime d'exportation ou d'admission temporaire à l'exportation, et si les formalités douanières ont été correctement effectuées lors des importations temporaires subséquentes. Dans ce contexte, il sied de s'intéresser aux différents objets les uns après les autres.

**5.10** S'agissant du bien n° [1], l'autorité inférieure a retenu qu'il avait été importé sans annonce en Suisse probablement au début de l'année 2014 par [...] et qu'il avait franchi la frontière douanière à diverses reprises par la suite, soit le 13 avril 2014 (exportation), le 28 janvier 2015 (importation temporaire pour vente incertaine) et le 13 mai 2015 (apurement du régime d'importation temporaire et retour en dépôt franc sous douane).

**5.10.1** Les recourants estiment que l'autorité inférieure a constaté les faits de manière inexacte et incomplète. Ils soutiennent que le bien en question aurait été acheté [...] francs cette année-là, en Suisse, à K. \_\_\_\_\_ chez qui il se trouvait depuis au moins 1983. Ils se réfèrent à une attestation établie par ce dernier le 6 avril 2014 et au contenu de ses interrogatoires. Les recourants considèrent donc que le bien en question se trouvait valablement en libre pratique lors de son acquisition. Partant, les régimes d'exportation et d'admission temporaire à l'importation n'auraient pas été sollicités et obtenus à tort, en particulier lorsque ce dernier a été apuré par un retour en dépôt franc sous douane.

**5.10.2** A cet égard, il ressort du dossier qu'une statuette d'orant a fait l'objet d'une décision de taxation à l'exportation le 13 juin 2014, avec K. \_\_\_\_\_ mentionné comme expéditeur et la société V. \_\_\_\_\_ comme destinataire, pour une valeur de (...) francs (cf. acte [...]). Ce dernier a certifié, par attestation du 6 avril 2014, avoir vendu une telle statuette à la société V. \_\_\_\_\_ pour ce montant-là. Ceci étant, le numéro [1] ne figure ni sur dite décision, ni sur dite attestation.

A la même période, un bien identifié sous le numéro [1] – représentant aussi une statuette d'orant – a été envoyé à New York par la société S. \_\_\_\_\_ le 17 juin 2014 sur la base d'une facture du 12 juin 2014 établie pour un montant de (...) dollars américains (cf. [...]). Dans cette ville, il a fait l'objet de diverses analyses par la société (...). Dans son rapport, cette dernière ne détectait aucun signe de gravure artificielle ou d'utilisation d'outils modernes et concluait à un vieillissement long et naturel, en conformité avec la période présumée de réalisation du bien (cf. [...]). Par la suite, le bien n° [1] est revenu en Suisse à l'attention de la société V. \_\_\_\_\_ [à l'entrepôt P. \_\_\_\_\_] sur la base d'une facture pro-forma établie par l'agent de la société S. \_\_\_\_\_ à New York le 11 décembre 2014. Il est mentionné cette fois que le bien en question a une valeur de [...] millions de dollars américains (cf. [...]). Il a été stocké en dépôt franc sous douane le 12 décembre 2014 (cf. [...]), puis a fait l'objet d'une déclaration à l'admission temporaire pour vente incertaine le 28 janvier 2015, avec mention de la société V. \_\_\_\_\_ comme propriétaire

de la marchandise et la société S.\_\_\_\_\_ comme destinataire et importateur (cf. [...]). Le bien en question a été annoncé en douane pour une valeur de (...) millions de francs (cf. idem, p. 33 et 34). Ce régime a été apuré le 13 mai 2015 par un retour en dépôt franc sous douane, toujours sur la base d'une valeur de (...) millions de francs (cf. [...]).

**5.10.3** L'autorité inférieure et les recourants divergent sur l'appréciation qu'il y a lieu de donner à l'attestation établie le 6 avril 2014 par K.\_\_\_\_\_. La première estime qu'il s'agit d'un faux et que l'objet n° [1] n'a – en réalité – pas été acquis [de] K.\_\_\_\_\_ ; les seconds plaident en revanche que la statue vendue par ce dernier et l'objet n° [1] ne font qu'un. Il sied donc de s'intéresser aux différents éléments plaident en faveur de chacune des deux thèses.

**5.10.3.1** Dans son interrogatoire du 5 février 2018, K.\_\_\_\_\_ a déclaré que son père avait acheté le bien concerné à Paris dans les années 1950, que cet objet avait fait partie du déménagement de ses parents de France en Suisse, en 1961 (cf. [...]), et qu'il lui avait été offert par son père à l'occasion de son [...] anniversaire en 1983 (cf. [...]).

A l'appui de ces déclarations ont été produites au dossier trois pièces : une lettre du 12 juin 1968 écrite par O.\_\_\_\_\_ à l'attention [du] père de K.\_\_\_\_\_, dans laquelle elle l'informe être allée voir, à la Douane [de l'entrepôt P.\_\_\_\_\_], une statuette sumérienne figurant une orante ou une prêtresse debout avec les yeux incrustés en lapis lazuli et couverte d'un vêtement caractéristique de Mésopotamie et que la statuette est arrivée en excellent état (cf. [...]) ; une lettre manuscrite datée du 15 novembre 1975 écrite par Xa.\_\_\_\_\_ à l'attention de O.\_\_\_\_\_, dans laquelle elle demande à cette dernière si elle pourrait solliciter [du père de K.\_\_\_\_\_] qu'il présente à certains de ses collègues « la prêtresse sumérienne du 3<sup>ème</sup> millénaire [...], avec ses énormes yeux incrustés de lapis lazuli et cet habit-pelisse caractéristique de cette culture » (cf. [...]). Il s'agit enfin d'une lettre du 17 avril 1981 établie par Xb.\_\_\_\_\_ de la galerie (...) à Xc.\_\_\_\_\_ adressée à l'attention du père de K.\_\_\_\_\_. Le galeriste y indique avoir assuré, non sans difficultés, auprès de la compagnie (...) à Zurich la statue sumérienne d'une prêtresse en albâtre aux yeux incrustés de lapis lazuli que celui-ci lui a confié pour une exposition d'archéologie, et cela, pour un montant de (...) francs (cf. idem, p. 8). Les recourants ont également produit un certificat de la société the Art Loss Register du 11 juin 2014 attestant que l'objet n'a pas été volé.

**5.10.3.2** Toutefois, l'analyse des données des comptes bancaires de la société V.\_\_\_\_\_ et de la société S.\_\_\_\_\_ (cf. [...]) indique que K.\_\_\_\_\_ a reçu la somme de (...) francs entre le 13 janvier 2010 et le 31 mars 2017. Ces versements se répartissent ainsi : (...) francs entre le 13 janvier et le 5 octobre 2010, (...) francs le 25 avril 2012 et (...) entre le 15 décembre 2016 et le 31 mars 2017. Aucun versement n'a été effectué à son attention conformément à ce qui avait été stipulé sur son attestation du 6 avril 2014, soit à des échéances de paiement fin octobre et fin décembre 2014. Il n'existe, au surplus, au dossier aucune preuve d'un paiement en espèces.

En réalité, il n'existe aucun document ou photographie justifiant de la possession et de la provenance de l'objet n° [1] par K.\_\_\_\_\_. Au demeurant, ni l'attestation établie le 6 avril 2014, ni les trois courriers établis entre 1968 et 1981 ne permettent d'affirmer avec certitude que l'objet vendu – si tant est qu'une telle vente ait été réalisée – par K.\_\_\_\_\_ à la société V.\_\_\_\_\_ est bien celui qui a été expédié à New York le 17 juin 2014 et qui est revenu ultérieurement en Suisse.

Après tout, lors de son interrogatoire, Xa.\_\_\_\_\_ a déclaré, lorsqu'elle se voit montrer une photographie de l'objet n° [1], que « cette statue ne [lui] dit pas grand-chose », que « si [elle l'a] vue, c'était peut-être lors d'un vernissage dans la galerie S.\_\_\_\_\_ », que la galerie S.\_\_\_\_\_ a également d'autres pièces comme l'objet n° [1] et qu'elle ne se souvient pas de la lettre de 1975 et qu'elle ne peut rien confirmer quant à la légitimité de la lettre, même s'il s'agit de son écriture et de sa signature.

D'autres éléments viennent au surplus remettre en doute les déclarations de K.\_\_\_\_\_. Ainsi, le 10 avril 2018 (cf. [...]), Xb.\_\_\_\_\_ de la galerie (...) a contesté être l'auteur de l'attestation du 17 avril 1981 relative à une assurance contractée pour la durée d'exposition de cette statuette auprès de la galerie (...). Il a répondu ainsi : « Attestation totalement fausse. Je n'ai jamais établi ce document. C'est un montage. Tout est faux. Jamais eu cette pièce entre mes mains. Je ne connais pas de [K.\_\_\_\_\_] » (cf. acte [...]). Il en va de même de (...), la sœur d'K.\_\_\_\_\_, qui conteste avoir vu la statue n° [1] dans la collection de feu son père (...). Lors de son audition du 5 juin 2019, elle a répondu ainsi, lorsqu'on lui a montré une photographie de dite statue : « [...] cette statue est magnifique, je suis certaine que ce n'est pas un objet de la collection de mon père, car je m'en souviendrai[s]. Je ne l'ai jamais vu[e], parfois il y a des doutes, mais avec un tel objet, je n'ai aucun doute ».

Parmi d'autres incohérences encore, on peut mentionner le fait que K.\_\_\_\_\_ a déclaré que la statue vendue à la société V.\_\_\_\_\_ en 2014 appartenait à son père, qui l'a achetée lorsque la famille vivait encore en France et l'a amenée en Suisse avec les effets de déménagement, lorsque la famille s'est installée à M.\_\_\_\_\_ en 1961 (cf. acte 20.c, p. 2). Or, il ressort de la lettre du 12 juin 1968 écrite par O.\_\_\_\_\_ à l'attention de Nicolas Koutoulakis que ce n'est qu'à cette date que la statuette est arrivée « en excellent état » [à l'entrepôt P.\_\_\_\_\_], soit 7 ans plus tard.

Enfin, K.\_\_\_\_\_ a déclaré avoir vendu en avril 2014 à la société V.\_\_\_\_\_ une statuette au prix de (...) francs ; cette valeur est reprise dans la déclaration d'exportation du 13 juin 2014 (cf. [...]). Ni l'attestation établie par K.\_\_\_\_\_, ni la déclaration d'exportation du 13 juin 2014 ne mentionnent toutefois expressément qu'il s'agit du bien n° [1]. A noter que K.\_\_\_\_\_ a aussi déclaré que tant l'attestation que la déclaration d'exportation où figure son nom n'avaient pas été rédigées respectivement remplies par ses soins, mais par le recourant 1. Il a répondu ainsi : « C'est une facture qui a été établie par [le recourant 1] ou par [le directeur de la société S.\_\_\_\_\_] » (cf. [...]) et « Je n'ai jamais vu ce document. Je le découvre ce jour. Ce n'est pas moi qui l'ai établi. C'est [le recourant 1] ou ses sociétés qui ont effectu[é] ce document » (cf. idem, question n° 24).

A l'inverse, il est établi que la statue n° [1] a été envoyée à New York le 17 juin 2014 sur la base d'une facture du 12 juin 2014 pour un montant de (...) dollars américains. Elle est revenue en Suisse le 28 janvier 2015 sur la base d'une valeur déclarée de (...), soit (...) millions de dollars américains, une fois les résultats d'expertise connus (cf. [...]).

**5.10.3.3** Après un examen des différents témoignages et pièces versées au dossier, il y a lieu de retenir que les déclarations de K.\_\_\_\_\_ lors son interrogatoire apparaissent peu convaincantes. Elles doivent en tout état de cause être largement relativisées dans la mesure où ses intérêts étaient en jeu dès lors que l'autorité lui reprochait l'établissement de factures de complaisance et d'avoir ainsi prêté son nom pour l'obtention frauduleuse du régime d'exportation, puis d'importation temporaire, d'un objet non régulièrement mis en libre pratique en Suisse.

A l'inverse, les déclarations de plusieurs personnes entendues par les autorités douanières, à savoir Xa.\_\_\_\_\_, (...) et Xb.\_\_\_\_\_ plaident en faveur de ce que la statue vendue au prix de (...) francs par K.\_\_\_\_\_ à la société S.\_\_\_\_\_ et la statue expédiée le 17 juin 2014 à New York sur la base d'une valeur de (...) dollars américains ne sont pas identiques.

Après tout, (...) n'a émis aucun doute lorsqu'elle a déclaré n'avoir jamais vu l'objet n° [1] et Xa.\_\_\_\_\_ a déclaré que la société S.\_\_\_\_\_ avait également d'autres pièces comme celle-là.

D'ailleurs, s'il fallait suivre l'hypothèse des recourants selon laquelle il s'agirait d'un seul et même bien, on ne voit aucune raison pour laquelle ils feraient état d'une valeur de (...) francs dans la déclaration d'exportation du 13 juin 2014, mais indiqueraient une valeur de ([env. trois fois plus élevée]) dollars américains le 17 juin 2014 en se fondant sur une facture du 12 juin 2014, soit établie avant que ne soit déposée la déclaration d'exportation susmentionnée.

**5.10.3.4** En définitive, vu l'ensemble des déclarations des différentes personnes interrogées et auxquelles la photo de la pièce n° [1] a été montrée, mais aussi vu l'attestation d'K.\_\_\_\_\_ et les lettres produites et datées de 1968 et 1975, le Tribunal ne voit qu'une explication susceptible d'être cohérente : le bien vendu par K.\_\_\_\_\_ au prix de (...) francs n'est pas le bien qui a été expédié en juin 2014 à New York sur la base d'une facture de (...) dollars américains et/ou qui est revenu ensuite en admission temporaire en Suisse à une valeur déclarée de (...) millions de francs. Vu les déclarations au dossier, le Tribunal est convaincu qu'il s'agit d'une autre statue similaire, considérant en particulier l'attestation signée par K.\_\_\_\_\_ le 6 avril 2014, la photo qui y est attachée et le fait que les différents documents douaniers préparés pour l'expédition du bien et/ou son admission temporaire ont été rédigés par ou pour le compte du recourant 1 et de la société S.\_\_\_\_\_.

**5.10.4** Dès lors qu'il est établi que le bien n° [1] n'a pas été vendu par K.\_\_\_\_\_ à la société S.\_\_\_\_\_, reste à déterminer si des éléments au dossier permettent d'en tracer l'origine effective.

A cet effet, l'autorité inférieure relève qu'il ressort d'un fichier informatique « (...) » retrouvé sur les serveurs de la société S.\_\_\_\_\_ qu'une statue a été livrée à M.\_\_\_\_\_ le 9 janvier 2014 pour une valeur de (...) dollars américains (cf. [...]) par [...]. Les recourants ont fait valoir que cette statue n'aurait rien à voir avec la statuette n° [1]. Il s'agirait d'une statue romaine et non sumérienne, ainsi que d'une livraison à Londres et non pas à M.\_\_\_\_\_. Ils ne fournissent toutefois aucun élément en ce sens. Or, le fichier informatique en question est formulé ainsi : « 09/01/2014 A.\_\_\_\_\_ Acq M.\_\_\_\_\_ ». Une telle formulation ne laisse la place qu'à peu de doute et l'on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu qu'il s'agissait d'une acquisition par le recourant 1 à M.\_\_\_\_\_, en tant que les



lettres [A.\_\_\_\_\_] représentent ses initiales. Les recourants se contentent d'alléguer que tel ne serait pas le cas, mais n'expliquent en rien pourquoi le fichier informatique de la société S.\_\_\_\_\_ porterait une telle mention.

Dans son interrogatoire du 1<sup>er</sup> novembre 2017, le recourant 1 a certes indiqué que la statue en question n'avait finalement pas été achetée (cf. [...]). Or, il ressort du fichier informatique retrouvé sur les serveurs de la société S.\_\_\_\_\_ qu'un certain nombre de paiements en espèces ont été effectués à l'attention de [...] après le 9 janvier 2014 et il n'a pas été possible de faire le lien entre la statue acquise le 9 janvier 2014 et un autre bien enregistré dans la base de données de la société S.\_\_\_\_\_, de sorte que la seule explication plausible est qu'il s'agit de l'objet n° [1]. La date et la valeur d'acquisition, et celles de son expédition à New York pour expertise demeurent d'ailleurs parfaitement plausibles.

**5.10.5** Ceci étant, la question de savoir si l'objet n° [1] est bien l'objet acquis auprès de [...] peut souffrir de demeurer ouverte. En effet, les recourants ne contestent pas avoir sollicité et obtenu le régime d'exportation pour cet objet en le déclarant d'abord comme étant exporté et expédié par K.\_\_\_\_\_. Par la suite, ils en ont sollicité l'admission temporaire pour vente incertaine à son retour en Suisse, cette fois au nom de la société V.\_\_\_\_\_, avant de le retourner en dépôt franc sous douane après apurement du régime. Or, il a déjà été établi que le bien exporté et/ou réimporté en admission temporaire n'a pas été acquis auprès de K.\_\_\_\_\_.

Partant, on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été correctement effectuées. En effet, il y a lieu de rappeler que la personne qui achemine ou fait acheminer des marchandises vers le territoire douanier étranger doit préalablement les conduire au bureau de douane compétent et les exporter en l'état après la taxation. Dans ces circonstances, la décision de taxation à l'exportation sert à prouver que les marchandises qui y sont mentionnées ont été dûment taxées, c'est-à-dire qu'elles se trouvaient dûment en libre pratique sur le territoire suisse avant leur exportation. Toutefois, le bien litigieux a été exporté en étant faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre en raison d'une soi-disant appartenance à une vieille collection suisse, alors qu'il n'est, en réalité, pas possible de démontrer sa mise en libre pratique régulière en Suisse.

Lors de son retour ultérieur sous le régime d'admission temporaire pour vente incertaine, quoi qu'en pensent les recourants, le bien litigieux n'a

toujours pas été présenté sous son jour réel, de sorte que l'on ne saurait admettre que son identification a été correctement établie (art. 30 al. 1 let. c OD). Partant, les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies.

**5.10.6** A cet effet, il faut encore rappeler que les règles de forme 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. 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). Dans ces circonstances, il importe peu que l'objet en cause ait été déclaré pour l'exportation, dans le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine ou stocké en dépôt franc sous douane. Dans la mesure où il n'était pas régulièrement en libre pratique en Suisse lors de sa première exportation en juin 2014, l'objet en cause n'aurait jamais dû bénéficier du régime susmentionné. Ainsi, à sa sortie comme à son retour en Suisse, les formalités de taxation ont été sollicitées et obtenues indûment sur la base d'informations incorrectes. Le statut douanier irrégulier de l'objet en question est donc resté constant, à chaque passage de la frontière, avec la réalisation d'une nouvelle infraction. Dans ces circonstances, le constat du statut irrégulier initial emporte le caractère illicite de toutes les réimportations ultérieures. Il s'agit là d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises.

Enfin, en vertu du principe de l'auto-déclaration, il appartenait à la personne assujettie au contrôle douanier de remplir dûment et diligemment les formalités douanières, avec leurs documents et formulaires afférents. Le fait que l'autorité inférieure ait pris acte des différentes déclarations en douane, alors qu'elle a été initialement empêchée de constater qu'elle n'aurait pas dû en prendre acte en raison du comportement de la personne assujettie au contrôle douanier, ne saurait en aucun cas plaider en faveur des arguments des recourants.

**5.10.7** En conclusion, on ne saurait reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que les régimes d'exportation et d'admission temporaire à l'importation avaient été sollicités et obtenus à tort et que l'objet n° [1] devait être assujetti au paiement de la TVA à la date du 29 janvier 2015, lors de la réalisation de la dernière infraction à l'importation.

**5.11** S'agissant de l'objet n° [2], l'autorité inférieure a retenu qu'il avait été importé sans annonce en Suisse probablement fin juillet 2012 par (...) et qu'il avait franchi la frontière douanière à diverses reprises par la suite, soit le 5 septembre 2012 par sa mise en dépôt franc sous douane (exportation), le 30 octobre 2014 (importation temporaire pour vente incertaine) et le 6 janvier 2016 (apurement du régime d'importation temporaire et retour en dépôt franc sous douane). L'objet en question aurait ensuite été expédié en Belgique où il a été saisi par les autorités locales en 2016.

**5.11.1** Les recourants estiment que l'autorité inférieure a constaté les faits de manière inexacte et incomplète. Ils rappellent que le bien était présent à M. \_\_\_\_\_ déjà le 2 juin 2012, soit deux mois avant la venue d'(...) et produisent, à cet effet, une capture d'écran des métadonnées d'une photographie de ce bien. Ils soutiennent que le bien a été acquis le 15 mars 2010 auprès d'Xd. \_\_\_\_\_ et remettent en question les propres propos du recourant 1 tenus lors de son audition par le parquet genevois estimant que ce dernier était « très fatigué et malade ». Partant, dès lors que l'objet provenait initialement d'une collection suisse, les régimes d'exportation et d'admission temporaire à l'importation n'auraient pas été sollicités et obtenus à tort.

**5.11.2** Ceci étant, le recourant 1 a documenté la provenance de l'objet n° [2], présenté par les recourants comme la stèle dite « aux yeux », en produisant une facture signée le 15 mars 2010 de la main d'Xd. \_\_\_\_\_, domicilié à (...) (cf. [...]), portant sur sa vente à la société V. \_\_\_\_\_ pour une valeur de (...) francs. Il a également produit une lettre non signée d'un antiquaire parisien datée du 12 octobre 1975 selon laquelle ce dernier se déclarait prêt à vendre à Xd. \_\_\_\_\_ une stèle mésopotamienne en albâtre « aux yeux » [nдр: entre guillemets dans le texte de la lettre] et motifs divers (cf. idem, p. 6).

Le 5 septembre 2012, une plaque dite « aux yeux » a été placée en dépôt franc sous douane sur la base de la facture du 15 mars 2010, avec Xd. \_\_\_\_\_ mentionné comme expéditeur et exportateur, à l'aide d'une déclaration d'exportation. La société V. \_\_\_\_\_ figure comme destinataire (cf. [...]). La plaque n° [2] a ensuite été envoyée à Paris le 7 septembre 2012 en y indiquant une valeur de [...] euros (cf. id[...]). Elle en revient le 24 septembre 2012 pour être à nouveau placée en dépôt franc sous douane (cf. [...]). Elle est ensuite expédiée à New York le 17 juillet 2013 pour une valeur de [...] millions de dollars américains (cf. [...]). Elle est ensuite revenue en Suisse le 13 août 2014 (cf. [...]), sur la base d'une facture pro forma du 7 août 2014 y mentionnant une valeur de [...] millions

dollars américains, puis repart en Angleterre le 2 octobre 2014 (cf. [...]), en y indiquant une valeur de [...] livres sterling pour revenir en Suisse le 22 octobre 2014 (cf. [...]). Elle fait enfin l'objet d'une admission temporaire à l'importation en Suisse pour vente incertaine le 30 octobre 2014 à une valeur de (...) francs sur la base d'une facture pro-forma du 29 octobre 2014 de la société V.\_\_\_\_\_. (cf. [...]). Il a été apuré par un retour en dépôt franc sous douane en date du 6 janvier 2016 (cf. idem, p. 94) avant d'être expédié le 13 janvier 2016 en Belgique (cf. idem, p. 95 ss) et saisi par les autorités sur place le 26 janvier 2016 (cf. idem, p 147 ss).

**5.11.3** L'autorité inférieure et les recourants divergent sur l'appréciation qu'il y a lieu de faire de la facture du 15 mars 2010 d'Xd.\_\_\_\_\_. La première estime qu'il s'agit d'un faux et que l'objet n° [2] n'a – en réalité – pas été acquis auprès de ce dernier. Elle s'appuie à cet effet sur les déclarations d'Xd.\_\_\_\_\_ lors de son interrogatoire et sur celles du recourant 1 devant le parquet genevois ; les seconds plaident en revanche que la facture serait vraie et que les déclarations faites par Xd.\_\_\_\_\_ et le recourant 1 seraient fausses. En tout état de cause, si la facture devait s'avérer fausse, les recourants plaident qu'elle l'aurait été à l'initiative de H.\_\_\_\_\_, l'un des fournisseurs d'antiquités régulier du recourant 1. Il sied donc de s'intéresser aux différents éléments au dossier et en particulier aux déclarations des deux intéressés devant la justice genevoise.

**5.11.3.1** Dans son interrogatoire du 10 octobre 2017, Xd.\_\_\_\_\_ a déclaré ne pas être le fournisseur de l'objet n° [2] à la société V.\_\_\_\_\_. Il s'est expliqué ainsi :

Cette facture a été établie sur la base de textes qui m'ont été soumis. je ne me rappelle plus si c'est moi qui l'ai effectivement établi sur mon ordinateur ou si elle m'a été soumise pour signature. Ma signature est bel et bien authentique. Il est clair que je n'aurais jamais pu composer le texte de cette facture étant donné que je n'ai jamais vu cette œuvre que je ne suis pas du tout spécialiste de ce genre d'œuvres. Je n'ai jamais vu cette plaque dite « Aux yeux ».

Sur le moment, j'ai trouvé cette pratique de faire un peu bizarre et maintenant je dois bien avouer que ce n'était pas correct et raisonnable.

Après réflexion, je me rappelle avoir demandé à [H.\_\_\_\_\_] si la pièce était en ordre. Par « en ordre », je veux dire si elle n'avait pas été volée. [II] m'a répondu que la traçabilité était correcte et que les propriétaires de la plaque étaient corrects. Quand [il] me parlait des propriétaires, je savais que c'était [le recourant 1 et son frère], sinon je n'aurais pas été d'accord d'effectuer ou de signer cette facture de complaisance. C'était pour rendre service [...].

En ce qui concerne l'établissement de cette facture que vous me présentez [...], je constate que la police de mon nom et adresse n'est pas la même que le reste du texte qui y est mentionné. Sur les factures que j'ai établies durant toutes les années [où] je possédais des galeries, je n'ai jamais utilisé deux polices sur la même facture, je suis catégorique.

Lorsque j'établissais des factures lorsque j'avais des galeries, mon logo galerie (...) était toujours présent sur celles-ci. Je trouve étonnant qu'il y [ait] ces deux polices différentes sur cette facture.

J'ai signé cette facture dans des conditions que je ne me rappelle pas précisément. Ce qui est sûr c'est que je me suis informé auprès de [H.\_\_\_\_\_] pour savoir si cet objet était traçable. Je présume que j'ai signé cette fausse facture à la date reprise sur la facture mais je n'en suis pas sûr à 100 %.

Je n'ai jamais établi des factures commerciales avec mon adresse privée. J'en déduis donc qu'il est possible que ce n'est pas moi qui ai[t] établi cette facture [...].

On m'avait demandé d'établir une facture afin d'établir la traçabilité de cette pièce (cf. [...]).

Il ajoute :

Si [le recourant 1] m'avait dit que cet objet avait été importé en fraude en Suisse je n'aurais jamais accepté de signer cette facture. Il m'a été dit que cette pièce lui appartenait depuis longtemps mais qu'il n'arrivait pas à retrouver les documents, raison pour laquelle j'ai accepté cette facture de complaisance.

Je n'ai jamais touché le montant mentionné sur cette facture.

Pour l'établissement de ce faux, je ne me souviens pas avoir été rétribué. Ce que je peux vous dire, c'est que je n'ai pas fait ce faux dans l'optique d'obtenir de l'argent (cf. [...]).

Il poursuit :

[H.\_\_\_\_\_] m'avait confirmé que les provenances étaient bonnes. C'est des informations qu'il avait reçu[es] directement [du recourant 1]. Je précise que [H.\_\_\_\_\_] m'avait donné un document sur lesquelles[lequel] ces indications de provenance étaient inscrites

1950 – 1960 [...]

1960 – 1975 [...]

1975 – 2010 Xd.\_\_\_\_\_. Ceci est complètement faux. C'est une provenance fictive comme déjà déclaré (cf. [...]).

Enfin, il termine :

Il est vrai que je n'aurais jamais dû accepter d'effectuer cette facture de complaisance.

Je vous confirme que ce document est un faux, notamment par rapport à mon nom mentionné sous provenance et par rapport au prix qui y est mentionné que je n'ai jamais encaissé [...]. Je vous répète que je n'ai jamais possédé cet objet (cf. [...]).

Je n'ai absolument rien à voir avec cette exportation (cf. [...]).

**5.11.3.2** Au surplus, lors de son interrogatoire du 28 juin 2017 auprès du parquet genevois, le recourant 1 a expliqué ce qui suit au sujet de la pièce n° [2] :

Le procureur me demande d'expliquer d'où provient la pièce.

J'explique qu'elle provient d'un marchand à Beyrouth, d'origine syrienne, [...].

Sauf erreur, il a la nationalité syrienne et également ukrainienne. Il doit avoir la quarantaine.

Il est né en Syrie, entre Amar et Oms, mais il réside aujourd'hui à Beyrouth depuis au moins une dizaine d'années.

Mon père connaissant son père, qui vivait en Syrie, depuis les années 1970. Il lui avait acheté des objets. Il vivait dans la région précitée, et venait à Beyrouth présenter des objets (cf. [...]).

Plus loin, il revient sur les pièces que lui fournissait ce marchand :

[Elles] m'étaient acheminées par M. (...).

Sur question, j'ignore comment exactement [il] se rendait de Beyrouth à M.\_\_\_\_\_. Je sais toutefois qu'il avait la nationalité libanaise et roumaine, probablement par sa femme, qu'il possédait une maison en Roumanie, où habitaient sa femme et ses enfants, et où lui-même habitait en partie en Roumanie

Je déduis de ce qui précède [qu'il] passait peut-être par la Roumanie, que ce soit en train, en voiture ou en avion avant de se rendre en Suisse.

Je pense [qu'il] faisait la ligne Beyrouth – Bucarest en avion, puis Bucarest – M.\_\_\_\_\_, peut-être en voiture, en train ou en avion.

Sur question, j'ignore pourquoi [il] passait par la Roumanie.

Lorsqu'il arrivait à M.\_\_\_\_\_, [il] descendait à l'Hôtel [...], et je m'y rendais pour prendre livraison des objets.

Sur question, [il] faisait peut-être deux, trois ou quatre voyages par année pour apporter des objets (cf. [...]).

Il explique ensuite comment les pièces étaient entreposées et présentées aux douanes :

Sur question de [...], ces objets n'étaient jamais dédouanés à la douane Suisse.

Sur question, les objets étaient ensuite entreposés à la Galerie, chez moi, dans l'attente d'être entreposés au [...].

Sur question, il est exact que tous les objets provenant de mon fournisseur libanais ont fini au [...].

Lorsque je parvenais à en vendre un, je faisais établir une fausse attestation de provenance.

Les objets étaient soit vendus en Suisse, et la fausse attestation servait à documenter pour l'acheteur les indications figurant sur la facture. Soit l'objet était exporté pour être vendu à l'étranger. Dans ce cas-là, il était exporté de Suisse vers [l'entrepôt P.\_\_\_\_\_] avec une fausse facture à [la société V.\_\_\_\_\_] pour justifier la provenance ancienne d'une collection suisse. Et de là, il était exporté au lieu où il devait être vendu (cf. [...]).

**5.11.3.3** En l'occurrence, les recourants ne remettent pas réellement en cause les déclarations d'Xd.\_\_\_\_\_ certifiant que la facture du 10 mars 2010 était fausse et que l'objet en cause n'a jamais fait l'objet de sa collection. Vu les déclarations claires de ce dernier en ce sens et dans la mesure où il avait tout à perdre à admettre devant la justice genevoise avoir signé un faux document, on ne voit d'ailleurs pas comment il y aurait lieu de les remettre en doute. Par conséquent, il y a lieu de retenir que l'objet n° [2] n'a jamais été en possession d'Xd.\_\_\_\_\_ préalablement à sa mise en dépôt franc sous douane le 5 septembre 2012.

**5.11.4** Tant les recourants que l'autorité inférieure s'évertuent ensuite à en retracer l'origine effective.

L'autorité inférieure estime, au vu des pièces au dossier et des déclarations du recourant 1 concernant son fournisseur à Beyrouth, que l'objet serait arrivé en Suisse le 31 juillet 2012 en provenance du Liban. Les recourants

produisent, à l'inverse, les métadonnées d'une photographie qui attesteraient de sa présence en Suisse deux mois avant cette date (cf. [...]) et se réfèrent aux déclarations du recourant 1 lors de son interrogatoire pour retenir que l'objet aurait été dans sa famille au préalable.

Cela étant, comme relevé ci-dessus (cf. supra consid. 5.10.5), la question de savoir si l'objet n° [2] est arrivé le 31 juillet 2012 par l'intermédiaire d'un fournisseur au Liban peut demeurer ouverte. En effet, les recourants ne contestent pas avoir déclaré d'abord le bien à l'exportation et l'avoir mis en dépôt franc sous douane en le mentionnant comme provenant d'Xd.\_\_\_\_\_. Par la suite, ils en ont sollicité l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 30 octobre 2014 avant d'apurer ce régime par un retour en dépôt franc sous douane le 6 janvier 2016. Or, il a déjà été établi que le bien exporté et/ou réimporté en admission temporaire n'a pas été acquis auprès d'Xd.\_\_\_\_\_.

**5.11.5** Partant, pour cet objet aussi (cf. ég. supra consid. 5.10.5), on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été correctement effectuées. Le bien litigieux a été exporté en étant faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre en raison d'une soi-disant appartenance à une vieille collection suisse, alors qu'il n'est en rien.

Lors de son retour ultérieur sous le régime d'admission temporaire pour vente incertaine, l'objet en cause n'a ainsi pas été présenté sous son jour réel et l'on ne saurait admettre que son identification a été correctement établie. Les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient donc pas remplies. Ainsi, à sa sortie comme à son retour en Suisse, les formalités de taxation ont été sollicitées et obtenues indûment sur la base d'informations incorrectes. Le statut douanier irrégulier de l'objet en question est resté constant : il s'agit là d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises.

On ne saurait, par conséquent, reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que les régimes d'exportation et d'admission temporaire à l'importation avaient été sollicités et obtenus à tort et que l'objet n° [2] devait être assujéti au paiement de la TVA à la date du 30 octobre 2014, lors de la réalisation de la dernière infraction à l'importation.

**5.12** S'agissant de l'objet n° [3], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement licite en Suisse, qu'il avait été importé sans annonce en douane par une personne inconnue et à une date indéterminée, mais vraisemblablement au début de l'année 2013, et qu'il



avait finalement franchi la frontière pour être placé en dépôt franc sous douane en retour d'une exposition vente à l'étranger le 17 septembre 2015.

**5.12.1** Les recourants font valoir que l'objet en question aurait été acquis auprès de H.\_\_\_\_\_. Cette pièce aurait été acquise par ce dernier à une société en Israël le 3 décembre 2012 pour un montant de [...] dollars. Ils ne contestent pas que sa première trace physique en Suisse se situerait le 22 juillet 2013 (cf. [...]), mais affirment qu'elle aurait été dédouanée lors de son importation. Ils produisent à cet effet les documents de dédouanement de la Poste suisse (cf. [...]).

**5.12.2** Ceci étant, il ressort de la base de données de la société S.\_\_\_\_\_ que l'objet aurait été acquis le 22 janvier 2013 auprès de H.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). D'autres documents, tels que des photographies et un rapport d'expert en égyptologie à M.\_\_\_\_\_, daté du 21 janvier 2013 tendent d'ailleurs à confirmer cette date (cf. [...]). On ne sait toutefois pas si l'objet en question a été examiné de visu dans le cadre de l'établissement de ce rapport ou si celui-ci a été établi sur la base des photographies précitées. Quoi qu'il en soit, la date de la première présence physique de l'objet en Suisse, attestée par des documents, et non contestée par les recourants, est le 22 juillet 2013. L'objet a été déclaré en douane sous admission temporaire à l'exportation pour vente incertaine, pour une valeur de [...] francs (cf. [...]) sur la base d'une facture pro-forma du 16 juillet 2013 (cf. [...]). Il est revenu pour être entreposé en dépôt franc sous douane en date du 7 août 2013 (cf. [...]), sans qu'aucun document n'atteste de l'apurement du régime d'admission temporaire à l'exportation. L'objet en question a ensuite été temporairement admis à l'importation en Suisse pour vente incertaine en date du 25 octobre 2013 pour une valeur de [...] francs, régime apuré par un retour en dépôt franc sous douane le 15 janvier 2014 (cf. idem, p. 40 et 41). Après un séjour à Bruxelles, il a été placé à nouveau en dépôt franc sous douane le 4 février 2014 (cf. [...]), a été expédié à Paris en mars 2015 (cf. [...]) et a enfin été entreposé en dépôt franc sous douane le 17 septembre 2015 pour une valeur de [...] euros (cf. [...]) jusqu'à son séquestre douanier.

**5.12.3** En l'occurrence, les recourants ne remettent pas en cause que l'objet se trouvait sur le territoire douanier suisse le 22 juillet 2013, ni que cet objet proviendrait d'une ancienne collection israélienne et aurait été acquis par H.\_\_\_\_\_ en 2012. Ils estiment toutefois que toutes les formalités douanières lors de son importation initiale en Suisse auraient été respectées et que l'objet se trouvait donc valablement en libre pratique sur le territoire douanier suisse lorsqu'il a été admis temporairement à

l'exportation, avant d'être définitivement exporté et mis en dépôt franc sous douane. De là, le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 25 octobre 2013 n'aurait pas été sollicité et obtenu à tort. Ils produisent des documents douaniers établis par la Poste suisse à cet effet (cf. [...]).

**5.12.4** Cela étant, alors que la présence de l'objet en question sur le territoire douanier suisse le 22 juillet 2013 et les formalités douanières qui ont suivi jusqu'à son admission temporaire à l'importation le 25 octobre 2013 sont attestées et ne sont pas contestées par les recourants, une lecture attentive des documents produits par ceux-ci à l'appui de leurs allégations (cf. [...]) laisse perplexe. S'ils portent bien sur l'importation par H.\_\_\_\_\_ d'objets d'ornement (« Ziergegenstände ») en provenance d'Israël, la date du 4 août 2014 de ce document ne laisse guère la place à une explication convaincante. On voit, en effet, mal comment la Poste suisse pourrait adresser un courrier à H.\_\_\_\_\_ le 4 août 2014 en l'invitant à confirmer l'exactitude des renseignements nécessaires à la déclaration, au motif qu'elle a « reçu un envoi [lui] étant adressé à dédouaner », alors que l'objet en question devait déjà se trouver en Suisse le 22 juillet 2013. Force est donc de constater que les documents produits par les recourants ne concernent pas l'objet n° [3] et que leurs allégations sont, partant, sans fondement.

**5.12.5** Il suit de là que, alors que l'objet en question a été acquis en Israël en 2012 et se trouvait en Suisse le 22 juillet 2013, les recourants n'ont pas été en mesure de démontrer la présence régulière en Suisse de l'objet n° [3] préalablement à son admission temporaire à l'exportation du 22 juillet 2013.

**5.12.6** Partant, on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été correctement effectuées. Le bien litigieux a été exporté temporairement en étant faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre. Lors de son retour ultérieur en dépôt franc sous douane, le régime d'admission temporaire à l'exportation n'a, au surplus, pas été correctement apuré. Il n'a ainsi pas été valablement placé sous le régime de l'exportation avant d'être entreposé en dépôt sous douane. A cet instant, le bien litigieux a donc été faussement présenté comme issu de la circulation extérieure pour être placé en dépôt franc sous douane, puis, le 25 octobre 2013, sous le régime de l'admission temporaire à l'importation. A la suite de cela, l'objet a franchi la frontière du territoire douanier suisse à plusieurs reprises, étant rappelé que les dépôts francs sous douane font intégralement parti de ce territoire. Lors de son ultime

retour le 17 septembre 2015, il n'a ainsi pas été présenté sous son jour réel et l'on ne saurait donc admettre que son identification a été établie à satisfaction. Il suit de là que les conditions d'application des différents régimes d'admission temporaire à l'exportation et à l'importation, ainsi que les conditions d'un placement en dépôt franc sous douane n'ont pas été remplies. A ses sorties comme à ses retours en Suisse, les formalités de taxation ont été sollicitées et obtenues indûment sur la base d'informations incorrectes. Le statut douanier irrégulier de l'objet en question est resté ainsi constant du 22 juillet 2013 au 17 septembre 2015. Comme déjà mentionné, il s'agit d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises.

On ne saurait donc reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que l'objet n° [3] n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement licite en Suisse et devait, par conséquent, être assujéti au paiement de la TVA à la date du 17 septembre 2015, lors de la réalisation de la dernière infraction.

**5.13** S'agissant de l'objet n° [4], l'autorité inférieure a retenu qu'il avait été importé sans annonce en Suisse, probablement en juin 2012, par [...] et devait être assujéti au paiement de la TVA à la date du 14 avril 2016 lors de son ultime annonce inexacte en douane à l'importation.

**5.13.1** Les recourants font valoir que l'objet aurait été acquis auprès de [...], un employé du Musée [...], par le biais d'I.\_\_\_\_\_, un autre fournisseur d'antiquités du recourant 1. Ce dernier aurait remis la facture à la société V.\_\_\_\_\_. Ils reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir questionné les intéressés à ce sujet lors de leurs interrogatoires.

**5.13.2** A cet effet, il ressort toutefois du dossier que la première trace physique attestée du bien en question en Suisse est datée du 27 juillet 2012. L'objet a été mis en dépôt franc sous douane pour une valeur de [...] francs, avec un document d'exportation mentionnant [...] comme expéditeur et la société V.\_\_\_\_\_ comme destinataire (cf. [...]), sur la base d'une facture du 2 avril 2012 (cf. [...]). Il a ensuite été envoyé à Londres le 21 août 2012 (cf. [...]) pour une valeur de [...] livres sterling. Il en revient le 4 septembre 2013 pour être placé à nouveau en dépôt franc sous douane. Cet objet a encore franchi la frontière douanière notamment en date du 4 mars 2013 (cf. [...]), avant d'être admis temporairement à l'importation pour vente incertaine le 14 avril 2016 pour une valeur de [...] francs (cf. [...]).

**5.13.3** Les recourants ne remettent pas en cause que l'objet se trouvait sur le territoire douanier suisse le 22 juillet 2013. Ils font valoir que celui-ci proviendrait toutefois d'une ancienne collection suisse appartenant à [...]. Ce bien aurait été acquis auprès de ce dernier par I. \_\_\_\_\_ au nom et pour le compte de la société V. \_\_\_\_\_. Cela étant, interrogé par les autorités douanières, [...] a déclaré n'avoir jamais fait des affaires, y compris vendu et/ou acheté des pièces au recourant 1, n'avoir jamais eu d'objets en consignation pour celui-ci ou pour ses sociétés et n'avoir jamais manipulé et/ou transféré d'objets pour lui (cf. [...]). Il a aussi précisé, lorsqu'on lui a présenté les documents douaniers concernant le bien en question :

Je suis sur le cul [sic] de voir ce document. Mais pourquoi je suis là-dessus. J'ai bien résidé à [Xc. \_\_\_\_\_] avant 2020. En 2012, je résidais [à la ...]. Donc il y a erreur quant à l'adresse mentionnée sur la facture du 02.04.2012.

C'est amusant car figure le nom de ma tante [...].

Vous me montre[z] que ce document se rapporte à un cratère attique à figures noires et à colonnettes et je vous dis en toute bonne foi, que je n'ai jamais détenu, manipulé, négocié, vendu cette pièce.

Je peux vous dire que je ne suis pas l'auteur de cette facture, qui pour moi est un faux [...]. Sur question, ma signature a été usurpée. Je ne sais pas où ma signature à, vu le support ou elle figure, été prélevé[e] à mon insu [...].

Je suis sidéré de voir un document établi faussement à mon nom.

Je n'ai jamais traité avec [la société V. \_\_\_\_\_], que je ne connaissais pas [auparavant] (cf. [...]).

Il ajoute :

Je n'ai jamais possédé ce type d'objet et je ne suis pas l'auteur de cette facture, que je répète [être] un faux intégral. Je ne connais pas le détenteur de ce cratère attique à figures noires et à colonnettes. C'est la première fois que je vois cet objet (cf. [...]).

A la question de savoir si ce bien pouvait provenir d'un héritage de sa tante [...], il répond enfin que :

Rien. Je puis dire que ma tante ne possédait pas pareil objet [...] (cf. [...]).

Je ne sais pas [d'où provient cet objet]. Mais je ne l'ai jamais vu chez ma tante (cf. [...]).

**5.13.4** Malgré de telles déclarations, les recourants persistent à soutenir que l'objet aurait été acquis auprès de [...] par le biais d'I.\_\_\_\_\_. Ils n'apportent toutefois aucun élément abondant en ce sens ou qui viendrait contredire les déclarations reproduites ci-dessus. Ils se contentent de soutenir que les intéressés n'ont pas été entendus sur ces problématiques et que l'autorité inférieure n'aurait pas instruit la cause. Or, comme on vient de le voir, celle-ci a posé des questions extensives à ce sujet à [...], lequel s'est déclaré « sur le cul » de voir son nom apparaître sur la facture du 2 avril 2012 et les documents d'exportation. On voit mal l'intérêt que ce dernier aurait de mentir aux autorités douanières. Sa réaction spontanée apparaît, au contraire, largement plus honnête que les déclarations sans fondement des recourants qui ne cherchent même pas à fournir la moindre explication quant à la raison pour laquelle le nom de [...] apparaît sur une facture concernant l'objet n° [4] alors que ce dernier déclare ne l'avoir jamais vu et que sa signature est fausse.

**5.13.5** Ainsi, l'origine du bien litigieux a été faussement déclarée lors de sa mise en dépôt franc sous douane le 27 juillet 2012. Il a été faussement présenté comme issu de la circulation intérieure libre en raison d'une soi-disant appartenance à [...], alors que ce dernier a déclaré qu'il n'en était rien. Quoiqu'en disent les recourants, les formalités douanières n'ont pas été correctement effectuées. Lors de ses multiples retours ultérieurs et de son admission temporaire à l'importation en date du 14 avril 2016, l'objet n'a donc pas été présenté sous son jour réel et son identification n'a pas été correctement établie. Son statut douanier est resté constant. Il suit de là que les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies. Il s'agit là encore d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières requises. On ne saurait, par conséquent, reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que les différents régimes douaniers ont été obtenus indûment et que l'objet devait donc être assujéti au paiement de la TVA à la date du 14 avril 2016, lors de l'ultime annonce inexacte en douane à l'importation. Partant, il importe peu de connaître la provenance réelle de cette objet.

**5.14** S'agissant de l'objet [5], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement réglementaire à l'importation en Suisse et devait être assujéti au paiement de la TVA à la date du 4 juin 2015.

**5.14.1** Les recourants font valoir que le bien litigieux aurait été acquis par le père du recourant 1 avant 1994, puis vendu à l'un de ses clients, qui l'aurait ensuite cédé au recourant 1 au début des années 2000. Ils indiquent que l'objet a été préalablement enregistré sous le n° [...] par un

huissier judiciaire le 17 janvier 2003. Ils produisent à cet effet le procès-verbal de constat en ce sens (cf. [...]). Ils considèrent donc que l'objet se trouvait valablement en dépôt franc sous douane, de sorte que son admission temporaire à l'importation le 4 juin 2015 n'a pas été sollicitée et obtenue à tort.

**5.14.2** Cela étant, le procès-verbal de constat d'huissier produit par les recourant décrit, sous la référence n° [...], un objet dont les caractéristiques sont les suivantes : « Hellenistic bronze figure of a seated god » et d'une hauteur de « 10.4 cm ». Les documents fournis par les recourants à l'appui de la déclaration d'admission temporaire à l'importation du 4 juin 2015 décrivent cependant l'objet n° [5] comme ayant les caractéristiques suivantes : « roman bronze figure » d'une hauteur de « 11.00 cm ». Les recourants ne fournissent, au surplus, aucun document concernant sa provenance exacte, aucune facture commerciale, ni aucun autre document de transport.

**5.14.3** Force est ainsi de constater que les objets référencés sous n° [...] et n° [5] ne correspondent pas dans leur description, tant de par leur provenance – grecque pour la première, romaine pour la seconde – que par leur taille – 10.4 cm pour la première et 11 cm pour la seconde. Les recourants ne fournissent aucune explication sur ces différences, ni pourquoi leur provenance – et surtout leur taille, pourtant objectivement vérifiable – aurait varié entre une première et une seconde inscription dans la base de donnée de la société S.\_\_\_\_\_. Si les photographies produites par les recourants sont certes similaires, il ne peut être exclu qu'il s'agisse d'objets différents. Au surplus, les recourants n'ont pas été en mesure de produire des documents d'acquisition ou de transport en Suisse, de sorte que la première trace physique documentée de l'objet en Suisse se situe le 4 juin 2015 lors de sa déclaration en douane sous le régime d'admission temporaire à l'importation pour une valeur de [...] francs.

**5.14.4** Vu ce qui précède, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que la provenance de l'objet en question n'a pas été correctement documentée et que celui-ci a été introduit en dépôt franc sous douane sans être préalablement déclaré. Nonobstant, on ne saurait également retenir que son identification a été correctement établie lors de son admission temporaire à l'importation le 4 juin 2015 compte tenu du fait que l'objet est une fois présenté comme mesurant 10.4 cm et d'origine hellénique, et l'autre fois 11 cm et d'origine romaine. Partant, au moins l'une des conditions pour l'obtention dudit régime faisait alors défaut. Il suit de là que, en tout état de cause, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu

que ledit régime devait être annulé et que l'objet devait être assujéti à la TVA en date du 4 juin 2015.

**5.15** S'agissant de l'objet n° [6], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement réglementaire à l'importation en Suisse, que le régime d'admission temporaire à l'exportation du 1<sup>er</sup> octobre 2013 n'avait pas été apuré régulièrement lors de l'entreposage douanier le 7 mars 2014 et que, par conséquent, le régime de l'admission temporaire à l'importation en Suisse, sollicité le 30 avril 2014, avait été obtenu à tort. L'objet en question devait ainsi être assujéti au paiement de la TVA à la date du 30 avril 2014.

**5.15.1** Les recourants font valoir que l'objet en question aurait été acquis par le père du recourant 1 il y a plus de 20 ans. Ils reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir instruit cette question.

**5.15.2** Cela étant, les recourants perdent de vue que ce point peut demeurer ouvert. En effet, ils ne remettent pas en cause que le régime de l'admission temporaire à l'exportation, sollicité et obtenu le 1<sup>er</sup> octobre 2013, n'a pas été régulièrement apuré lors de l'entreposage de l'objet en question le 7 mars 2014 en dépôt franc sous douane. Rien au dossier n'indique que tel aurait été le cas et les recourants ne fournissent aucun élément abondant en ce sens. Il suit de là que l'objet en question a été, par erreur, présenté comme un bien issu de la circulation extérieure régulière lors de son arrivée en dépôt franc sous douane. Ledit bien n'ayant, en réalité, jamais été régulièrement exporté, il n'aurait pu, ni dû, être présenté en douane sous le régime de l'admission temporaire à l'importation le 30 avril 2014. Quoi qu'en disent les recourants, les formalités douanières n'ont, par conséquent, pas été correctement effectuées. L'objet en question n'a, en effet, pas été présenté sous son jour réel, de sorte que son identification ne pouvait dès lors être correctement établie.

**5.15.3** Il suit de là que les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies lors de sa présentation en douane le 30 avril 2014. On ne saurait donc reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que l'objet devait être assujéti au paiement de la TVA. Par conséquent, il importe bien peu de savoir si l'objet provenait d'une ancienne collection suisse ou non. C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure n'a pas instruit davantage la question.

**5.16** Il n'en va d'ailleurs pas autrement de l'objet n° [7]. La première trace physique documentée de cet objet en Suisse se situe le 1<sup>er</sup> octobre 2013 par son expédition à New York sur la base du régime de l'admission temporaire à l'exportation. L'objet est revenu en Suisse le 7 mars 2014 et a ensuite été placé en dépôt franc sous douane, sans que ledit régime ne soit correctement apuré. Il a enfin été admis sous le régime de l'admission temporaire à l'importation le 30 avril 2014, régime apuré par un placement en dépôt franc sous douane le 27 novembre 2014.

**5.16.1** Là encore, les recourants reprochent uniquement à l'autorité inférieure de ne pas avoir suffisamment instruit la question de la provenance de l'objet en question. Ils ne contestent pas que le régime de l'admission temporaire à l'exportation, sollicité et obtenu le 1<sup>er</sup> octobre 2013, n'a pas été régulièrement apuré lors de l'entreposage de l'objet en question le 7 mars 2014 en dépôt franc sous douane.

**5.16.2** Il s'ensuit que l'objet en question a été, lui aussi, par erreur présenté comme un bien issu de la circulation extérieure lors de son arrivée en dépôt franc sous douane. Il n'aurait donc, ni dû être présenté en douane sous le régime de l'admission temporaire à l'importation le 30 avril 2014, ni placé à nouveau en dépôt franc sous douane en apurant ledit régime. Les formalités douanières n'ayant pas été correctement effectuées, l'identification de l'objet en question n'a pas pu être correctement établie. Il suit de là que les conditions d'application du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies lors de sa présentation en douane le 30 avril 2014. L'objet doit ainsi être assujéti au paiement de la TVA à cette date.

**5.17** S'agissant ensuite de l'objet n° [8], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas été régulièrement dédouané en Suisse avant d'être importé, probablement au cours du second semestre de l'année 2014. Il devait ainsi être assujéti au paiement de la TVA en date du 8 février 2016.

**5.17.1** Les recourants font valoir que l'objet aurait été acheté par H. \_\_\_\_\_ dans les années 1980, lequel se serait occupé d'entreprendre les démarches douanières. Ils reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir interrogé ce dernier sur ce point, alors qu'elle constatait que des photographies de l'objet avait été saisies dans les données électroniques de ce dernier le 28 juillet 2013.

**5.17.2** En l'occurrence, il convient de relever qu'il n'existe aucune facture commerciale ou document de transport démontrant que l'objet en question



aurait été acquis par H.\_\_\_\_\_ dans les années 1980. Toutefois, de même, l'autorité inférieure n'a mis en lumière aucun élément qui démontre, sans l'ombre d'un doute, que l'objet a été acquis en 2014. Elle se fonde sur une série de photographies de l'objet en question prises en 2013 et sur un paiement d'un montant de [...] francs d'un certain [...] à H.\_\_\_\_\_ effectué le 17 mars 2014 (cf. [...]). Contrairement à ce que soutient l'autorité inférieure, tout ne porte pas à croire que l'objet en question a été acquis en 2014. Le fait que les premières photographies de l'objet en question remontent à 2013 ne suffit pas. De même, on ne saurait reprocher aux recourants le fait de ne pas avoir été en mesure de produire une facture remontant aux années 1980.

L'autorité inférieure se fonde ensuite sur le numéro d'enregistrement [8] qui correspondrait à 2014, étant donné que le numéro d'enregistrement précédent (n° [...]) aurait été acquis le 3 octobre 2014. Ce faisant, l'autorité inférieure perd de vue qu'elle a elle-même constaté que H.\_\_\_\_\_ aurait présenté l'objet en question à la société S.\_\_\_\_\_ (ou à une société du groupe du recourant 1) en vue de son acquisition le 7 février 2014. Dans de telles circonstances, on voit mal comment reprocher aux recourants d'avoir enregistré l'objet dans leur base de données en 2014. En réalité, les allégations de l'autorité inférieure ne se fondent que sur de vagues suppositions, ce qui en soi n'est pas suffisant.

**5.17.3** Ceci étant, les recourants allèguent que l'objet en question aurait ensuite été sous le régime d'admission temporaire à l'exportation le 7 mai 2015 sur la base d'une déclaration en douane qu'ils ont produite en cours de procédure (cf. [...]). Or, cette déclaration ne porte pas le timbre douanier correspondant et n'a ainsi jamais été prise en charge par les autorités douanières. Ces dernières confirment d'ailleurs que cette déclaration n'est pas documentée. Il suit de là que l'objet en question est sorti du territoire douanier suisse le 7 mai 2015 sans que ce dernier ne soit présenté en douane, le fait de remplir une déclaration sans la présenter en douane ne suffisant manifestement pas.

**5.17.4** Ainsi, on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été respectées lorsque l'objet en question est revenu en Suisse le 8 février 2016 sur la base d'une déclaration d'admission temporaire à l'importation. D'ailleurs, quand bien même il y aurait lieu d'admettre que l'objet a bien été déclaré à l'admission temporaire à l'exportation le 7 mai 2015, ledit régime n'a jamais été apuré par une exportation définitive, les recourants ne le soutenant d'ailleurs pas. Par là-même, il n'aurait pas été possible, pour un bien exporté temporairement à l'étranger, d'être placé simultanément sur

un régime d'admission temporaire à l'importation. Il suit de là que l'objet en question n'a pas fait l'objet d'un dédouanement régulier, ni lors de son exportation le 7 mai 2015, ni lors de son admission temporaire à l'importation le 8 février 2016. Partant, dès lors que les conditions du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a assujetti l'objet en question à la TVA en date du 8 février 2016.

**5.18** S'agissant de l'objet n° [9], l'autorité inférieure a retenu qu'il aurait été importé au début de l'année 2015 sans avoir été licitement dédouané en Suisse. Il devait, partant, être assujetti à la TVA en date du 10 février 2016, date de sa première trace physique documentée en Suisse.

**5.18.1** Les recourants plaident que l'objet aurait été acheté par la société V.\_\_\_\_\_ en 2002 ou 2003. Ils reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir instruit la question et de ne pas avoir interrogé le client en question.

**5.18.2** Ceci étant, il y a lieu de rappeler que la date d'acquisition du 27 janvier 2015 a été entrée dans la base de données de la société S.\_\_\_\_\_ par les recourants eux-mêmes (cf. [...]). Si l'objet avait été effectivement acheté en 2002 ou 2003, on peine à saisir l'intérêt à indiquer une autre date d'acquisition. Les recourants ne fournissent aucune explication sur ce point. De plus, il y a lieu de rappeler que la société V.\_\_\_\_\_ est domiciliée à Saint-Vincent-les-Grenadines, de sorte que si tant est que l'objet ait été effectivement acquis par dite société, les recourants ne produisent aucun élément démontrant que l'objet aurait été valablement importé par la société S.\_\_\_\_\_ en Suisse afin d'y être exposé en 2016.

**5.18.3** En réalité, l'exposition de l'objet en question le 10 février 2016 par la société S.\_\_\_\_\_ en Suisse constitue la première trace physique documentée du bien (cf. [...]). De plus, alors qu'ils allèguent que le bien a été acquis par la société V.\_\_\_\_\_, ils n'expliquent aucunement comment le bien s'est retrouvé en possession de la société S.\_\_\_\_\_ pour être exposé en Suisse. En réalité, à bien suivre les recourants, si l'objet en question avait réellement été acquis par la société vincentaise V.\_\_\_\_\_ en 2002 ou 2003, date à laquelle il aurait dû être exporté soit en quittant définitivement le territoire suisse, soit en étant placé en dépôt franc sous douane, il aurait dû faire l'objet d'une admission temporaire en Suisse pour exposition en 2016. Or, les recourants ne soutiennent pas avoir procédé à une telle importation temporaire. Ainsi, il y a lieu de retenir que soit dite démarche n'a jamais été faite, soit l'objet n'a pas été acquis par la société

V. \_\_\_\_\_ en 2002 ou 2003, mais en 2015 sur la base des éléments entrés par les recourants eux-mêmes dans leur base de données. Dans tous les cas, la conséquence est que l'objet n'a pas été présenté sous son jour réel en douane et/ou que les formalités douanières n'ont pas été effectuées lors de son exposition en Suisse le 10 février 2016.

On ne saurait dès lors reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que le bien en question avait été importé sans avoir fait l'objet d'un dédouanement licite et qu'il devait, par conséquent, être assujéti à la TVA. A cet égard, il peut sans autres être rappelé que l'autorité inférieure aurait pu retenir la date du 27 janvier 2015 et non celle du 10 février 2016, en particulier lorsque cette première date repose sur les informations entrées dans une base de données par les recourants eux-mêmes.

**5.19** L'autorité inférieure a ensuite retenu que l'objet n° [10] – qui a été séquestré dans le local loué par les recourants [dans l'entrepôt P. \_\_\_\_\_] – n'avait pas été régulièrement dédouané en Suisse lors de son importation, probablement au cours de l'année 2014. Il devait donc être assujéti au paiement de la TVA en date du 30 octobre 2014.

**5.19.1** Les recourants font valoir que l'objet aurait été acheté par H. \_\_\_\_\_ à O. \_\_\_\_\_ en 1968. Celui-ci l'aurait d'ailleurs confirmé lors de ses auditions par les autorités douanières. Ils se réfèrent également aux déterminations de O. \_\_\_\_\_ – par la plume de son mandataire – qui confirmerait la date de la facture et l'origine du bien concerné, ainsi que son paiement effectif.

**5.19.2** Cela étant, il y a lieu de relever que, lors de son audition du 5 avril 2018, H. \_\_\_\_\_ a déclaré ceci : « [c]oncernant l'objet [n° 10], si cet objet est en améthyste, je crois me souvenir avoir négocié pareil objet. Comme vous me dites qu'il est en [cristal] de roche, c'est peu probable, mais après réflexion cela relève du possible que j'ai[e] tout de même négocié un tel objet en [cristal] de roche. Seul un document annexe pourrait éclaircir la situation » (cf. [...]). Quoi qu'en pensent les recourants, on ne saurait y lire là une quelconque confirmation que l'objet concerné a bel et bien été acquis par H. \_\_\_\_\_. Ce dernier émet plutôt quelques doutes en particulier dès qu'est évoqué son matériau de fabrication.

Il ajoute d'ailleurs « [s]ur question, il me semble que [l'objet n° 10 provient] de [O. \_\_\_\_\_]. Vous comprendrez qu'il m'est difficile de remettre une provenance et un cheminement pour [cet objet] étant donné les moult transactions que j'ai pu, au fil de ma carrière réalisés[er] » (cf. [...]).

Lorsqu'on lui demande encore pourquoi sa société est mentionnée comme exportatrice sur la décision de taxation du 13 juin 2014, et la société V. \_\_\_\_\_ comme destinataire, lorsque le bien en question a été expédié à New York en vue de son exposition-vente, il répond « [je] ne suis pas concerné par cette décision de taxation à l'exportation datée du [13 juin 2014]. Je n'ai peut-être pas été informé de cette démarche. Je découvre maintenant cette exportation et ne peux m'exprimer sur cette démarche et quels avantages en tirait [la société S. \_\_\_\_\_] » (cf. [...]).

Enfin, interrogé sur la facture établie par O. \_\_\_\_\_ en 1968 et produite par les recourants, il répond être « étonné de la méthode de conservation de document » réalisée, ne pas « avoir été récipiendaire de la facture manuscrite datée du [22 février 1968] par [O. \_\_\_\_\_] et précise que « [vous] me dites que l'encre [et] la qualité d'impression [sont] toujours bien visible[s] et claire[s] pour un document établi en 1968 !!!? [sic] Je vous réponds que c'est effectif et seule cette dernière pourra donner explications (cf. [...]). Enfin, il ajoute que « Je réitère que je n'ai jamais vu le document manuscrit daté du [22 février 1968] de [O. \_\_\_\_\_] d'un montant de CHF [...]. Je m'interroge toujours comment celle-ci a bien pu mentionner le numéro [...] du [ndr : l'adresse de H. \_\_\_\_\_ de l'époque] alors que je [ne] m'en souvenais pas. Je conteste mentir concernant cette déposition [...] » (cf. [...]).

**5.19.3** En l'occurrence, nonobstant les doutes que de telles déclarations peuvent soulever, la question de savoir si, quand et dans quelles conditions H. \_\_\_\_\_ a acquis l'objet n° [10], peut demeurer incertaine. En effet, il convient de rappeler que ce dernier allègue avoir vendu à la société V. \_\_\_\_\_ l'objet concerné en date du 16 novembre 2010 (cf. [...]). Ceci étant, il n'existe aucune trace de paiement, ni aucune indication de l'existence de cet objet dans les différents documents informatiques saisis sur le serveur de la société S. \_\_\_\_\_ ou en possession du recourant 1. Au contraire, il y a lieu de relever que ce n'est que le 17 février 2015 que les documents d'acquisition en lien avec cet objet ont été téléchargés sur les serveurs de la société S. \_\_\_\_\_ (cf. [...], mention « uploaded on »). De même, cette dernière ne s'est enquis pour la première fois de la provenance légitime de l'objet auprès de la société the Art Loss Register qu'en date du 29 août 2014 (cf. [...]). Ainsi, contrairement à ce que soutiennent les recourants, tout indique que l'objet n'avait aucune existence documentée en Suisse préalablement à l'année 2014. On peut à cet égard douter de la bonne foi des recourants lorsqu'ils s'enquière seulement quelques trois ans après l'achat prétendu de l'objet en cause de la question de savoir si ce dernier aurait été déclaré comme volé ou spolié,

alors même qu'il se sont référés précisément à de telles démarches pour justifier la date d'acquisition de certains objets.

**5.19.4** En réalité, tout indique que la première présence physique attestée du bien en question se situe le 13 juin 2014, lors de son exportation et mise en dépôt franc sous douane avec la mention du nom de la société de H.\_\_\_\_\_ comme expéditeur, alors même que celui-ci ignorait la démarche. Il est ensuite incontesté que l'objet est revenu en dépôt franc sous douane à M.\_\_\_\_\_ le 19 août 2014, puis importé en admission temporaire pour vente incertaine le 30 octobre 2014 par la société S.\_\_\_\_\_. Ce formulaire a enfin été apuré par placement en dépôt franc sous douane du 5 mars 2015.

**5.19.5** Sur le vu de ce qui précède, on ne saurait admettre que le bien en question a fait l'objet d'une documentation régulière lors de ses différents passages en douane, en particulier lorsqu'il apparaît que la société de H.\_\_\_\_\_ n'était ni l'instigatrice, ni même au courant, de l'exportation du bien en cause le 13 juin 2014. D'ailleurs, les recourants plaident que l'objet aurait été acquis en 2010 déjà auprès de ce dernier. On peine à saisir pourquoi l'exportation du bien en question après sa vente à une société étrangère intervient près de quatre ans après. Il n'est, en tout état de cause, plus possible de suivre l'historique du bien en question durant ces quatre ans et l'on ne saurait donc admettre que le bien a été présenté sous son jour réel lors de son exportation et mise en dépôt franc sous douane. Compte tenu des déclarations de H.\_\_\_\_\_, ce dernier n'était en tout cas plus en possession du bien en question lors de son exportation, de sorte que ce n'était plus à lui de figurer en tant qu'expéditeur sur la déclaration d'exportation, mais au recourant 1 ou à la société S.\_\_\_\_\_ si tant est que l'objet était entreposé chez eux ou dans leur locaux en attendant son exportation définitive et sa mise en dépôt franc sous douane.

Il suit de là que l'objet n'ayant pas été régulièrement déclaré lors de ses différents passages en douane, il ne pouvait être considéré comme étant correctement identifié ou identifiable lors de son admission temporaire à l'importation en date du 30 octobre 2014. Partant, on ne voit pas en quoi l'autorité inférieure aurait constaté les faits de manière inexacte ou incomplète en considérant que le bien en question devait être assujéti au paiement de la TVA à cette date. En effet, les conditions du régime d'admission temporaire n'étaient pas remplies et le régime a été sollicité et obtenu à tort.

**5.20** S'agissant de l'objet n° [11], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement licite en Suisse et devait être assujéti au paiement de la TVA en date du 30 octobre 2014.

**5.20.1** Les recourants rappellent que l'objet a été mentionné par erreur dans la base de données de la société S. \_\_\_\_\_ comme provenant de la collection d'une de leurs clientes, Xe. \_\_\_\_\_. Ils estiment toutefois qu'il est établi que l'objet se trouvait en Suisse préalablement au 19 août 2011, date de son acquisition. Ils n'avancent toutefois aucune preuve en ce sens.

**5.20.2** Quoi qu'en pensent les recourants, la question de la provenance réelle de l'objet est sans pertinence pour l'issue du litige. En effet, il est établi que la première trace physique en Suisse de cette pièce, attestée par des documents à satisfaction de droit, se situe le 22 novembre 2011 par sa mise en dépôt franc sous douane avec un document d'exportation mentionnant Xe. \_\_\_\_\_ comme expéditrice, sans indication de destinataire (cf. [...]). L'objet est alors présenté comme faisant partie de la collection de feu son époux. Il a ensuite été transporté à New York le 24 novembre 2011, avant de revenir en dépôt franc sous douane à M. \_\_\_\_\_ le 31 janvier 2012 (cf. [...]). L'objet a encore été admis en importation temporaire pour vente incertaine le 23 avril 2012, régime apuré le 29 octobre 2012 (cf. [...]). Puis, en date du 30 octobre 2014, l'objet a enfin été admis à nouveau en importation temporaire en Suisse dans le but d'une vente incertaine, régime apuré en date du 5 mars 2015 (cf. [...]).

**5.20.3** Dès lors que les recourants ne contestent pas que l'objet a faussement été présenté en douane comme faisant partie de la collection suisse ayant appartenu à Xe. \_\_\_\_\_, on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été respectées. De l'aveu même des recourants, tel n'était effectivement pas le cas dans la mesure où l'objet n'a pas été présenté sous son vrai jour. Il suit de là que la provenance de l'objet en question ne pouvait pas non plus être établie à satisfaction lors de ses différents passages de la frontière successifs et, en particulier, de son admission à l'importation temporaire pour vente incertaine le 30 octobre 2014. Il s'agit là d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières initiales.

**5.20.4** Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que le bien concerné avait été importé en Suisse de manière illégale, sur la base d'indications incomplètes et incorrectes, le 30 octobre 2014. Les recourants qui se contentent de remettre en cause les faits constatés par l'autorité inférieure ne sauraient s'abriter derrière le principe inquisitoire

lorsque, même dans le cadre de leurs mémoires de recours, ils ne cherchent pas à offrir au Tribunal de céans le moindre début d'explication sur l'origine effective du bien en question.

**5.21** S'agissant de l'objet n° [12], l'autorité inférieure a retenu que celui-ci n'avait pas fait l'objet d'un dédouanement licite en Suisse et avait été importé probablement au cours du premier semestre 2011. De plus, alors qu'il se trouvait sous le régime de l'exportation temporaire, il aurait été admis en dépôt franc sous douane, puis à diverses reprises en admission temporaire à l'importation en infraction aux procédures douanières. Il devait donc être assujéti au paiement de la TVA à la date de la dernière infraction à l'importation, soit le 17 janvier 2016.

**5.21.1** Les recourants font valoir que l'objet se trouvait déjà en possession du père du recourant 1, lequel l'aurait, de son vivant, offert à la sœur du recourant 1. Cette provenance ressortirait notamment du descriptif de la pièce et expliquerait par ailleurs que la déclaration en douane du 23 novembre 2011 ait été émise au nom de la sœur du recourant 1. Ils reprochent ainsi à l'autorité inférieure de ne pas avoir interpellé cette dernière à ce sujet, afin de vérifier ces informations.

**5.21.2** A cet effet, comme le relèvent les recourants, la première trace d'une déclaration en douane, attestée par des documents, de l'objet en question se situe le 23 novembre 2011 par la mise sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation pour exposition ou vente incertaine aux Etats-Unis sur la base de la facture pro-forma du 16 novembre 2011 établie par la sœur du recourant 1 (cf. [...]). Puis, le 31 janvier 2012, l'objet en question, en retour de Bruxelles, a été placé sous le régime de l'entrepôt douanier au nom de la société S.\_\_\_\_\_, sans que le régime d'exportation temporaire n'ait été valablement apuré par un retour sur territoire suisse, soit par une exportation définitive, et sans qu'une vente de la sœur du recourant 1 à la société S.\_\_\_\_\_ ne soit documentée (cf. [...]). Les recourants ne le contestent pas dans leurs recours. Ensuite, en date du 23 avril 2012, cette pièce a été admise en importation temporaire en Suisse dans le but d'une vente incertaine sur la base d'une facture pro-forma du 20 avril 2012 de la société V.\_\_\_\_\_, là encore sans qu'une éventuelle vente de la société S.\_\_\_\_\_ à la société V.\_\_\_\_\_ ne soit documentée (cf. [...]). L'objet est ensuite retourné en dépôt franc sous douane en date du 30 octobre 2012 (cf. [...]), puis a été à nouveau admis temporairement à l'importation dans le but d'une vente incertaine le 17 janvier 2014 (cf. [...]), régime renouvelé le 17 janvier 2016, puis apuré le 16 septembre 2016 (cf. [...]).

**5.21.3** Il suit de là que l'on ne saurait admettre que les procédures douanières ont été respectées s'agissant de l'objet en question. Dans un premier temps, il y a lieu de relever que le régime d'admission temporaire à l'exportation du 23 novembre 2011, si tant est que l'objet se trouvait bien en libre pratique en Suisse à cette date, n'a pas été valablement apuré. A bien suivre le raisonnement des recourants, l'objet aurait été exporté temporairement en vue notamment de sa vente incertaine. Or, il a ensuite été présenté en douane comme un objet issu de la circulation extérieure lors de son retour en Suisse, sans que le régime d'admission temporaire ne soit valablement apuré par une exportation définitive. Or, des marchandises ne peuvent être placées sous le régime de l'exportation, puis entreposées dans un dépôt franc sous douane que si l'acquéreur a son domicile ou son siège en dehors du territoire douanier, ce qui n'est, en l'espèce, pas le cas. L'objet a ensuite été présenté en douane pour admission temporaire à l'importation, avec cette fois la société V. \_\_\_\_\_ comme propriétaire. Or, il n'existe aucune trace d'une quelconque vente de l'objet de la société S. \_\_\_\_\_ à la société V. \_\_\_\_\_. Là encore, force est de constater que l'on perd le fil. On ne saurait dans ces circonstances admettre que le bien en question pouvait être identifiable lors de ses diverses présentations en douane.

**5.21.4** Partant, il importe peu de savoir si et dans quelle mesure l'objet se trouvait en possession de la sœur du recourant 1 au moment de son premier passage en douane. Les diverses formalités douanières successives n'ayant jamais été respectées, c'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que le bien en question devait être assujéti au paiement de la TVA à la date de sa dernière présentation en douane, soit le 17 janvier 2016.

**5.22** Concernant l'objet n° [13], l'autorité inférieure a retenu que cette pièce n'avait pas fait l'objet d'une mise en libre pratique régulière lors de son importation, qu'elle avait été dédouanée sous le régime de l'admission temporaire en Suisse après coup et qu'elle devait être assujéti au paiement de la TVA à la date du 17 février 2017, date du dernier régime douanier à l'importation en infraction.

**5.22.1** Les recourants soutiennent, là aussi, que l'objet se trouvait déjà en possession du père du recourant 1, lequel l'aurait, de son vivant, offert à la sœur du recourant 1.

**5.22.2** Cela étant, il ressort du dossier ce qui suit. L'objet en question a été présenté en douane le 5 septembre 2012 sous le régime de l'admission



temporaire à l'exportation pour exposition à Paris (cf. [...]) sur la base d'une facture pro-forma de la société S. \_\_\_\_\_ du 3 septembre 2012 (cf. [...]). Il s'agit de la première présence documentée de l'objet en Suisse. L'objet y est revenu le 24 septembre 2012 pour être placé en dépôt franc sous douane (cf. [...]). Or, le régime d'admission temporaire à l'exportation n'a été apuré qu'en date du 16 avril 2013, soit près de sept mois plus tard (cf. [...]). Le 15 janvier 2014, la pièce en question a fait l'objet d'une mise sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation pour être expédiée à Bruxelles (cf. [...]). Elle en est revenue le 5 février 2014 pour être placée en dépôt franc sous douane, alors qu'elle se trouvait toujours sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation. Elle a enfin été admise temporairement à l'importation le 7 février 2014, soit deux jours après son retour en dépôt franc sous douane, alors que le régime d'admission temporaire à l'exportation n'avait toujours pas été apuré.

**5.22.3** Sur le vu de ce qui précède, il importe peu de connaître la provenance exacte de l'objet. Même à suivre les recourants, le Tribunal relève qu'après avoir été présenté sous le régime de l'exportation temporaire pour exposition, le bien en question a été entreposé en dépôt franc sous douane, soit présenté comme un bien issu de la circulation extérieure, sans que le régime d'admission temporaire ne soit apuré. Il ne l'a été que sept mois plus tard, alors que le bien se trouvait toujours en dépôt franc sous douane, ce qui n'aurait jamais dû pouvoir intervenir. La pièce a ensuite été exportée à nouveau temporairement en janvier 2014, avant de revenir là encore en dépôt franc sous douane, là encore sans que le régime de l'exportation temporaire ne soit apuré par une exportation définitive. Puis, elle a été admise à l'importation temporaire deux jours après, alors qu'elle se trouvait encore sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation. Les recourants ne contestent pas cet état de fait.

**5.22.4** En tout état de cause, on ne saurait donc partir du principe que les formalités douanières ont été respectées. Si le bien était issu de la libre circulation intérieure, il devait être définitivement exporté avant d'être entreposé en dépôt franc sous douane, puis d'être importé temporairement pour vente incertaine. En conséquence, le bien en question n'a pas été dûment présenté sous son jour réel en douane et a pu faire l'objet de plusieurs régimes simultanément, ce qui en soi n'est pas possible. Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu, en l'espèce, que le bien en question devait être assujéti à la TVA à la date de sa dernière présentation en douane le 17 février 2017.

**5.23** L'autorité inférieure a ensuite retenu que le bien n° [14] n'avait pas fait l'objet d'une mise en libre pratique régulière lors de son importation en Suisse. Il aurait ensuite été dédouané sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation, puis après coup à l'importation sans que le premier régime ne soit apuré par une exportation définitive. Par conséquent, il devait être assujéti à la TVA à la date du 6 février 2015, date du dernier régime douanier à l'importation.

**5.23.1** A cet effet, le Tribunal relève que, à l'instar des derniers objets mentionnés ci-dessus, les recourants ne contestent pas que le bien en question a été présenté en douane le 5 septembre 2012 en vue d'être placé sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation pour vente incertaine à Paris, puis qu'il est revenu en Suisse pour être placé en dépôt franc sous douane sans que le régime de l'exportation temporaire ne soit apuré par une exportation définitive. Ils ne contestent pas non plus que le 8 avril 2013, le bien a été expédié à New York via le Luxembourg, alors qu'il se trouvait toujours sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation en vue de sa vente incertaine à Paris. En l'absence d'apurement dudit régime, celui-ci a été automatiquement déchargé par un retour dans la circulation intérieure suisse, le 24 septembre 2014, alors que l'objet se trouvait encore à New York. Il n'est effectivement revenu en Suisse que le 22 décembre 2014 pour être placé en dépôt franc sous douane. Or, il ne devait et ne pouvait l'être. Enfin, le 6 février 2015, il a été admis sous le régime de l'admission temporaire à l'importation en Suisse dans le but d'une vente incertaine. Il a alors été présenté en douane comme un bien issu de la circulation extérieure alors que – comme rappelé – le bien en question n'a jamais été déclaré définitivement à l'exportation. Dans ces circonstances, on ne saurait manifestement conclure que les formalités douanières ont été correctement effectuées.

**5.23.2** Il suit de là que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que le bien en question devait être assujéti à la TVA en date du 6 février 2015, l'objet ne pouvant, en raison desdits manquements aux obligations douanières, pas être correctement identifié.

**5.24** S'agissant de l'objet n° [15], les recourants font valoir que l'objet proviendrait d'une ancienne collection suisse, ce que les déclarations de Xb. \_\_\_\_\_ de la galerie (...) le 10 avril 2018 confirmeraient, et qu'il aurait été acquis en 2007 par la société V. \_\_\_\_\_.

**5.24.1** Cela étant, les recourants ne contestent pas que la première trace physique en Suisse de cette pièce, attestée par des documents, se situe

le 10 août 2011 par sa mise en dépôt franc sous douane sur la base d'une déclaration d'exportation comportant, comme expéditeur, Xb.\_\_\_\_\_. L'objet a ensuite été envoyé pour une exposition-vente à Londres. Il en est revenu le 1<sup>er</sup> juin 2012 pour être placé en dépôt franc sous douane. Enfin, le 4 juin 2015, l'objet a été admis sous le régime de l'admission temporaire à l'importation en Suisse dans le but d'une vente incertaine avec la société S.\_\_\_\_\_ comme destinataire, sur la base d'une facture pro-forma de la société V.\_\_\_\_\_ (cf. [...]).

**5.24.2** En l'occurrence, comme considéré, en ne présentant le bien à l'exportation que 4 ans après sa vente alléguée par Xb.\_\_\_\_\_, on ne saurait admettre qu'il était correctement identifiable. Il est, en effet, impossible d'établir où et comment l'objet a été entreposé ou utilisé entre son achat, en 2007, et son exportation, le 10 août 2011. A la suite de cette déclaration d'exportation – qui mentionne d'ailleurs Saint-Vincent-les-Grenadines comme pays de destination –, l'objet a été expédié à Londres en vue de son exposition sur la base d'une facture pro-forma établie par la société S.\_\_\_\_\_ (cf. [...]). Il en est revenu le 4 juin 2015 sous le régime de l'admission temporaire à l'importation sur la base d'une facture établie par la société V.\_\_\_\_\_ pour le compte de la société S.\_\_\_\_\_.

Là aussi, force est bien d'admettre que l'on perd la trace de l'identification de l'objet en question au cours de ses divers passages en douane. Il n'est établi à aucun moment que l'objet en question aurait été vendu par la société V.\_\_\_\_\_ à la société S.\_\_\_\_\_. Vu l'ensemble de ces circonstances, on ne saurait admettre que les formalités douanières ont été effectuées à satisfaction de droit.

**5.24.3** C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que l'objet en question devait être assujéti au paiement de la TVA à la date de sa dernière importation en Suisse, soit le 4 juin 2015.

**5.25** S'agissant ensuite de l'objet n° [16], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas fait l'objet d'une mise en libre pratique régulière lors de son importation en Suisse et avait été dédouané après coup sous le régime de l'admission temporaire à l'importation. Il devait, par conséquent, être assujéti au paiement de la TVA à la date du 4 juin 2015, date de la dernière infraction.

**5.25.1** Les recourants estiment que c'est à tort que l'autorité inférieure a retenu que le bien en question n'avait pas fait l'objet d'une mise en libre pratique régulière en Suisse. Ils rappellent que l'objet serait issu d'une

ancienne collection suisse et aurait été acquis par le biais d'I. \_\_\_\_\_ en 2012.

**5.25.2** A cet effet, la première trace physique de cet objet en Suisse, attestée par des documents, se situe le 21 mars 2012 par sa mise en dépôt franc sous douane sur la base d'une déclaration d'exportation comportant comme expéditeur H. \_\_\_\_\_ et comme destinataire la société V. \_\_\_\_\_ (cf. acte 48.d, p. 9). Lors de son audition du 11 avril 2018, H. \_\_\_\_\_ a déclaré que l'objet lui avait appartenu, qu'il l'avait vendu au recourant 1 et qu'il avait lui-même acquis d'un certain « [...] » à M. \_\_\_\_\_ (cf. [...]). Au surplus, il ressort du dossier que H. \_\_\_\_\_ a établi deux factures le 12 janvier 2012, portant sur la vente de l'objet concerné, l'une à la société S. \_\_\_\_\_, l'autre à la société V. \_\_\_\_\_ (cf. [...]). Il a toutefois confirmé être bien l'auteur des factures et ne plus se souvenir pourquoi le recourant 1 lui aurait demandé de réaliser la seconde facture au nom de la société V. \_\_\_\_\_ (cf. [...]). L'objet en question a ensuite été exporté définitivement par sa mise en dépôt franc sous douane, puis envoyé à New York en vue d'une exposition-vente. Il en est revenu le 24 juillet 2012 pour être placé à nouveau en dépôt franc sous douane. Enfin, le 4 juin 2015, l'objet en question a été admis sous le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine sur la base d'une facture pro-forma de la société V. \_\_\_\_\_ (cf. [...]).

**5.25.3** A cet effet, contrairement à ce qui prévalait pour d'autres objets traités ci-dessus, le Tribunal ne constate aucune infraction aux obligations douanières lors des différentes importations documentées du bien en Suisse. Partant, la question de son origine et de sa provenance conserve toute sa pertinence. Or, l'autorité inférieure échoue quelque peu à apporter suffisamment de crédibilité à ses dires. Elle conteste en effet les déclarations de H. \_\_\_\_\_ selon lesquelles ce dernier aurait acquis à M. \_\_\_\_\_ l'objet en question avant de le vendre en 2012 à la société V. \_\_\_\_\_. Elle admet toutefois que la date d'acquisition est plausible, mais cherche à la rattacher à plusieurs autres acquisitions intervenues fin 2011, pour lesquelles aucun dédouanement à l'importation n'a pu être constaté. Elle considère que l'une de ces importations non documentées correspondrait à l'objet en question, sans toutefois parvenir à expliquer laquelle.

**5.25.4** Dans ces circonstances, l'autorité inférieure ne fait qu'opposer ses propres suppositions aux explications des recourants. Elle peine toutefois à convaincre, en particulier lorsqu'elle n'accorde aucun crédit aux déclarations de H. \_\_\_\_\_ qui affirme avoir effectivement vendu l'objet en

question à la société V.\_\_\_\_\_ et avoir lui-même rédigé les factures correspondantes. Or, le Tribunal relève qu'elle ne remettait pas en question sa crédibilité lorsque ce dernier affirmait, pour d'autres objets, que les factures étaient fausses ou qu'il ne les avait pas rédigées. Elle ne fournit cependant aucune explication sur la raison pour laquelle le témoin serait crédible dans un cas d'espèce et pas dans un autre. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'autorité inférieure a démontré à satisfaction que l'objet en question n'avait pas fait l'objet d'une mise en libre pratique régulière préalablement à son exportation et à sa mise en dépôt franc sous douane.

**5.25.5** Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu d'assujettir l'objet n° [16] à la TVA. Le recours doit donc être admis sur ce point.

**5.26** S'agissant de l'objet n° [17], l'autorité inférieure a retenu que ce bien n'avait pas été mis en libre circulation en Suisse de manière régulière en 2013 et devait être assujetti à la TVA en date du 14 avril 2014.

**5.26.1** Les recourants font valoir que l'objet proviendrait d'une ancienne collection suisse et qu'il aurait été acquis par la société V.\_\_\_\_\_ en 2005 auprès d'Xf.\_\_\_\_\_, une cliente et collectionneuse d'art. Ils se fondent, à cet effet, sur plusieurs pièces au dossier.

**5.26.2** Cela étant, la provenance de l'objet n'est pas pertinente vu les manquements constatés dans les formalités douanières à l'importation. En effet, la première trace physique de l'objet en Suisse, attestée par des documents, se situe le 5 octobre 2015 par sa mise en dépôt franc sous douane sur la base d'une déclaration d'exportation comportant comme expéditeur Xf.\_\_\_\_\_ et la société V.\_\_\_\_\_ comme destinataire (cf. [...]). L'objet a ensuite été expédié à Londres pour exposition-vente, avant de revenir à M.\_\_\_\_\_ le 21 octobre 2015 en dépôt franc sous douane. Puis, le 14 avril 2016, ce bien a été admis temporairement à l'importation dans le but d'une vente incertaine sur la base d'une facture pro-forma établie par la société V.\_\_\_\_\_ (cf. [...]).

**5.26.3** A l'instar de l'autorité inférieure, on ne saurait admettre que l'exportation de l'objet en question, en date du 5 octobre 2015, sur la base d'une facture établie plus de 9 ans auparavant, satisfasse aux conditions prévues par la loi. En effet, il n'est plus possible, à ce stade et comme déjà mentionné, de déterminer le trafic et la destination du bien en question entre sa vente survenue en 2005 et son exportation le 5 octobre 2015. Les recourants ne fournissent aucune explication sur ce point. Il suit de là qu'en

mentionnant le nom d'Xf. \_\_\_\_\_ comme expéditrice sur la déclaration d'exportation du 5 octobre 2015, au lieu, par exemple, de la personne en possession de laquelle se trouvait effectivement l'objet après son acquisition, la déclaration ne permettait plus de prouver l'origine effective du bien qui y était mentionné. Compte tenu du principe de l'auto-déclaration, il appartenait, en effet, à la personne assujettie à l'obligation de déclarer de s'assurer que l'objet était présenté sous son jour réel. Or, tel n'a, en l'espèce, pas été le cas.

**5.26.4** Il s'ensuit que, dès lors que le statut douanier du bien ne pouvait être déterminé et que son identification n'était pas correctement établie lors de différents passages de la frontière douanière suisse, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu qu'il devait être assujetti à la TVA en date du 14 avril 2016, lors de sa dernière importation en Suisse.

**5.27** Concernant l'objet n° [18], l'autorité inférieure a retenu que le bien n'avait pas fait l'objet d'une importation régulière en Suisse et devait être assujetti à la TVA à la date du 14 avril 2016.

**5.27.1** Les recourants soutiennent que l'objet proviendrait d'une ancienne collection privée suisse, qu'il aurait été mis en consignation auprès de la société S. \_\_\_\_\_ et qu'il aurait été vendu plus tard pour le compte de son propriétaire aux États-Unis.

**5.27.2** Ceci étant, là encore, en raison de manquements dans les formalités douanières, la question de la provenance de l'objet en question peut demeurer ouverte. En effet, le Tribunal relève que la première trace physique de l'objet en question, non contestée par les recourants, se situe le 22 juillet 2013 par une admission temporaire à l'exportation à destination de Monaco (cf. [...]). L'objet est ensuite revenu en Suisse le 7 août 2013 pour être placé en dépôt franc sous douane sans que le régime de l'admission temporaire à l'exportation ne soit apuré par une déclaration d'exportation définitive (cf. [...]). Il ressort, en effet, du dossier que cette exportation définitive n'est intervenue que le 16 juin 2015, après l'apurement d'office du régime d'admission temporaire à l'exportation par les autorités douanières (cf. [...]). Entre temps, l'objet a toutefois été placé à nouveau, le 13 mars 2014, en dépôt franc sous douane après un séjour à New York (cf. [...]), puis a été présenté à l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 18 août 2014 (cf. [...]), régime apuré le 17 mars 2015 (cf. [...]). Enfin, un nouveau régime d'admission temporaire à l'importation a été sollicité le 14 avril 2016 (cf. [...]). Les recourants ne contestent pas cet état de fait.

**5.27.3** Il suit de là que, en l'absence d'apurement du régime d'exportation temporaire, on ne saurait admettre que les différentes formalités douanières ont été correctement effectuées lors des différentes présentations de l'objet en cause en douane. Le bien en question a ainsi notamment été présenté à l'admission temporaire à l'importation, alors qu'il se trouvait encore simultanément sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation. En vertu du principe de l'auto-déclaration, il appartenait à la personne assujettie de s'assurer que les différents régimes étaient correctement apurés et que l'objet en question était présenté sous son jour réel lors de ses différents passages en douane. En conséquence, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu, sur la base de ces éléments, que le bien en question devait être assujetti à la TVA à la date du 14 avril 2016 lors de sa dernière importation. Comme plusieurs fois considéré, il s'agit d'une conséquence directe de l'irrespect des formalités douanières.

**5.28** S'agissant encore de l'objet n° [19], l'autorité inférieure a constaté que le bien n'avait pas été mis en libre circulation en Suisse de manière réglementaire, qu'il avait été admis en entrepôt douanier alors qu'il était encore sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation et qu'il avait ensuite été présenté, le 10 février 2015, à l'admission temporaire à l'importation, alors que l'admission temporaire à l'exportation n'avait toujours pas été apurée. Il devait, par conséquent, être assujetti à la TVA à cette date dès lors que les dispositions douanières n'avaient pas été respectées.

**5.28.1** Les recourants se raccrochent, là encore, à la provenance du bien en question. Ils ne remettent en revanche pas en cause le fait que le bien ait été admis en entrepôt douanier alors qu'il se trouvait encore sous le régime de l'admission temporaire à l'exportation et avait été ensuite placé sous le régime de l'admission temporaire à l'importation, sans que le premier régime n'ait là aussi été apuré par une exportation définitive.

**5.28.2** Il suit de là que les recourants ne contestent pas le fait que les formalités douanières n'ont, en l'occurrence, pas été respectées, le bien en question ne pouvant se trouver successivement sous un régime d'admission temporaire à l'exportation et d'admission temporaire à l'importation. Partant, on ne saurait retenir que le bien a été présenté sous son jour réel lors de son dernier passage en douane, de sorte que son identification ne pouvait pas être assurée. En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que les conditions du régime d'admission temporaire à l'importation n'étaient pas remplies et que l'objet

en question devait être assujetti à la TVA à la date du 10 février 2015, lors de son dernier passage en douane à l'importation en Suisse.

**5.29** Avant dernier objet dans la liste, le bien n° [20] a été considéré par l'autorité inférieure comme n'ayant pas été mis en libre circulation de manière régulière. Il aurait ensuite bénéficié à tort d'une exportation définitive le 14 janvier 2014 sur la base d'une fausse facture, puis d'une admission temporaire à l'importation, le 4 juin 2015, dans le but d'une vente incertaine. Il devait par conséquent être assujetti à la TVA à la date de son dernier passage de la frontière à l'importation.

**5.29.1** Les recourants reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir remis en question la provenance du bien concerné, mentionnée sur une facture du 14 octobre 2010, à savoir qu'il serait issu d'une ancienne collection suisse rassemblée entre 1948 et 1950. L'autorité inférieure n'aurait pas instruit la question de l'authenticité de cette facture et se serait uniquement fondée sur le délai entre la date de dite facture et l'enregistrement du bien en question dans la base de donnée informatique de la société S.\_\_\_\_\_.

**5.29.2** Ceci étant, alors que les parties s'évertuent à déterminer si la facture en question est authentique ou non, il est permis de se demander si cette question possède, compte tenu des circonstances entourant les diverses déclarations en douane documentées de l'objet en question, encore une certaine pertinence.

En effet, quand bien même l'objet aurait été acquis auprès de H.\_\_\_\_\_, le 14 octobre 2010, comme le prétendent les recourants, la première trace physique documentée de l'objet en Suisse se situe le 14 janvier 2014 par sa mise en dépôt franc sous douane sur la base d'une déclaration d'exportation définitive. Cette déclaration mentionne H.\_\_\_\_\_ comme expéditeur (cf. [...]). Or, on ne saurait considérer que l'exportation de l'objet en question en date du 14 janvier 2014 sur la base d'une facture établie plus trois ans auparavant soit suffisante assurer l'identification correcte et surtout complète du bien en question. Les recourants ne fournissent aucune explication sur le parcours du bien durant ces trois ans ni pourquoi il n'aurait pas été exporté immédiatement après son acquisition. Le certificat d'exportation mentionne au demeurant que l'objet est destiné à être exporté vers les Îles St-Vincent & Grenadines. Or, il a été expédié un jour après l'établissement dudit certificat à destination de Bruxelles pour revenir quelques semaines plus tard en dépôt franc sous douane. Il suit de là qu'en mentionnant le nom de H.\_\_\_\_\_ comme expéditeur sur la



déclaration d'exportation du 14 janvier 2014 ainsi qu'une destination erronée, ladite déclaration ne permet plus d'assurer l'identification complète du bien en question. Compte tenu du principe de l'auto-déclaration, il appartenait à la personne assujettie de déclarer l'objet sous son jour réel, y compris lors de son exportation le 14 janvier 2014.

**5.29.3** Par conséquent, dès lors que le statut douanier de l'objet en question était incertain, on ne saurait admettre que son identification était correctement établie lors des différents passages de la frontière douanière suisse, y compris lors de sa dernière importation en date du 4 juin 2015. Par conséquent, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que l'objet concerné devait être assujetti à la TVA à cette date.

**5.30** Enfin, pour l'objet n° [21], l'autorité inférieure a retenu qu'il n'avait pas été mis en libre circulation de manière correcte en 2012, puis avait été placé en dépôt franc sous douane le 19 avril 2012 sur la base d'une fausse facture avant d'être admis temporairement à l'importation le 28 avril 2015. Il devait, par conséquent, être assujetti au paiement de la TVA à cette date.

**5.30.1** En l'occurrence, il ressort du dossier que la première trace physique en Suisse de cette pièce, attestée par des documents, se situe le 19 avril 2012 par sa mise en dépôt franc sous douane, sur la base d'une déclaration d'exportation mentionnant Xe. \_\_\_\_\_ comme expéditrice et la société V. \_\_\_\_\_ comme destinataire (cf. [...]). Aucune facture commerciale n'existe pour en documenter l'acquisition. L'objet en question a ensuite été admis temporairement à l'importation le 28 avril 2015 sur la base d'une facture de la société V. \_\_\_\_\_ (cf. [...]). Cette procédure a été apurée par un retour en dépôt franc sous douane en date du 29 octobre 2015 (cf. [...]).

Sur la base de ces seuls éléments, on ne saurait conclure que les formalités douanières postérieures au 19 avril 2012 n'ont pas été correctement documentées. Il suit de là qu'il y a lieu de s'intéresser à la provenance du bien en question.

**5.30.2** Pour contester la provenance de l'objet en question, l'autorité inférieure se fonde essentiellement sur les déclarations de Xe. \_\_\_\_\_ selon lesquelles elle ne pouvait certifier qu'il provenait de la collection de son mari (cf. [...]) et sur les déclarations de Q. \_\_\_\_\_, selon lesquelles la collection [...] ne comporterait que des objets égyptiens, alors que l'objet concerné serait d'origine grecque (cf. [...]). Cela étant, l'autorité inférieure retient que l'objet aurait été acquis entre mars 2011, à la date mentionnée

dans la base de données de la société S.\_\_\_\_\_, et avril 2012, lors de son exportation définitive par la société V.\_\_\_\_\_.

En tenant compte de ces circonstances, le Tribunal relève que l'autorité inférieure ne fait qu'opposer ses propres doutes aux déclarations des recourants. S'il est vrai qu'aucun document formel ne permet d'établir la provenance exacte du bien en question et que les déclarations de Xe.\_\_\_\_\_ n'apportent guère de précisions, on ne peut exclure que l'objet en question ait effectivement appartenu à feu son époux. Le seul fait, en citant, l'autorité inférieure, que « cela [ferait] sens pour un collectionneur de ne posséder que des objets d'une certaine époque et civilisation » n'est en soi pas suffisant.

**5.30.3** En conséquence, le Tribunal ne saurait retenir que l'autorité inférieure a démontré de manière suffisante l'existence d'éléments prouvant que l'impôt aurait été éludé. On ne saurait donc, sans plus, assujettir l'objet n° [21] à la TVA sur la base des seuls éléments au dossier. Il suit de là que le recours doit être admis sur ce point.

## **6.**

Pour résumer l'ensemble des considérants qui précèdent, à l'exception des objets n° [16] (cf. supra consid. 5.25) et [21] (cf. supra consid. 5.30) qu'il y a lieu d'exclure de la perception subséquente de la TVA, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a assujetti les objets restants à la TVA sur les importations au motif que les formalités douanières n'ont pas été ou, pas correctement, effectuées lors de leurs divers passages en douane à l'importation en raison notamment de données inexactes relatives à leur origine et/ou à leur statut douanier réel.

Il suit de là qu'on ne saurait lui reprocher d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète en renonçant notamment à des mesures d'instruction complémentaires ou d'avoir violé les dispositions pertinentes de la législation douanière.

## **7.**

Il convient maintenant d'examiner si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir auprès des recourants, de manière subséquente, la TVA à l'importation sur la base de l'art. 12 DPA.

**7.1** Les recourants allèguent que le recourant 1 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 transporteur, ni le consignateur des objets concernés par

la décision attaquée. Ils ne remettent en revanche pas en cause le fait que la société S.\_\_\_\_\_ en est l'importateur.

**7.2** 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.

**7.3** 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.

**7.4** 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).

**7.4.1** Est assujetti 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).

**7.4.1.1** 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. 7.4.2), 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 avantagé 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 Ib 94 consid. 5b et 107 Ib 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 Ib 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).

**7.4.1.2** 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 1<sup>er</sup> 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] Abgabenorm), 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).

**7.4.2** 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.

**7.4.2.1** 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).

**7.4.2.2** 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).

**7.5** Au vu des griefs allégués, il sied d'abord de confirmer que la recourante 2 est bien importatrice des biens en question. C'est, en effet, à raison que l'autorité inférieure a retenu qu'elle répondait à la définition de mandante et qu'elle était à tout le moins la personne pour le compte de laquelle la marchandise est importée. Le Tribunal ne voit aucune raison de s'éloigner de cette appréciation. Par conséquent, elle entre bien dans le cercle des assujettis à la perception subséquente défini à l'art. 12 al. 2 DPA en sa qualité de débitrice des redevances en jeu selon la législation administrative fiscale susmentionnée.

**7.6** Rester à déterminer si l'autorité inférieure était aussi légitimée à percevoir de manière subséquente la TVA à l'importation auprès du recourant 1.

**7.6.1** Dans ce contexte, il y a lieu de relever que le recourant 1 est notamment l'ayant droit économique des sociétés V.\_\_\_\_\_, R.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_ 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.\_\_\_\_\_ qui est encore active à ce jour. Il ajoute que « V.\_\_\_\_\_ représente le patrimoine familial dont [il est] à la tête » (cf. [...]).

**7.6.2** Dans le cadre de la gestion de ce patrimoine, le recourant 1 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 1] [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 1 (cf. [...]). De même, le recourant 1 a déclaré que les courriels étaient généralement adressés à l'adresse générique de la société S.\_\_\_\_\_ ou à son adresse personnelle (cf. [...]) et que son directeur n'était pas en mesure de procéder à des achats ou à des ventes sans son accord exprès (cf. à cet effet, [...]) : « En résumé, je ne suis pas habilité à réaliser des acquisitions d'objets de mon propre chef ».

**7.6.3** Toutefois, malgré ce contrôle, le nom du recourant 1 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 (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 1 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 Xf. \_\_\_\_\_ 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 1 (cf. [...]). Il en va encore de même d'I. \_\_\_\_\_ dont le nom se retrouve sur des factures [...] (cf. [...]). Ce dernier a spontanément informé les enquêteurs que le recourant 1 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 1 afin de faire procéder au transfert des objets à la suite du contrôle douanier effectué le [...] 2016 (cf. [...]). A cet égard, tant Xf. \_\_\_\_\_ qu'I. \_\_\_\_\_ ont déclaré n'avoir aucune idée des activités que le recourant 1 déploierait dans les locaux. Il ressort d'ailleurs de leurs interrogatoires le sentiment commun d'avoir été induits en erreur par le recourant 1.

**7.6.4** On constate donc que le recourant 1 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 1. 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 1.

**7.6.5** Dans ces circonstances, force est bien d'admettre que le recourant 1 répond lui aussi en qualité de mandant de l'importation des biens concernés par la décision attaquée en Suisse. Il est en effet celui qui prend les décisions relatives à l'activité commerciale de la société S. \_\_\_\_\_ et il n'en va pas autrement de la société V. \_\_\_\_\_. Ces sociétés procèdent ainsi à l'exportation et à l'importation desdits biens en raison des ordres donnés dans le cadre de ladite activité. Par conséquent, il entre aussi dans le cercle des débiteurs de l'impôt défini à l'art. 70 al. 2 LD en lien avec l'art. 51 al. 1 LTVA et donc dans celui des assujettis à la perception subséquente selon l'art. 12 al. 2 DPA.



**8.**

Dès lors que l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, la TVA à l'importation tant auprès de la société S. \_\_\_\_\_ que du recourant 1, il reste pour le Tribunal à examiner les griefs des recourants relatifs à la valorisation de certains objets.

**8.1** Ils reprochent à l'autorité inférieure d'avoir valorisé les pièces ayant fait l'objet de la décision attaquée à hauteur du montant mentionné lors de la dernière importation illicite. Or, ils estiment qu'elle 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. Ils considèrent, 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. Ils citent, 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.

**8.2** Ceci étant, il y a lieu de rappeler que les objets en cause ont été déclarés en douane sans être présentés sous leur jour réel, parfois sur la base de fausses factures ou sans que les précédents régimes douaniers ne soient correctement apurés.

A cet effet, les griefs des recourants partent donc de la prémisse erronée que les formalités douanières ont été correctement effectuées. Or, il n'en est rien. Quoi qu'en pensent les recourants, les règles de forme sont fixées dans la loi elle-même 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, les différents régimes d'importation ont été sollicités et obtenus à tort, sur la base d'informations erronées. Dans ces circonstances, le régime de l'admission temporaire implique notamment la fixation des droits à l'importation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle. En cas d'apurement non réglementaire ou de régime sollicité et obtenu à tort, 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'importation devient définitif.

**8.3** 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 aux formalités douanières de manière correcte, en particulier en s'assurant que le bien importé est dûment identifié.

Ces formalités n'ayant pas été respectées, 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 franchissement de la frontière à l'importation, 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, les recourants se contentent de remettre en cause la valeur retenue par l'autorité inférieure, mais ne fournissent 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 établies directement par les recourants ou leurs sociétés affiliées. 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.

## **9.**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, les recours doivent être partiellement admis en tant qu'ils portent sur la perception subséquente de la TVA à l'importation des objets n° [16] et [21] (cf. supra consid. 5.25 et 5.30). Ces objets, d'une valeur déclarée respective de [...] francs et [...] francs, ont donné lieu à tort à la perception subséquente respectivement d'un montant de [...] francs ([...]) et d'un montant de [...] francs ([...]) à titre d'impôt sur les importations.

Partant, il y a lieu de réformer les deux décisions attaquées en tant qu'elles assujettissent solidairement le recourant 1 et la recourante 2 au paiement de [...] francs d'impôt sur les importations et de réduire ce montant à [...] francs. Au surplus, en tant que l'autorité inférieure ne fournit aucun détail sur le calcul des intérêts moratoires portant spécifiquement sur les

objets n° [16] et [21], il convient de lui renvoyer la cause pour nouvelle décision sur ce point.

**10.**

Vu l'issue de la cause, il se justifie de mettre l'essentiel des frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, à la charge des recourants qui succombent dans une très large mesure (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]).

Partant, des frais de procédure réduits, arrêtés à hauteur de 17'500 francs sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de [...] francs versés par les recourants le 18 février 2022. Le solde de 500 francs leur sera restitué dès l'entrée en force du présent arrêt.

**11.**

Compte tenu de l'issue de la procédure, les recourants ont droit à des dépens réduits (cf. art. 64 al. 1 PA ; art. 7 ss FITAF). Ils n'obtiennent toutefois que très partiellement gain de cause, sont représentés par le même mandataire et ont certes déposé chacun un mémoire de recours, mais au contenu quasiment identique. Partant, il se justifie de ne leur octroyer à chacun, *ex aequo et bono*, qu'une indemnité de 500 francs à titre de dépens réduits et de mettre celles-ci à la charge de l'autorité inférieure.

*(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)*

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

**1.**

Les recours sont partiellement admis en ce sens que les recourants sont déclarés être assujettis solidairement au paiement de [...] francs d'impôt sur les importations.

**2.**

La cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle statue à nouveau sur le montant des intérêts moratoires.

**3.**

Les décisions de l'autorité inférieure du 27 octobre 2020 sont confirmées pour le surplus.

**4.**

Des frais de procédure réduits, arrêtés à hauteur de [...] francs, sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de [...] francs déjà versée. Le solde leur sera restitué dès l'entrée en force du présent arrêt.

**5.**

Une indemnité de 500 francs chacun est allouée aux recourants à titre de dépens réduits et mise à la charge de l'autorité inférieure.

**6.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants 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 :