



---

A-6140/2020, A-6148/2020

## Arrêt du 13 novembre 2024

---

Composition

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

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
les deux représentés par Maître Didier Bottge,  
recourants,

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.**

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

**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 révélée 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 et son administrateur – 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** Entre le (...) et le (...) 2017, plusieurs perquisitions ont été opérées par l'AFD, en collaboration avec les autorités de poursuite pénale, dans les locaux de B.\_\_\_\_\_SA, ainsi que dans ceux de C.\_\_\_\_\_SA (ci-après : C.\_\_\_\_\_SA ; société s'occupant notamment de la logistique pour B.\_\_\_\_\_SA) et D.\_\_\_\_\_SA (société locataire d'un local de stockage dans lequel des marchandises avaient été récemment déplacées). De nombreux objets archéologiques ont été découverts dans ce contexte et ont fait l'objet d'un séquestre douanier, dont en particulier :

- une situle étrusque en bronze (réf. BR.SIT.039), dans le local hors douane de C.\_\_\_\_\_SA, d'une valeur d'au moins 21'779 francs selon les experts,
- un antéfixe étrusque polychrome (réf. TR.ANT.024), dans une galerie de B.\_\_\_\_\_SA, d'une valeur d'au moins 62'400 francs selon les experts,

- une statuette d'orante en bronze (réf. BR.FIG.624), dans le local de D.\_\_\_\_\_SA, d'une valeur d'au moins 103'211 francs selon les experts,
- et un bélier en albâtre (réf. ALA.ST1.003), dans le local hors douane de C.\_\_\_\_\_SA, pour lequel les experts n'ont pu déterminer de valeur patrimoniale.

### **C.**

Par décisions de perception subséquente du 30 octobre 2020, l'AFD (ci-après également : l'autorité inférieure) a astreint B.\_\_\_\_\_SA et A.\_\_\_\_\_ à s'acquitter d'un montant de 10'800.85 francs (soit Fr. 9'631.20 d'impôt sur les importations et Fr. 1'169.65 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 solidairement par la société et son administrateur.

### **D.**

**D.a** Le 2 décembre 2020, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'assujetti ou le recourant 1) et B.\_\_\_\_\_SA (ci-après : l'assujettie ou la recourante 2 ; ensemble, les recourants) ont déféré les décisions de perception subséquente au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal). Ils ont tous deux conclu, au pied de leur mémoire respectif, à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'il soit dit qu'aucun montant n'était dû par eux au titre des redevances non perçues, sous suite de frais et dépens. A titre subsidiaire, ils ont requis le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

**D.b** Par décision incidente du 8 février 2022, rendue après consultation des parties, le Tribunal a ordonné la jonction des deux causes ouvertes sous références A-6140/2020 et A-6148/2020.

**D.c** Dans sa réponse du 8 avril 2022, l'OFDF a adhéré aux moyens des recourants s'agissant du bélier en albâtre (ALA.ST1.003) et proposé l'admission partielle du recours en ce qui concerne cet objet, de sorte à ce que l'impôt y afférent de 1'985.70 francs ne soit pas dû ; l'authenticité de l'objet avait en effet été qualifiée de douteuse par les experts, la valeur à l'importation – difficilement appréciable – étant inférieure à celle qui avait été supposée auparavant. Il a en revanche proposé que les décisions attaquées soient confirmées pour le solde d'impôt sur les importations de 7'645.50 francs (intérêts moratoires en sus).

**D.d** Par réplique spontanée du 29 avril 2022, les recourants ont précisé leurs moyens et persisté intégralement dans leurs conclusions.

**D.e** Le 25 mai 2023, l'autorité inférieure a informé le Tribunal qu'une demande de restitution de biens archéologiques, portant notamment sur des biens faisant l'objet de la présente procédure, avait été déposée par l'Etat (...) auprès du Ministère public (...). Elle a souligné que cela demeurerait toutefois sans influence sur le litige. Les recourants ont indiqué partager ce point de vue dans des lignes du 12 juin 2023.

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

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

### **2.**

Les recours peuvent être formés pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou

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

### 3.

En l'espèce, est disputée la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de trois objets archéologiques (réf. BR.SIT.039, TR.ANT.024 et BR.FIG.624), pour un montant total de 7'645.50 francs, assorti d'intérêts moratoires. S'agissant des redevances de 1'985.70 francs afférentes au quatrième objet visé dans la décision attaquée (réf. ALA.ST1.003), l'autorité inférieure demande à juste titre l'admission du recours. L'authenticité de l'objet étant en effet douteuse, la valeur de l'importation en cause n'était que moindre.

Les recourants contestent, en substance, que les objets archéologiques litigieux aient été importés en Suisse à compter du 31 octobre 2013 (soit durant la période considérée au regard des délais de prescription). Ils soutiennent au contraire que ces biens se trouveraient de longue date en Suisse, où ils les auraient acquis. Ils se plaignent ainsi d'une constatation inexacte des faits en lien avec l'acquisition des biens, respectivement leur entrée sur sol suisse, et nient être assujettis à l'impôt, faute d'importation en fraude. Ils contestent en outre l'assujettissement du recourant 1, qui ne serait pas débiteur de la dette douanière. Les recourants font, par ailleurs, également grief à l'autorité inférieure d'avoir porté atteinte à leurs droits de procédure, en particulier en ce qui concerne leur droit de participer à l'administration des preuves.

Le Tribunal examinera tout d'abord les griefs formels des recourants, dont l'admission serait susceptible d'entraîner le renvoi de la cause à l'OFDF sans plus ample examen (cf. consid. 4 ci-après). Il procédera ensuite à un rappel du droit applicable en matière d'impôt sur les importations (cf. consid. 5 *infra*) et de perception subséquente des redevances (cf. consid. 6 *infra*), ainsi qu'en ce qui concerne l'établissement des faits et la preuve (cf. consid. 7 *infra*). Le Tribunal examinera alors, successivement, les trois objets archéologiques en cause et se prononcera sur leur traitement fiscal (cf. consid. 8 *infra*). Il abordera enfin succinctement la problématique de l'assujettissement à la prestation (cf. consid. 9 *infra*).

#### **4.**

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

#### **4.1**

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

**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 les décisions attaquées sans attendre le terme de la procédure pénale (cf. arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 4.1 [confirmé par arrêt du Tribunal fédéral {ci-après : le TF} 9C\_203/2023 du 18 juillet 2024]. Ceci étant, un mandat de répression a été établi le (...) 2021 à la charge du recourant 1, lui infligeant une amende au titre de soustractions qualifiées de l'impôt sur les importations (cf. dossier OFDF acte 16). Le grief est en conséquence rejeté.

#### **4.2**

**4.2.1** Dans un second moyen, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus, à forme d'une atteinte à leur droit de participer à l'administration des preuves. Ainsi, le recourant 1 n'aurait pas été convié aux très nombreuses auditions menées dans cette affaire et n'aurait pas eu l'occasion de poser ses questions. Ses réquisitions de preuve (en particulier d'auditions de confrontation) auraient de surcroît été rejetées sans fondement. Quant à la recourante 2, elle n'aurait pas même été impliquée dans la procédure ; elle n'aurait en effet appris être visée par celle-ci qu'à réception de la décision attaquée. Ces atteintes aux droits

formels des recourants justifieraient l'annulation des décisions attaquées, le renvoi des causes à l'OFDF n'étant néanmoins requis qu'à titre subsidiaire.

**4.2.2** Garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'être informé sur la procédure, de s'exprimer sur les éléments pertinents du dossier avant qu'une décision ne soit prise concernant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, ainsi que de participer à l'administration des preuves essentielles, ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 135 II 286 consid. 5.1). La procédure administrative fédérale exige donc de l'autorité qu'elle entende les parties avant de prendre une décision (art. 30 al. 1 PA appliqué par analogie, cf. consid. 1.2 *supra*). Cette obligation implique qu'elle doit les informer du contenu présumé de la décision qu'elle est appelée à rendre ou, à tout le moins, de ses éléments essentiels afin de leur permettre de prendre position avant qu'elle ne se prononce (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.3 et 132 II 485 consid. 3.2 ; ATAF 2010/53 consid. 13.1). Cela étant, à moins qu'une loi spéciale ne le prévoit, l'exercice du droit d'être entendu ne donne, en principe, ni le droit à ce qu'un projet de décision soit remis à l'administré, ni le droit de se prononcer sur chaque appréciation juridique des faits ou argumentation juridique que l'autorité envisage de retenir (cf. ATF 132 II 257 consid. 4.2).

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le 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** Eu égard aux droits de participation du recourant 1, le Tribunal observe que l'intéressé – qui a été auditionné à de multiples reprises – a eu l'occasion d'exercer son droit d'être entendu avant que la cause soit tranchée (cf. dossier OFDF actes 0.a et 0.b). Les décisions attaquées renvoient d'ailleurs régulièrement à ses observations, ainsi qu'aux très nombreuses pièces du dossier dont il a pu prendre connaissance.

S'agissant des réquisitions de preuve qu'il a formulées dans le cadre de l'exercice de son droit d'être entendu, l'autorité inférieure a pris position, soit expliqué les raisons pour lesquelles il n'y avait pas lieu d'y donner suite ; elle a ainsi souligné que l'état de santé du recourant 1, de même que la situation sanitaire liée à la pandémie de COVID-19, empêchaient la tenue de nouvelles auditions dans un délai raisonnable, et qu'il y avait lieu de craindre que les personnes dont il demandait l'audition ne fournissent que des réponses en sa faveur (cf. décision attaquée p. 25). Ce faisant, l'OFDF n'a fait qu'apprécier ces moyens de preuve de manière anticipée conformément aux règles de la procédure administrative (cf. consid. 7.3 *infra*), en ce sens qu'elle a considéré que les auditions en question n'étaient pas de nature à élucider des faits pertinents. Dans ces conditions, il n'apparaît pas que les droits de procédure de l'assujetti 1 aient été violés.

**4.2.4** En ce qui concerne la recourante 2, il ressort certes du dossier que le courrier des douanes du 18 mai 2020 impartissant un délai pour l'exercice du droit d'être entendu sur le projet de décision ne lui a pas été formellement adressé. Dit courrier était en effet rédigé à l'adresse du recourant 1, respectivement de Me Bottge en sa qualité de défenseur du prénommé (cf. dossier OFDF acte 0.a). Il est ainsi avéré – et l'autorité inférieure ne le conteste pas – que la recourante 2 n'a pas été spécifiquement invitée à s'exprimer avant le prononcé de la décision.

Il n'en demeure pas moins que l'assujettie 2 est intervenue à la procédure d'une telle manière que l'on ne saurait admettre qu'elle n'avait pas connaissance des faits qui lui sont reprochés ou des conséquences auxquelles elle devait s'attendre. Le Tribunal rappelle que le recourant 1 est l'administrateur unique de la recourante 2, les intéressés étant qui plus est représentés par le même mandataire ; rien n'indique ainsi que la précitée n'aurait pas été informée des tenants et aboutissants de la procédure. Dans sa prise de position du 31 août 2020, Me Bottge a d'ailleurs rappelé agir au nom des deux recourants et s'est opposé, pour ses mandants, à la taxation des objets en cause (cf. dossier OFDF acte 0.b). Il appert ainsi que les intéressés avaient conscience que le projet de décision les concernait tous deux, la recourante 2 ne pouvant en toute bonne foi s'étonner de ne pas avoir été interpellée plus tôt. Le projet du 18 mai 2020, visant avant tout le recourant 1 et sa fratrie, ne donnait de surcroît aucune assurance que l'impôt ne serait jamais perçu auprès d'éventuels autres débiteurs de la dette douanière. Au contraire, il précisait bien l'existence d'un régime de solidarité entre chacun d'eux. Il s'ensuit qu'aucune violation du droit d'être entendue de la recourante 2 n'est constatée à ce titre (pour un examen, par surabondance, de la réparation



d'une telle atteinte au droit d'être entendu, cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 4.1.4 [confirmé par arrêt du TF 9C\_187/2023 du 18 juillet 2024]).

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

### **4.3**

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

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

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

## **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 et notamment son alinéa 4 (dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]) qui prévoit que si des indications de valeur font défaut, l'AFD peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (voir entre autres, arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.4.2). Sous réserve des marchandises pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA (art. 55 al. 2 LTVA), les biens importés sont généralement imposés en application du taux normal qui s'élève actuellement à 8,1% (art. 55 al. 1 LTVA ; taux qui s'élevait à 8% du 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, le recourant 1 (avec ses proches) est actif dans le commerce international d'objets d'art et d'antiquités, une activité qui était celle de son père avant lui. Il est administrateur unique de la recourante 2 et dispose de droits sur de nombreuses autres sociétés, sises en Suisse et à l'étranger. Au début des années 2000, des inventaires d'une partie des objets acquis dans le cadre de cette activité ont été dressés par des huissiers dans le contexte de l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 20 juin 2003 sur le transfert international des biens culturels (LTBC, RS 444.1). La gestion des objets appartenant au groupe de sociétés et/ou à la famille du recourant 1 est au surplus effectuée au moyen d'un logiciel (X.\_\_\_\_\_ de 1992 à 2015, puis Y.\_\_\_\_\_ dès 2015), qui consigne différentes données utiles.

Suite à l'interpellation de (...) 2016 (cf. consid. B.a *supra*), une vaste enquête a été ouverte à l'endroit des recourants en particulier, dans le cadre de laquelle les trois objets litigieux (notamment) ont été séquestrés. Aucun document douanier lié à l'acquisition de ces biens ou pouvant justifier une mise en libre pratique n'a été produit, respectivement retrouvé. Un fichier Excel inventoriant toutes les pièces ne faisant pas l'objet d'un inventaire d'huissier, daté du 10 juillet 2015, a en revanche été retrouvé (intitulé « [...]xlsx »). Les trois objets litigieux y sont évoqués, avec une date d'acquisition (cf. dossier OFDF acte 3.a).

**8.2** S'agissant plus précisément de la situle étrusque en bronze (réf. BR.SIT.039), il y a lieu de retenir ce qui suit.

**8.2.1** Les recourants soutiennent que cet objet aurait été acquis le 19 juin 2014 auprès du fournisseur E. \_\_\_\_\_ à (...), qui l'aurait lui-même détenu de longue date. Ils en veulent pour preuve les photographies découvertes dans les données informatiques dudit fournisseur, dont en particulier une photographie de la situle après restauration datée du 9 mars 2012. Il s'ensuivrait que l'objet se trouverait sur le territoire suisse depuis une date antérieure au 31 octobre 2013, échéance du délai de prescription. Les recourants font par ailleurs grief à l'autorité inférieure de n'avoir pas questionné E. \_\_\_\_\_ à ce sujet. Ils se prévalent ainsi d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents. Les recourants s'en prennent de surcroît à la valeur d'expertise de 21'779 francs retenue par les experts, qui devrait être notablement dévaluée.

**8.2.2** L'autorité inférieure a constaté que la situle avait été enregistrée dans la base de données X. \_\_\_\_\_ /Y. \_\_\_\_\_ le 26 juin 2014. Une facture datée du 19 juin 2014 figurait dans Y. \_\_\_\_\_, selon laquelle l'objet aurait été vendu à une société du groupe par le fournisseur E. \_\_\_\_\_ pour 25'000 euros. La facture indiquait en outre que le bien aurait été initialement acquis en 1968 auprès de F. \_\_\_\_\_ (Galerie G. \_\_\_\_\_), à (...). Cela étant, les douanes ont indiqué avoir découvert trois photographies de la situle *avant restauration* dans les données informatiques du fournisseur, datées du mois de mars 2014. Cela ôterait toute portée à la photographie *après restauration* prétendument prise en 2012, dont la date ne pourrait qu'être fautive. Le mauvais état de l'objet (en trois fragments) en mars 2014 serait un indice de fouilles illicites – les recourants n'auraient d'ailleurs fourni aucune explication s'agissant du mauvais état de la situle. La facture de E. \_\_\_\_\_ évoquait certes une acquisition en 1968, mais il n'existerait aucun document accréditant cette thèse. Les chances que la situle ait été vendue non restaurée par F. \_\_\_\_\_ seraient de surcroît faibles. L'autorité inférieure avait en revanche découvert un transfert d'argent entre E. \_\_\_\_\_ et un fournisseur (...) de probité douteuse présentant une connexité temporelle directe ; 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 des recourants.

**8.2.3** En l'occurrence, les deux parties s'entendent sur le fait que la situle a été acquise en juin 2014, auprès de E. \_\_\_\_\_. Cela est d'ailleurs corroboré par l'enregistrement dans X. \_\_\_\_\_ /Y. \_\_\_\_\_ le 26 juin 2014



et par le fait que des photographies de l'objet ont été retrouvées dans les données informatiques du fournisseur. Ces circonstances sont dès lors tenues pour avérées.

Il reste à déterminer la date et les circonstances dans lesquelles E.\_\_\_\_\_ a lui-même acquis ce bien. Les recourants s'en tiennent à l'indication de la provenance contenue dans la facture, à savoir que leur fournisseur aurait acquis la situle en Suisse à la fin des années 1960. E.\_\_\_\_\_, également assujetti au paiement des redevances liées à la situle (cf. décision attaquée p. 30) – et qui a de même formé recours contre la décision de perception subséquente le concernant (cf. cause A-6130/2020) – a soutenu cette même thèse. Il n'a toutefois pas été en mesure de produire un quelconque document à cet appui. E.\_\_\_\_\_ ne disposerait dès lors d'aucune trace matérielle de son acquisition de l'objet 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 les recourants ou le fournisseur au sujet de l'état – abimé ou restauré – de l'objet. A cet égard, les documents collectés par l'autorité inférieure dans les données informatiques de E.\_\_\_\_\_ 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 acte 11.e p. 6-8) ;
- Quatre photographies extraites du répertoire « (...) Photos travail 2014\[...\]2014-03-13 Situla en bronze\2014-04-14 Situla frestaorée haut. 38 cm) », datées du 11 avril 2014, montrent un objet restauré (cf. dossier OFDF acte 11.e 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 acte 11.e 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 les recourants ne soutiennent pas. La localisation des images dans le

répertoire « Photos travail 2014 », avec une date au 25 mai 2014, accréditée de plus largement l'hypothèse défendue par l'OFDF, à savoir que l'objet a été acquis en mauvais état, puis restauré. Les recourants ne sauraient dès lors tirer argument de la date de prise de vue en 2012, qui ne peut qu'être erronée.

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 des recourants 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 fournisseur et (...) – dont il sied de tenir compte dans l'appréciation globale du cas – le Tribunal estime que l'existence d'une importation en fraude pendant la période déterminante est confortée par suffisamment d'indices. Les recourants échouent à fournir des preuves ou une explication plausible quant à la provenance (licite) du bien, de sorte que leurs moyens doivent être écartés. Il doit en aller de même de leur grief relatif à la valeur imposable de l'objet, dépourvu de toute substance.

**8.2.4** 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.

**8.3** Quant à l'antéfixe étrusque polychrome (réf. TR.ANT.024), le Tribunal observe ce qui suit.

**8.3.1** Les recourants exposent que cette pièce aurait été acquise le 16 mai 1991 par feu H.\_\_\_\_\_, le père de l'assujetti 1, à une dame I.\_\_\_\_\_ à (...). Le fait qu'elle ne figure pas dans les inventaires d'huissiers ne permettrait pas de remettre en doute sa provenance. Lesdits inventaires n'auraient en effet porté que sur une partie de la collection d'objets archéologiques, à savoir ceux entreposés dans les locaux sous douane de la société C.\_\_\_\_\_SA. Les recourants arguent en outre que de nombreux objets ayant appartenu à feu H.\_\_\_\_\_ n'auraient été enregistrés dans la base de données que sur le tard, soit lors de leur mise en vente. Reprochant finalement à l'autorité inférieure de ne pas avoir instruit cette problématique à suffisance – notamment en auditionnant la fratrie [du recourant 1] sur le patrimoine personnel de feu H.\_\_\_\_\_ – les recourants font valoir que les faits auraient été constatés de manière incomplète et inexacte. Ils contestent par ailleurs la valeur d'expertise de 62'400 francs retenue par les douanes, qui serait excessive.

**8.3.2** L'autorité inférieure rapporte que selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, l'objet aurait été acquis le 16 mai 1991 pour 34'965 dollars, auprès de I.\_\_\_\_\_. Une facture y afférente figurait dans Y.\_\_\_\_\_, laquelle prévoyait toutefois un prix de vente de 50'000 francs. Ceci étant, l'antéfixe n'avait été enregistré dans Y.\_\_\_\_\_ qu'en janvier 2015. Un certificat (...), un descriptif de l'objet ainsi qu'une photographie avaient été retrouvés dans la base de données, ces documents datant tous de l'année 2015. Une photographie de l'objet, datée du 27 août 2014, avait de surcroît été extraite du téléphone d'une employée de l'assujettie 2. Tous ces éléments contrediraient l'acquisition alléguée de l'objet en 1991. En outre, I.\_\_\_\_\_ elle-même aurait nié, en audition, avoir possédé jadis l'antéfixe ou avoir établi la facture. Selon l'OFDF, l'objet aurait été présenté sur photo à l'achat par les recourants en 2014, puis transporté clandestinement à leur attention en Suisse, ce qui aurait entraîné l'établissement d'une facture fictive.

**8.3.3** Le Tribunal remarque que la première trace de l'antéfixe consiste en une photographie dans le téléphone d'une employée de l'assujettie 2, datée du 27 août 2014 (cf. dossier OFDF acte 12.j p. 4) ; les recourants n'ont en effet pas été en mesure de produire une quelconque preuve d'une possession antérieure de l'objet, qu'ils affirment pourtant avoir acquis près de 25 ans auparavant. L'antéfixe a ensuite été enregistré dans la base de données Y.\_\_\_\_\_ en janvier 2015, suite à quoi divers documents (photographies, descriptifs et certificat [...]) le concernant ont été établis tout au long de l'année 2015 (cf. dossier OFDF acte 12.g). Il est observé que les recourants n'ont nullement fait état des raisons pour lesquelles il aurait été décidé de commercialiser ce bien en 2015, après l'avoir détenu durant tant d'années. Ces éléments accréditent largement la thèse de l'autorité inférieure suivant laquelle l'objet aurait été acquis entre août 2014 et janvier 2015.

Plus encore, la prétendue venderesse I.\_\_\_\_\_ a nié la réalité de la vente du 16 mai 1991. Auditionnée sur l'objet litigieux, elle a déclaré l'avoir vu à la galerie de la recourante 2 l'année précédente (soit en 2016), mais ne l'avoir jamais possédée elle-même. Elle a en outre indiqué ne pas se souvenir de la facture y afférente, qui n'était pas conforme aux factures qu'elle aurait pu établir (cf. dossier OFDF acte 12.d p. 7). Dans des déterminations écrites ultérieures, I.\_\_\_\_\_ a répété n'avoir aucun souvenir de l'antéfixe ou de la facture (cf. dossier OFDF acte 12.a p. 9). Le Tribunal ne discerne aucune raison de douter des déclarations de la précitée, qui s'est déterminée de manière circonstanciée sur de nombreux

objets et factures, dont certains remontent aux années 1960 (cf. dossier OFDF acte 12.a p. 7).

Dans ces circonstances, force est d'admettre que l'OFDF a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, le dossier laissant apparaître que l'antéfixe a été acquis au cours du deuxième semestre de l'année 2014 d'un fournisseur inconnu. Les recourants, dont la version a été écartée, ne fournissent aucune explication plausible quant à la provenance de l'objet, dont le caractère licite ne peut dès lors être admis. Quant à leur grief relatif à la valeur imposable de l'objet, il peut être écarté sans autre examen, faute de toute substance.

**8.3.4** Il s'ensuit que la perception subséquente des redevances non perçues sur l'importation de l'antéfixe étrusque, à hauteur de 2'545.90 francs (plus intérêts moratoires), doit être confirmée.

**8.4** S'agissant enfin de la statuette d'orante en bronze (réf. BR.FIG.624), il y a lieu de retenir ce qui suit.

**8.4.1** Selon les recourants, ce bien aurait été acheté (en Suisse) par feu H. \_\_\_\_\_ à J. \_\_\_\_\_, qui l'aurait lui-même acquis en 1964. La statuette ne figurait certes pas dans les inventaires d'huissiers. On ne pourrait toutefois rien en déduire, dès lors que lesdits inventaires n'auraient porté que sur une partie des objets archéologiques. De nombreux objets acquis par feu H. \_\_\_\_\_ auraient en outre été enregistrés dans la base de données tardivement, soit seulement au moment de leur mise en vente. Les recourants font ainsi grief à l'OFDF d'avoir constaté les faits de manière inexacte ; ils lui reprochent également des carences dans l'instruction. Ils contestent finalement la valeur de 103'211 francs retenue par les experts, qui devrait être dévaluée.

**8.4.2** L'OFDF expose que le premier enregistrement de la statuette dans la base de données du groupe date de l'année 2015. Une date d'acquisition au 27 janvier 2015 d'un fournisseur inconnu y est indiquée, ainsi que la provenance « Ancienne Collection Dr. J. \_\_\_\_\_, acquis en 1964 ». Cela étant, les douanes auraient découvert une photographie et un descriptif de la statuette datant de 2016, mentionnant qu'il manquait des documents pour permettre sa venue. Elles expliquent que J. \_\_\_\_\_ aurait déclaré en audition n'avoir jamais possédé cet objet, mais avoir établi des historiques fantaisistes pour lui donner une traçabilité. La statuette aurait donc été transportée clandestinement en Suisse, à l'adresse des recourants, par un fournisseur inconnu.

**8.4.3** Le Tribunal observe tout d'abord que la première trace de la statuette remonte à l'année 2015, lors de son enregistrement dans Y.\_\_\_\_\_. Aucun élément ne vient donc conforter l'hypothèse d'une acquisition antérieure, pas même les données de Y.\_\_\_\_\_ qui évoquent une acquisition en janvier 2015 (cf. dossier OFDF acte 13.f). S'agissant de la provenance, elle a varié suivant la chronologie suivante :

- Une description de l'objet datée du 24 août 2015 la qualifie d'inconnue (« provenance ??????? » : cf. dossier OFDF acte 13.i p. 5-7) ;
- Un second document descriptif, daté du 28 août 2015, évoque la provenance suivante : « Succession ancienne collection constituée dans les années 1950 – 1955 par K.\_\_\_\_\_ – [...] » (cf. dossier OFDF acte 13.i p. 8-10) ;
- Une liste d'exposition hors catalogue de 2016 indique que la statuette proviendrait d'une « Ancienne Collection Dr. J.\_\_\_\_\_ , acquis en 1964 », avec la mention « Might not come MANQUE DOC » (cf. dossier OFDF acte 13.i p. 11) ;
- J.\_\_\_\_\_ a finalement indiqué, lors de son audition du 7 septembre 2017, avoir établi un « faux historique » pour différents objets – dont la statuette d'orante litigieuse – sur réquisition du directeur de la recourante 2, afin de « donner une authenticité et traçabilité nouvelle à ces pièces » (cf. dossier OFDF acte 13.i p. 37).

A l'évidence, ce qui précède jette le discrédit sur les déclarations des recourants, le Tribunal ne voyant du reste aucune raison de s'écarter des aveux (accablants) de J.\_\_\_\_\_. Aussi, il est retenu que de forts indices soutiennent la position suivant laquelle la statuette aurait été importée d'un fournisseur inconnu au début de l'année 2015. Les recourants n'amènent aucune preuve à l'appui de leurs allégations contraires, pas plus qu'ils ne développent leurs critiques de la valeur d'expertise. Leurs griefs sont donc rejetés.

**8.4.4** La perception subséquente des redevances dues sur l'importation de la statuette d'orante en bronze, à hauteur de 4'211.05 francs (plus intérêts moratoires), est ainsi confirmée.

## **9.**

**9.1** Les recourants font encore valoir que l'assujetti 1 ne serait pas débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD, faute d'être l'importateur,

le transporteur ou le consignateur des objets litigieux. Il ne pourrait dès lors être assujéti à la prestation à l'aune de l'art. 12 al. 2 DPA. L'assujettissement de la recourante 2 n'est en revanche pas contesté.

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

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

## **10.**

Sur le vu de tout ce qui précède, il apparaît que l'impôt sur les importations doit être perçu sur les biens archéologiques concernés par les décisions attaquées, à l'exception du bélier en albâtre (réf. ALA.ST1.003 ; cf. consid. D.c et 3 *supra*) et que les recourants répondent solidairement du paiement de celui-ci. Partant, il y a lieu d'admettre partiellement les recours et de réformer les décisions attaquées de sorte à réduire le montant des redevances dues à 7'645.50 francs (plus intérêts moratoires, lesquels seront à recalculer par l'autorité inférieure en tenant compte de la réduction intervenue du montant des redevances dues).

## **11.**

**11.1** Vu l'issue de la cause, il y a lieu de mettre les frais de procédure, fixés à 2'000 francs, à la charge des recourants, solidairement entre eux, par

trois quarts (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Le montant de 1'500 francs mis à la charge des recourants sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 2'000 francs. Le solde, de 500 francs, leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**11.2** Compte tenu de l'issue de la cause, des dépens réduits de 750 francs sont alloués aux recourants, à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 à 3 FITAF).

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

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

**1.**

Les recours sont partiellement admis, en ce sens que le montant des redevances non perçues dues par les recourants est ramené à 7'645.50 francs, plus intérêts moratoires.

**2.**

Les frais de procédure sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, par 1'500 francs. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 2'000 francs. Le solde de 500 francs leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Une indemnité de 750 francs est allouée aux recourants à titre de dépens, à la charge de l'autorité inférieure.

**4.**

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 :

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 :