



---

A-6130/2020

## Arrêt du 14 novembre 2024

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,  
Loucy Weil, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par Maître Alessandro De Lucia,  
recourant,

contre

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

---

Objet

Impôt sur les importations ; perception subséquente.

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

**A.a** La société B. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : B. \_\_\_\_\_ SA), fondée en (...), a son siège à (...). Elle a pour but statuaire (...). C. \_\_\_\_\_ en est l'administrateur unique.

**A.b** A. \_\_\_\_\_, né le (...) 1940, est domicilié à (...). A plusieurs reprises, le prénommé a vendu des objets archéologiques à B. \_\_\_\_\_ SA ou à des sociétés apparentées.

**B.**

**B.a** Le (...) 2016, une patrouille du Corps des gardes-frontière a intercepté un véhicule immatriculé au nom de B. \_\_\_\_\_ SA, qui venait d'entrer en Suisse. Alors qu'elle procédait à son contrôle, elle a découvert une lampe à huile antique non annoncée en douane – qui s'est ultérieurement révélé être une authentique antiquité de qualité muséale – ainsi que des quittances pour la location de locaux de stockage.

**B.b** A la suite de ce contrôle, une vaste enquête a été ouverte par la section antifraude douanière Ouest de l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD ; depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'AFD est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [l'OFDF]), mettant en cause de nombreux protagonistes – dont B. \_\_\_\_\_ SA, C. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ – soupçonnés d'être impliqués dans des importations illégales de biens et d'objets d'art anciens. Une enquête a parallèlement été introduite par le Ministère public (...).

**B.c** Dans ce contexte, différentes perquisitions ont été opérées par l'AFD, au cours du (...) 2017, dans les locaux de B. \_\_\_\_\_ SA et d'autres sociétés collaborant avec elle. De nombreux objets archéologiques ont ainsi été découverts et ont fait l'objet d'un séquestre douanier, dont en particulier :

- une statue grecque en bronze d'un kouros (réf. BR.FIG.642), d'une valeur de vente selon facture de 250'000 dollars, respectivement 247'272 francs,
- une situle étrusque en bronze (réf. BR.SIT.039), d'une valeur d'au moins 21'779 francs selon les experts,
- une couronne de laurier étrusque en or (réf. INV.PAA.020), d'une valeur d'au moins 38'018 francs selon les experts,

- une péliké attribuée au peintre (...) (réf. RDF.PEL.019), d'une valeur retenue de 77'247 francs.

### **C.**

Par décision de perception subséquente du 30 octobre 2020, l'AFD (ci-après également : l'autorité inférieure) a astreint A.\_\_\_\_\_ à s'acquitter d'un montant de 20'611.65 francs (soit Fr. 18'708.10 d'impôt sur les importations et Fr. 1'903.55 d'intérêts), au titre des redevances non perçues sur l'importation des quatre objets archéologiques cités plus haut. Elle a retenu qu'ils avaient été importés sans traitement douanier conforme, l'impôt étant dès lors dû par l'intéressé en sa qualité de mandant de l'importation.

### **D.**

**D.a** Le 3 décembre 2020, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant ou l'assujetti) a déféré la décision de perception subséquente au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal). Il a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de l'acte attaqué et, subsidiairement, à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure.

**D.b** Dans sa réponse du 5 février 2021, à laquelle était jointe une prise de position de la section antifraude douanière Ouest, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours et à la confirmation de sa décision.

**D.c** Par ordonnance du 20 juillet 2022, le Ministère public (...) a ordonné la levée du séquestre et la restitution d'une quinzaine d'objets archéologiques – dont la couronne de laurier étrusque (INV.PAA.020) – à (...). L'OFDF a souligné le 14 novembre 2022 que cela demeurerait sans influence sur le litige. Le recourant ne s'est, pour sa part, pas déterminé à ce propos.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

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

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

**1.3** Le recours a été déposé en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (cf. art. 52 al. 1 PA) par le destinataire de la décision attaquée, qui dispose manifestement de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Le recours est ainsi recevable et il est entré en matière sur ses mérites.

## **2.**

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

## **3.**

En l'espèce, est disputée la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de quatre objets archéologiques, à hauteur de 18'708.10 francs plus intérêts moratoires. Le recourant conteste, en substance, que les objets archéologiques aient été importés en Suisse à compter du 31 octobre 2013 (soit durant la période considérée au regard des délais de prescription). Il soutient au contraire que ces biens se trouveraient de longue date en Suisse, où il les aurait acquis. Il se plaint ainsi d'une constatation inexacte des faits en lien avec l'acquisition des biens, respectivement leur entrée sur sol suisse, et nie être assujéti à l'impôt, faute d'importation en fraude. Le recourant fait, par ailleurs, également grief à l'autorité inférieure d'avoir porté atteinte à ses droits de procédure, en particulier en ce qui concerne son droit de participer à l'administration des preuves.

Le Tribunal examinera tout d'abord les griefs formels du recourant, dont l'admission serait susceptible d'entraîner le renvoi de la cause à l'OFDF

sans plus ample examen (cf. consid. 4 ci-après). Il procèdera ensuite à un rappel du droit applicable en matière d'impôt sur les importations (cf. consid. 5 *infra*) et de perception subséquente des redevances (cf. consid. 6 *infra*), ainsi qu'en ce qui concerne l'établissement des faits et la preuve (cf. consid. 7 *infra*). Le Tribunal examinera alors, successivement, les quatre objets archéologiques en cause et se prononcera sur leur traitement fiscal (cf. consid. 8 *infra*). Il abordera enfin, succinctement, la question de l'assujettissement à la prestation (cf. consid. 9 *infra*).

#### **4.**

Le recourant se plaint de plusieurs violations de ses droits de procédure.

##### **4.1**

**4.1.1** Par un premier grief, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir rendu sa décision alors que la procédure de droit pénal administratif était encore pendante. Il estime que, conformément à la volonté du législateur, elle aurait dû attendre une décision consacrant la réalisation d'une infraction au droit et qu'il était, quoiqu'il en soit, inopportun de statuer en l'état.

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

**4.1.3** Il s'ensuit qu'il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir rendu la décision attaquée sans attendre le terme de la procédure pénale (cf. arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 4.1 [confirmé par arrêt du Tribunal fédéral {ci-après : le TF} 9C\_203/2023 du 18 juillet 2024]. Le grief est en conséquence rejeté.

##### **4.2**

**4.2.1** Dans un second moyen, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, à forme d'une atteinte à son droit de participer à l'administration des preuves. Ainsi, il n'aurait pas été convié aux très nombreuses auditions menées dans cette affaire et n'aurait pas eu

l'occasion de poser ses questions. Il reproche en outre aux douanes de n'avoir pas organisé d'auditions de confrontation. Ces atteintes à ses droits justifieraient l'annulation de la décision attaquée, le renvoi de la cause à l'OFDF n'étant néanmoins requis qu'à titre subsidiaire.

**4.2.2** Garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'être informé sur la procédure, de s'exprimer sur les éléments pertinents du dossier avant qu'une décision ne soit prise concernant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, ainsi que de participer à l'administration des preuves essentielles, ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 135 II 286 consid. 5.1).

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fonds. Une violation de ce droit peut néanmoins être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les réf. cit.).

**4.2.3** Le Tribunal observe que l'intéressé a été auditionné à de nombreuses reprises – semble-t-il vingt-trois fois – sur des transactions liées à des objets archéologiques. Il a en outre été invité, le 1<sup>er</sup> avril 2020, à se déterminer par écrit quant à certains objets à propos desquels il n'avait encore jamais été entendu (cf. dossier OFDF annexe III.b.11). Le 3 juin 2020, il a en substance répondu ne pas avoir de commentaires particuliers à formuler (cf. dossier OFDF annexe III.b.12). Aussi le recourant a-t-il eu maintes occasions de faire valoir son point de vue. Il a par ailleurs été invité à participer à des auditions organisées par les douanes, auxquelles il n'a pas souhaité assister (cf. dossier OFDF annexes II.e et II.f). Il n'apparaît du reste pas que le recourant ait formulé des réquisitions de preuve particulières, auxquelles l'autorité inférieure aurait refusé de donner suite en violation du droit.

Dans ces conditions, il n'apparaît pas que les droits de procédure du recourant aient été violés.

### 4.3

**4.3.1** Le recourant se plaint finalement de façon large des procédés de l'autorité inférieure, dans lesquels il voit une volonté affichée d'instruire la cause à charge. En particulier, il lui reproche de l'avoir initialement invité à se déterminer sur septante objets archéologiques, alors même que sa santé déclinait, pour ne finalement en taxer que quatre. Interprétant cela comme une manœuvre pour compliquer sa défense, le recourant plaide que les garanties procédurales de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) auraient dû être respectées.

**4.3.2** Comme évoqué plus haut (cf. consid. 4.1.2 *supra*), il existe deux volets distincts à la procédure : le volet administratif tendant à la détermination de la prestation due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA, et le volet pénal relatif à la soustraction fiscale. Les dispositions procédurales applicables sont de même distinctes. En effet, le volet administratif est régi par la PA, tandis que le volet pénal est gouverné par le DPA. Il s'ensuit que les garanties procédurales du DPA ne sont pas directement applicables à la présente procédure administrative.

**4.3.3** Au surplus, le Tribunal ne discerne pas de volonté de nuire ou de comportement chicanier chez l'autorité inférieure dans le sens plaidé par le recourant. Il apparaît certes qu'elle ne l'a pas invité à se déterminer spécifiquement (ou uniquement) sur les quatre objets litigieux avant de rendre sa décision. Il avait cependant déjà été auditionné sur trois desdits objets (cf. dossier OFDF annexe III.a.i), étant de surcroît rappelé qu'il lui était loisible de s'exprimer spontanément. L'on ne saurait du reste admettre que l'OFDF a cherché à lui porter préjudice en limitant à quatre (plutôt que septante) le nombre d'objets taxés. Aussi, le grief est rejeté.

## 5.

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

**5.2** L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est ainsi soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de cet impôt est le même que l'objet de la taxation douanière, à savoir l'importation d'un bien (cf. arrêt du TAF A-4217/2021 du 1<sup>er</sup> mars 2023 consid. 7.1 et les réf. cit.). Le transfert du bien dans la zone douanière est le fait générateur de la TVA à l'importation et, partant, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêt du TAF A-4700/2020 du 28 février 2021 consid. 5.2.2). L'impôt sur les importations est calculé sur la base de calcul telle qu'énoncée à l'art. 54 LTVA, dont notamment son alinéa 1, qui prévoit que l'impôt est calculé sur la contre-prestation si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente (cf. notamment arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 5.2.2), et son alinéa 4 (dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]), qui prévoit que si des indications de valeur font défaut, l'AFD peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (voir entre autres, arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.4.2). Sous réserve des marchandises pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA (art. 55 al. 2 LTVA), les biens importés sont généralement imposés en application du taux normal qui s'élève actuellement à 8,1% (art. 55 al. 1 LTVA ; taux qui s'élevait à 8% du 1<sup>er</sup> janvier 2011 jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2010 2055], puis à 7,7% jusqu'au 31 décembre 2023 [RO 2022 863]).

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

**5.4** A teneur de l'art. 70 al. 2 LD, est débitrice de la dette douanière – et partant, de la TVA sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA) – la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière



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

## 6.

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

**6.2** Lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, dite contribution et les intérêts seront perçus après coup, indépendamment de la commission d'une faute par la personne assujettie ou de l'introduction d'une procédure pénale à son encontre (art. 12 al. 1 DPA ; ATF 143 IV 228 consid. 4.3).

Est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution (art. 12 al. 2 DPA). Aussi, le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 LD, respectivement de la TVA sur les importations au sens de l'art. 51 LTVA (cf. consid. 5.4 *supra*), peut être considéré comme le débiteur de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme ayant joui d'un avantage illicite, et ce indépendamment de toute faute commise (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-5065/2021 du 3 août 2023 consid. 8.3.2 et les réf. cit. ; cf. également PAPADOPOULOS,

op. cit., p. 34 s.). C'est que l'art. 12 DPA n'a pas de caractère pénal ; l'assujettissement selon cet article ne dépend donc ni de l'existence d'une faute, ni d'une poursuite pénale, mais de la seule violation objective de la législation administrative fédérale (cf. ATF 149 II 129 consid. 3.6 ; arrêt du TF 9C\_497/2023 du 9 avril 2024 consid. 3.1). Savoir si l'infraction est commise par un tiers, par le débiteur de la redevance ou par le récipiendaire de la prestation ne joue pas de rôle. De même, peu importe que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction ou qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 7.4.1.1 et les réf. cit.).

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

## 7.

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

**7.2** Dans la mesure où l'autorité est tenue d'établir les faits d'office, conformément à la maxime inquisitoire, il lui incombe également de déterminer les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi que de tenir compte de l'ensemble des éléments pertinents, même allégués ou produits tardivement (cf. art. 32 PA ; arrêt du TF 2C\_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1). Si l'administré n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir la situation, elle est tenue de le faire. Aussi le devoir de collaborer de l'administré ne libère-t-il aucunement l'autorité de son devoir d'instruction (ATF 130 I 258 consid. 5 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour – Le juge administratif à la croisée des chemins, *in* : OREF [édit.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020 p. 493).

L'autorité ne saurait donc attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. C'est au contraire à elle qu'incombe la charge de définir les faits considérés comme pertinents et d'ordonner l'administration des preuves nécessaires à leur établissement. En conséquence, il lui appartient également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, quand et sous quelle forme. Le cas échéant, l'autorité impartit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration, conformément à l'art. 23 PA. L'autorité ne saurait ainsi faire supporter à l'administré l'absence de la preuve d'un fait déterminé si elle n'a pas pleinement satisfait à son devoir d'instruction (cf. arrêt du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1 et les réf. cit.).

**7.3** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. consid. 7.6 *infra*). Dite conviction n'a pas à confiner à une certitude absolue pour respecter le droit d'être entendu ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 et 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2706/2020 du

24 novembre 2022 consid. 5.2 et A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3).

En revanche, si l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur le fardeau de la preuve, en s'inspirant de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.3 et A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 7.2).

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

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

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

## **8.**

**8.1** En l'espèce, la famille [de C. \_\_\_\_\_] est active dans le commerce international d'objets d'art et d'antiquités. De nombreuses sociétés sont impliquées dans cette activité, dont en particulier B. \_\_\_\_\_ SA (cf. consid. A.a *supra*) et D. \_\_\_\_\_ Ltd, fournisseuse de la précitée sise à Saint-Vincent-et-les-Grenadines. La gestion des objets appartenant au groupe de sociétés et/ou à la famille [de C. \_\_\_\_\_] est effectuée au moyen d'un logiciel (X. \_\_\_\_\_ de 1992 à 2015, puis Y. \_\_\_\_\_ dès 2015), qui consigne différentes données utiles.

Suite à l'interpellation de (...) 2016 (cf. consid. B.a *supra*), une vaste enquête a été ouverte, dans le cadre de laquelle les quatre objets litigieux (notamment) ont été séquestrés. Le recourant, qui a vendu lesdits objets à D. \_\_\_\_\_ Ltd, a été mis en cause en sa qualité de fournisseur. Aucun document douanier lié à l'acquisition de ces biens ou pouvant justifier une mise en libre pratique n'a en effet été retrouvé.

**8.2** S'agissant plus précisément de la statue grecque en bronze d'un kouros (réf. BR.FIG.642), le Tribunal retient ce qui suit.

**8.2.1** Le recourant a exposé avoir acquis cet objet en 1969 auprès d'un sieur E. \_\_\_\_\_ à (...), en échange d'une Ford Mustang. Il l'aurait ensuite vendu à D. \_\_\_\_\_ Ltd pour 167'000 euros, le 22 avril 2016. Le recourant se prévaut ainsi d'une constatation inexacte des faits en lien avec la provenance et la date d'acquisition de la statue, qui se serait déjà trouvée depuis longtemps sur le territoire suisse lorsqu'il l'avait achetée. Il conteste de surcroît la valeur retenue de l'objet, sans développer son moyen.

**8.2.2** L'autorité inférieure a constaté que selon une facture du 22 avril 2016 enregistrée dans Y.\_\_\_\_\_, la statue aurait été vendue à cette même date à D.\_\_\_\_\_Ltd par le recourant, pour 167'000 euros. La facture indiquait en outre que le bien aurait été initialement acquis en 1969 auprès de E.\_\_\_\_\_ à (...), puis vendu à un tiers en 1971 ou 1972, et enfin racheté en 1981. L'OFDF a néanmoins relevé que ces différentes provenances n'étaient pas documentées, les premières traces de l'objet datant de 2016. Plus encore, un fichier Excel du 5 août 2016 relatif à la vente d'un kouros en bronze avait été retrouvé dans les données informatiques du recourant. Il en ressortirait que l'objet aurait été acheté à un fournisseur (...) en février 2016 pour être revendu en Suisse en avril suivant. L'OFDF en a conclu que le recourant aurait acquis la statue en (...) en février 2016 pour l'importer en fraude, à l'attention de D.\_\_\_\_\_Ltd.

**8.2.3** Le Tribunal observe que la version défendue par l'OFDF trouve un appui solide dans les pièces du dossier. Ainsi, le fichier Excel extrait des données de l'assujetti, intitulé « 2016-02-01 Kouros en bronze », évoque un achat de la statue en février à (...) (« Kouros achat [...] » ; cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 34-35). Selon les dires de l'assujetti, [...] désignerait F.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF annexe III.a.1 Q.709), que l'autorité inférieure a identifié comme le fournisseur (...) F.\_\_\_\_\_, inculpé en (...) pour sa participation à une organisation criminelle liée aux biens culturels (cf. dossier OFDF annexe III.c.10). Ces seuls éléments font apparaître les allégations du recourant, suivant lesquelles il aurait acquis la statue en Suisse en 1969, comme particulièrement douteuses.

Cela étant, aucune preuve de l'acquisition de l'objet à la fin des années 60, ou de sa possession durant toutes ces années, n'a été produite. Eu égard aux autres indications présentes sur la facture du 22 avril 2016 – soit le fait que l'assujetti aurait vendu la statue en 1971 ou 1972, puis l'aurait rachetée en 1981 – l'intéressé a concédé qu'elles étaient erronées (cf. dossier OFDF annexe III.a.1 Q705-706). Il n'a cependant fourni aucune justification particulière à cet égard, ce qui interpelle et réduit d'autant plus la crédibilité de ses allégations.

La première trace de la statue date du 29 février 2016, lorsque le recourant en a envoyé des photographies à un directeur de galerie (cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 8-12, 26). Celui-ci n'ayant manifestement pas acheté la pièce, le recourant s'est adressé à un membre de la famille [de C.\_\_\_\_\_] par mail du 10 avril 2016 (cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 27-30). La statue a ainsi trouvé acquéreur auprès de la société D.\_\_\_\_\_Ltd, comme en attestent l'enregistrement dans Y.\_\_\_\_\_, la facture du 22 avril 2016

et des attestations de virements bancaires par B. \_\_\_\_\_ SA au titre de dite facture (cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 31-32, 36-37). Le fichier Excel mentionné plus haut confirme en outre la vente au 22 avril 2016 (« Vente [...] » ; cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 34-35) – les explications de l'intéressé suivant lesquelles ce fichier concernerait un autre kouros ne pouvant qu'être écartées, faute de plausibilité.

En définitive, le Tribunal estime que l'hypothèse selon laquelle le bien a été acquis en 2016 de provenance (...) est confortée par suffisamment d'éléments. Le recourant, dont la version a été écartée, ne fournit aucune explication crédible quant à l'origine de l'objet, dont le caractère licite ne peut dès lors être admis.

**8.2.4** S'agissant de la valeur de la statue, fixée par l'OFDF à 247'272 francs, le Tribunal relève qu'elle a été arrêtée sur la base d'une facture du 19 mai 2017 adressée par B. \_\_\_\_\_ SA à une galerie (cf. dossier OFDF annexe III.a.4 p. 38). Or, il apparaît que l'objet a été importé pour un prix notablement inférieur. Ainsi, le tableau Excel détaillant les transactions liées à cet objet rapporte un achat pour 55'000 euros. La facture du 22 avril 2016 – dont le caractère probant est certes moindre – indique ensuite un prix de vente de 167'000 euros. Les douanes elles-mêmes ont interprété cela comme suit : En février 2016, le recourant a acheté la statue au fournisseur en (...) pour 55'000 euros, puis l'a vendue le 22 avril suivant pour 167'000 euros (cf. prise de position de l'autorité inférieure, jointe à sa réponse, du 28 janvier 2021 p. 8).

Dans ces conditions, l'autorité inférieure ne pouvait retenir une valeur supérieure en se fondant sur une facture établie par B. \_\_\_\_\_ SA une année plus tard. La statue ayant été importée en exécution d'un contrat de vente, il lui incombait bien plutôt de calculer l'impôt sur la contre-prestation (cf. consid. 5.2 *supra*), à savoir 55'000 euros, respectivement 60'467 francs (cf. cours mensuel moyen de 1 euro pour 1,0994 francs arrêté par l'Administration fédérale des contributions pour le mois de février 2016 : <http://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/taxe-sur-la-valeur-ajoutee/decompter-tva/tva-cours-des-monnaies-etrangees/archive-taux-change/archive-2016/fevrier-2016.html> [consulté le 12.09.2024]) selon sa propre analyse.

**8.2.5** Il s'ensuit que la perception subséquente des redevances non perçues sur l'importation de la statue en bronze d'un kouros doit être confirmée dans son principe, mais non dans son montant. La TVA sur les importations due sur cet objet s'élève donc à 4'837.35 francs (60'467 francs

x 8% [taux en vigueur au moment de la présumée importation clandestine]), intérêts moratoires en sus.

**8.3** En ce qui concerne à présent la situle étrusque en bronze (réf. BR.SIT.039), il y a lieu de considérer ce qui suit.

**8.3.1** Le recourant soutient avoir acquis cet objet en 1968 auprès de feu G.\_\_\_\_\_ (Galerie H.\_\_\_\_\_), à (...). Il l'aurait ensuite vendu à D.\_\_\_\_\_ Ltd le 19 juin 2014, pour 25'000 euros. Il s'ensuit que l'objet se serait trouvé sur le territoire suisse depuis une date largement antérieure à l'échéance du délai de prescription applicable dans le cas d'espèce. Le recourant se prévaut ainsi d'une constatation inexacte des faits pertinents et conteste, au surplus, la valeur retenue par les experts.

**8.3.2** L'autorité inférieure a constaté qu'une facture datée du 19 juin 2014 figurait dans Y.\_\_\_\_\_, confirmant la version du recourant. Cela étant, la situle séquestrée par les douanes était restaurée. Or, trois photographies de l'objet avant restauration avaient été découvertes dans les données informatiques de l'assujetti, datées du mois de mars 2014. Cela excluait une provenance d'une collection privée ; il n'était en effet guère vraisemblable qu'un objet archéologique ait été vendu non restauré. Le mauvais état de l'objet (en trois fragments) en mars 2014 serait de surcroît un indice de fouilles illicites. L'autorité inférieure aurait finalement découvert un transfert d'argent entre le recourant et le fournisseur (...) F.\_\_\_\_\_ présentant une connexité temporelle directe avec la vente du 19 juin 2014. Elle en a déduit que le premier nommé aurait acquis l'objet auprès du second au printemps 2014 pour l'importer en fraude, à l'attention du groupe de sociétés lié à la famille [de C.\_\_\_\_\_].

**8.3.3** En l'occurrence, le recourant n'a pas été en mesure de produire un quelconque document à l'appui de ses allégations. Il ne disposerait dès lors d'aucune trace matérielle de son acquisition de la situle en 1968, puis de sa possession jusqu'en 2014, ce qui ne manque pas d'interpeler. Le Tribunal observe en outre qu'aucune explication n'a été fournie par le recourant ou C.\_\_\_\_\_ (également assujetti, avec B.\_\_\_\_\_ SA, au paiement des redevances liées à la situle, qu'ils ont de même contesté : cf. cause A-6140/2020, A-6148/2020) au sujet de l'état de conservation de l'objet. A cet égard, les documents collectés par l'autorité inférieure dans les données informatiques de l'assujetti révèlent ce qui suit :

- Trois photographies extraites du répertoire « (...) Photos travail 2014\[...\]2014-03-13 Situla en bronze\mail », prises le 13 mars 2014,



montrent l'objet abimé, respectivement en plusieurs fragments (cf. dossier OFDF annexe III.b.5 p. 6-8) ;

- Quatre photographies extraites du répertoire « (...) Photos travail 2014\[\...\]2014-03-13 Situla en bronze\2014-04-14 Situla frestauree haut. 38 cm) », datées du 11 avril 2014, montrent un objet restauré (cf. dossier OFDF annexe III.b.5 p. 9-12) ;
- Trente-trois photographies extraites du répertoire « (...) Photos travail 2014\[\...\]2014-03-13 Situla en bronze\2014-05-25 Situle en bronze Haut. 40 cm\mail 26.05 », mais datées du 9 mars 2012, montrent l'objet restauré (cf. dossier OFDF annexe III.b.5 p. 13-46).

La date de prise de vue des dernières images précitées, en 2012, est certes troublante. Force est toutefois de constater que cette datation n'est pas compréhensible au vu de l'état de la situle à travers le temps – sauf à considérer que ce sont les autres photographies qui sont mal datées, ce que le recourant ne soutient pas. La localisation des images dans le répertoire « Photos travail 2014 », avec une date au 25 mai 2014, accrédite de plus largement l'hypothèse défendue par l'OFDF, à savoir que l'objet a été acquis en mauvais état, puis restauré.

Il s'ensuit que la première trace de l'objet remonte au mois de mars 2014, peu avant son enregistrement dans la base de données X.\_\_\_\_\_/Y.\_\_\_\_\_ en juin 2014. Considérant également les autres éléments relevés par l'OFDF en lien avec l'état de la situle et les transferts d'argent entre le recourant et son fournisseur (...), le Tribunal estime que l'existence d'une importation en fraude pendant la période déterminante est confortée par suffisamment d'indices. Le recourant échoue à fournir des preuves ou une explication plausible quant à la provenance (licite) du bien, de sorte que ses moyens doivent être écartés. Il doit en aller de même de son grief relatif à la valeur imposable de l'objet, dépourvu de toute substance.

**8.3.4** Aussi, la perception subséquente des redevances sur l'importation de la situle étrusque en bronze, à hauteur de 888.55 francs (plus intérêts moratoires), est confirmée.

**8.4** Quant à la couronne de laurier étrusque en or (réf. INV.PAA.020), le Tribunal relève ce qui suit.

**8.4.1** Le recourant argue avoir acquis cet objet en 1991 auprès de I. \_\_\_\_\_, à (...). Il l'aurait ensuite vendu à D. \_\_\_\_\_ Ltd le 5 avril 2016 pour un montant de 18'000 francs. Les faits auraient ainsi été constatés de manière erronée, le bien n'ayant pas pu être importé en 2016. Le recourant conteste au surplus la valeur retenue par l'OFDF, sans développer son moyen.

**8.4.2** L'autorité inférieure a indiqué que selon une facture du 5 avril 2016, le recourant aurait vendu l'objet à D. \_\_\_\_\_ Ltd pour 18'000 francs. La facture indique en outre qu'il proviendrait d'une « ancienne collection suisse datant des années 1950-1970 achetée en 1991 par l'intermédiaire de Mr I. \_\_\_\_\_ ». Cette provenance serait toutefois contredite par deux éléments. D'une part, un tableau Excel retrouvé dans les données du recourant établirait un lien entre la vente d'un diadème en or à C. \_\_\_\_\_ et le fournisseur (...) F. \_\_\_\_\_. D'autre part, des flux financiers concordants auraient été identifiés sur les comptes du recourant : il aurait reçu le paiement de 18'000 francs de D. \_\_\_\_\_ Ltd puis retiré 16'160 euros en espèces le même jour. La provenance figurant sur la facture serait ainsi falsifiée et viserait à dissimuler l'origine illégale du bien.

**8.4.3** Le Tribunal relève que l'assujetti n'offre, une nouvelle fois, aucune preuve à l'appui de ses allégations ; sa prétendue acquisition du bien en 1991, ainsi que sa possession durant 25 ans, ne sont donc confortées par aucun élément matériel. Plusieurs indices viennent en revanche soutenir la version suivant laquelle la couronne aurait été obtenue frauduleusement en 2016, auprès du fournisseur F. \_\_\_\_\_. Ainsi, quatre photographies du bien, datées du 21 mars 2016, ont été extraites du répertoire « (...) [...]Photos\Photos travail 2016\[...]\2016-03-21 diadème étrusque 30 cm » du recourant (cf. dossier OFDF annexe III.c.8 p. 4-11) – « [...] » désignant le fournisseur prénommé. Le recourant a proposé la pièce à une galerie par mail du 22 mars 2016, puis l'a vendue à D. \_\_\_\_\_ Ltd selon la facture du 5 avril 2016 (cf. dossier OFDF annexe III.c.8 p. 21, 26-27). Un fichier Excel intitulé « 2016-03-25 Divers », modifié pour la dernière fois le 5 août 2016, mentionne la transaction suivante : « Mars – Vente diadème en or [...] – 15'000 [euro] ». Les lignes suivantes évoquent différents frais, ainsi que « [...] achat collier en or ????? » (cf. dossier OFDF annexe III.c.8 p. 30-31).

La preuve définitive de l'importation en fraude n'a certes pas été apportée, les éléments qui précèdent laissant subsister certaines zones d'ombre – notamment en ce qui concerne la différence de montant entre le fichier Excel (15'000 euros) et la facture (18'000 francs). Il n'empêche que ces

documents convergent dans le sens plaidé par les douanes, le fait que deux documents distincts évoquent la couronne de lauriers en lien avec « [...] » et l'année 2016 étant inconsistant avec les allégations de l'assujetti. Ce dernier n'apporte d'ailleurs aucune explication satisfaisante à cet égard ; ses moyens liés à l'utilisation de deux termes (« couronne » et « diadème ») pour désigner l'objet, ou encore au fait (non établi) qu'il aurait vendu d'autres objets similaires ne lui sont d'aucun secours.

Il s'ensuit que l'OFDF a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, le recourant échouant à convaincre le Tribunal de ses allégations contraires. Son grief relatif à la valeur imposable de l'objet peut en outre être écarté sans autre examen, faute de toute substance.

**8.4.4** La perception subséquente des redevances non perçues sur l'importation de la couronne de laurier étrusque en or doit ainsi être confirmée, dans son principe et son montant, intérêts moratoires en sus.

**8.5** S'agissant enfin de la péliké attribuée au peintre (...) (réf. RDF.PEL.019), il y a lieu de retenir ce qui suit.

**8.5.1** Selon le recourant, cet objet proviendrait d'une ancienne collection suisse datant des années 1965-1970. Il en aurait fait l'acquisition en 1991 par l'intermédiaire de I. \_\_\_\_\_ (de même qu'en ce qui concerne la couronne de lauriers étrusque ; cf. consid. 8.4.1 *supra*). Le recourant aurait ensuite remis l'objet en consignation de vente à D. \_\_\_\_\_ Ltd le 19 mars 1998. Il l'aurait finalement vendu à la société précitée en date du 14 juillet 2016 pour 18'000 euros. Le recourant reproche ainsi à l'autorité inférieure d'avoir constaté les faits de manière inexacte. Il conteste également la valeur retenue pour la péliké, sans autre précision.

**8.5.2** L'OFDF a indiqué que selon un document manuscrit signé, le recourant aurait remis la péliké, valant 70'000 francs, en consignation de vente à D. \_\_\_\_\_ Ltd le 19 mars 1998. Cette date ne pourrait toutefois être retenue, dans la mesure où les premiers éléments concernant l'objet n'apparaîtraient qu'en avril 2016. L'objet n'aurait d'ailleurs pas été enregistré dans la base de données Y. \_\_\_\_\_/X. \_\_\_\_\_ avant 2016. En outre, le recourant lui-même aurait concédé que les informations concernant la provenance de l'objet seraient (à tout le moins partiellement) fausses. La péliké aurait donc été transportée clandestinement en Suisse au début de l'année 2016, en provenance de (...) ou (...), par un fournisseur inconnu.

**8.5.3** En l'occurrence, le recourant a soutenu de manière constante, durant ses auditions, avoir acquis la péliké au début des années 1990, auprès d'un privé à (...) (cf. dossier OFDF annexe III.d.2 à 4). Sa version des faits est au surplus étayée par deux documents : d'une part, une lettre manuscrite signée par lui, datée du 19 mars 1998, attestant de la mise en consignation de vente auprès de D. \_\_\_\_\_ Ltd de cinq œuvres, dont l'objet litigieux pour 70'000 francs. Trois provenances différentes – suisses – sont indiquées au pied de cette lettre (cf. dossier OFDF annexe III.d.5 p. 4). D'autre part, une facture du 14 juillet 2016 à l'adresse de D. \_\_\_\_\_ Ltd, relative à la vente de trois objets jadis mis en consignation, dont la péliké pour un prix de vente de 70'000 euros (cf. dossier OFDF annexe III.d.5 p. 16).

Cela étant, différents éléments au dossier viennent contredire ou, à tout le moins, mettre à mal la crédibilité de la version de l'assujetti. Ainsi, l'intéressé a été interrogé le 13 mars 2017 sur la question de savoir s'il disposait de biens archéologiques auprès de tiers. Il a répondu avoir eu la péliké qu'il avait déposée chez C. \_\_\_\_\_ pour qu'une thermoluminescence soit réalisée ; alors qu'il imaginait que l'objet était un faux, il s'était avéré authentique (cf. dossier OFDF annexe III.d.3 Q.62). Le Tribunal peine à comprendre ces explications au regard des faits allégués par l'intéressé – lequel aurait remis l'objet à D. \_\_\_\_\_ Ltd en 1998. Ces précisions semblent bien plutôt soutenir la version suivant laquelle il serait entré en possession du bien peu avant sa vente en 2016, dans des circonstances telles qu'il aurait fallu en vérifier l'authenticité. Plus encore, le recourant a admis en audition avoir « inventé » certaines provenances notées sur la lettre de consignation du 19 mars 1998 (cf. dossier OFDF annexe III.d.4 Q. 690-692, 696). Bien que ces confessions ne concernent pas directement la péliké, force est de constater qu'elles diminuent notablement la crédibilité de ladite lettre. Or, ce document est la seule trace du bien avant l'année 2016. Le recourant n'a en effet produit aucune preuve attestant de l'acquisition de l'objet en 1991 ou de sa possession jusqu'en 1998. Une consultation de la base de données X. \_\_\_\_\_ / Y. \_\_\_\_\_ a quant à elle révélé que l'objet avait été enregistré en 2016 (cf. dossier OFDF annexe III.d.5 p. 15). Finalement, un lot de onze photographies prises le 13 avril 2016 a été retrouvé dans les données informatiques du recourant, classées sous « Photos travail 2016 (...) 2016-04-15 Pelike pittore di [...] H. 58 cm.diam. 35 cm circa » (cf. dossier OFDF annexe III.d.5 p. 5-14). Le Tribunal ne s'explique pas ces photographies à cette date si l'objet était bien en consignation. Elles tendent au contraire à démontrer que l'assujetti l'a obtenu et examiné au printemps 2016, avant de le vendre à D. \_\_\_\_\_ Ltd.

Au regard de ces éléments, la version défendue par l'assujetti ne peut être admise. Il s'ensuit que les circonstances dans lesquelles la péliké a été obtenue et sa provenance sont inconnues. Dans le présent contexte, où l'importation en fraude de certains objets archéologiques est avérée, le Tribunal est d'avis que cela doit être interprété en défaveur de l'assujetti (sur l'impossibilité pour l'autorité d'établir les faits pertinents et ses conséquences : cf. consid. 7.5 *supra*). L'objet doit ainsi être considéré comme ayant été importé en fraude durant la période sous examen. Quant à la valeur de 77'247 francs retenue par l'autorité inférieure, elle correspond au montant d'acquisition indiqué dans X.\_\_\_\_\_/Y.\_\_\_\_\_, et n'est donc pas critiquable.

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

## 9.

Le Tribunal relève encore que le recourant est sans aucun doute assujetti à la prestation à l'aune de l'art. 12 al. 2 DPA. Il revêt en effet la qualité de débiteur de la dette douanière – et, partant, de la TVA sur les importations – dès lors qu'il est à l'origine des importations litigieuses dans le sens de l'art. 70 al. 2 LD (cf. consid. 5.4 *supra*). Le recourant ne se plaint du reste pas de son assujettissement à proprement dit, mais conteste la réalité des importations en fraude retenues par l'autorité inférieure. Son assujettissement aux redevances doit ainsi être confirmé.

## 10.

Sur le vu de tout ce qui précède, il apparaît que l'impôt sur les importations doit être perçu sur les quatre biens archéologiques concernés par la décision attaquée. Le montant des redevances doit toutefois être réduit en ce qui concerne la statue en bronze d'un kouros (réf. BR.FIG.642), la base de calcul de l'impôt ayant été corrigée à 60'467 francs (au lieu de 126'108 francs ; cf. consid. 8.2.4 *supra*). La TVA sur les importations due par l'assujetti s'élève à 4'837.35 francs en ce qui concerne la statue, respectivement à un total de 13'456.75 francs pour les quatre objets. Partant, il y a lieu d'admettre partiellement le recours et de réformer la décision attaquée de sorte à réduire le montant des redevances dues à 13'456.75 francs (plus intérêts moratoires, lesquels seront à recalculer par l'autorité inférieure en tenant compte de la réduction intervenue).

**11.**

**11.1** Vu l'issue de la cause, il y a lieu de mettre les frais de procédure, fixés à 3'000 francs, à la charge du recourant par trois quarts, soit 2'250 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs. Le solde, de 750 francs, lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force. Conformément à l'art. 63 al. 2 PA, aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées.

**11.2** Compte tenu de l'issue de la cause, des dépens réduits de 1'125 francs sont alloués au recourant, à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 à 3 FITAF).

*(Le dispositif est porté à la page suivante.)*

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

**1.**

Le recours est partiellement admis, en ce sens que le montant des redevances non perçues dues par le recourant est ramené à 13'456.75 francs, plus intérêts moratoires.

**2.**

Les frais de procédure, fixés à 3'000 francs, sont mis à la charge du recourant par 2'250 francs. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs. Le solde de 750 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Une indemnité de 1'125 francs est allouée au recourant à titre de dépens, à la charge de l'autorité inférieure.

**4.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

**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 :