



---

A-6147/2020, A-6149/2020

## Arrêt du 27 janvier 2025

---

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** A compter du 28 février 2017, plusieurs perquisitions ont été opérées par l'AFD, en collaboration avec les autorités de poursuite pénale, dans les locaux de B. \_\_\_\_\_ SA et de sociétés apparentées, ainsi qu'au domicile de A. \_\_\_\_\_. De nombreux objets archéologiques, documents et fichiers informatiques ont été découverts dans ce contexte et ont fait l'objet d'un séquestre douanier. Sur cette base, les douanes ont considéré que nonante-six objets antiques n'étaient pas suffisamment documentés, en ce sens qu'aucun document pouvant justifier une mise en libre pratique ou une provenance n'avait été découvert.

**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 203'497.25 francs (soit Fr. 182'581.50 d'impôt sur les importations et Fr. 20'915.75 d'intérêts), au titre des redevances non perçues sur l'importation des nonante-six objets archéologiques évoqués ci-avant. 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 11 février 2022, rendue après consultation des parties, le Tribunal a ordonné la jonction des deux causes ouvertes sous références A-6147/2020 et A-6149/2020.

**D.c** Dans sa réponse du 14 avril 2022, l'OFDF a conclu au rejet des recours et à ce que les recourants soient reconnus solidairement assujettis au paiement des redevances de 182'581.50 francs, intérêts moratoires non compris.

**D.d** Par réplique spontanée du 6 mai 2022, les recourants ont précisé leurs moyens et persisté intégralement dans leurs conclusions.

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 litigieuse la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de nonante-six objets archéologiques, à hauteur de 182'581.50 francs plus intérêts moratoires. Les recourants contestent, en substance, que les objets archéologiques litigieux aient été importés en Suisse à compter du 31 octobre 2013 (soit durant la période considérée au regard des délais de prescription) et en fraude. Ils soutiennent avoir au contraire acquis partie de ces biens en Suisse, où ils se trouveraient de longue date. Quant aux autres objets, possiblement importés, les intéressés reprochent aux douanes de n'avoir pas investigué les faits à suffisance. Les recourants se plaignent ainsi d'une constatation inexacte et/ou incomplète 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 s'en prennent également à la valorisation des objets opérée par l'autorité inférieure, laquelle aurait omis de définir la valeur marchande en violation du droit. Ils contestent en outre l'assujettissement du recourant 1, arguant qu'il 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 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 les nonante-six 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 à la charge du recourant 1 et est entré en force, lui infligeant une amende au titre de soustractions qualifiées de l'impôt sur les importations (cf. réponse de l'OFDF du 14 avril 2022 p. 7). 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 fond. Une violation de ce droit peut néanmoins être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est

admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les réf. cit.).

**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 en a pris acte et les a rejetées – certes sur la base d'une motivation succincte, voire inexistante. Ceci étant, 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 27 mars 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 (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 27 mars 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 entendu 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 ; ci-après : Y. \_\_\_\_\_), qui consigne différentes données utiles.

Suite à l'interpellation de (...) 2016 (cf. consid. B.a *supra*), une vaste enquête a été ouverte à l'endroit des recourants en particulier. Dans ce cadre, l'autorité inférieure a découvert nonante-six objets dont la mise en libre pratique ne serait pas justifiée.

**8.2** Ainsi, il ressort de la décision attaquée que seize antiquités ont été séquestrées lors des perquisitions du domicile du recourant 1 et des locaux de l'assujettie 2. Aucune trace de la provenance ou du dédouanement de ces objets, d'ailleurs non inventoriés dans Y.\_\_\_\_\_, n'a été trouvée par les douanes – qui leur ont attribué un numéro de référence (à savoir INV.FM.\*\*\* ou INV.PAA.\*\*\*). Cela étant, l'autorité inférieure a retenu qu'aucune date d'importation conforme de ces biens ne pouvait être établie ; les redevances étaient dès lors dues, la dette douanière étant née au moment de la découverte de l'omission d'annonce conformément à l'art. 69 let. c LD. La valeur de quatre objets a été déterminée par des experts (cf. dossier OFDF acte 13.e). Celle des douze autres a été établie dans un rapport des douanes intitulé « Valeur des objets et contexte financier » (cf. dossier OFDF acte 11) ; les valeurs ont été déterminées sur la base de la moyenne des prix de vente d'objets similaires par la recourante 2. L'OFDF a ensuite retenu 51% du montant (obtenu par estimation ou expertise) à titre de contreprestation versée au fournisseur, respectivement de base de calcul de l'impôt (pour tenir compte de la marge brute). Les seize objets archéologiques sont les suivants :

Objet	Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
Pyxide verte	INV.FM.071	-	500
Relief en marbre	INV.PAA.02.02	31'500	-
Groupe statuaire	INV.PAA.05.01	293'400	-
Tête de statuette	INV.PAA.017b	16'600	-
Couronne en or	INV.PAA.020	38'018	-
?	INV.PAA.008	-	492'498
?	INV.PAA.009	-	19'076
?	INV.PAA.010	-	9'538
?	INV.PAA.011	-	41'278
?	INV.PAA.012	-	19'076
?	INV.PAA.013	-	840
?	INV.PAA.014	-	6'176
?	INV.PAA.016	-	5'200
?	INV.PAA.019	-	13'422
?	INV.PAA.023	-	7'388
?	INV.PAA.024	-	75'250

**8.2.1** S'agissant du bien INV.FM.071, des photographies de la pyxide ont été retrouvées dans un dossier numérique faisant référence à un cousin du recourant, domicilié (...) et occupant une fonction d'intermédiaire dans le commerce d'objets archéologiques (cf. dossier OFDF actes 12.c à 12.f).

Cela étant, les recourants n'ont fourni aucun document pouvant prouver que l'objet avait été dûment annoncé, ou qu'il avait été importé avant l'automne 2013 (soit hors de la période considérée au regard du délai de prescription). Cette absence de tout élément lié à l'acquisition du bien doit être retenue au préjudice des intéressés, le Tribunal estimant que l'OFDF a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'une importation en fraude. La perception subséquente des redevances sur la pyxide doit donc être confirmée dans son principe. Il en va de même de son montant ; l'estimation de la valeur du bien effectuée par les douanes, à l'aune de la valeur des objets similaires vendus par la recourante 2 (cf. dossier OFDF acte 11 annexe 013), peut en effet être approuvée.

**8.2.2** Quant aux biens INV.PAA.02.02, INV.PAA.05.01, INV.PAA.017b et INV.PAA.020, le Tribunal observe ce qui suit. Les recourants ne se sont que peu (voire pas) déterminés au sujet des trois premières antiquités précitées et n'ont, dans tous les cas, produit aucun document à même de contredire l'hypothèse d'une importation en fraude après le 31 octobre 2013. Eu égard à l'objet INV.PAA.020, ils ont indiqué l'avoir acquis auprès du fournisseur C.\_\_\_\_\_ en 2016. Ils ont fait grief à l'autorité inférieure de ne pas avoir investigué sa provenance auprès du précité. Or, tel n'est pas le cas, les douanes ayant interrogé C.\_\_\_\_\_ à ce propos (cf. dossier OFDF acte 16.d). Le Tribunal relève en outre, à l'examen des différents documents disponibles – dont notamment une facture de C.\_\_\_\_\_ et des photographies de la couronne en or classées dans un dossier faisant référence à un fournisseur italien (cf. dossier OFDF acte 16.f) –, qu'aucune preuve de la provenance de l'objet ou de son dédouanement n'a été retrouvée ou produite. La taxation du bien INV.PAA.020 doit donc également être confirmée, étant relevé que C.\_\_\_\_\_ a été solidairement assujetti au paiement des redevances (cf. arrêt du TAF A-6130/2020 du 14 novembre 2024 consid. 8.4).

Cela étant, la valeur des quatre objets en cause a été déterminée par un pool d'archéologues dans un rapport d'expertise (cf. dossier OFDF actes 13.a et 13.e), les recourants n'y opposant aucun grief particulier. La perception subséquente des redevances sur ces objets est donc confirmée.

**8.2.3** Eu égard aux onze autres objets archéologiques, les recourants ont renoncé à se déterminer quant aux biens INV.PAA.010, INV.PAA.012, INV.PAA.013, INV.PAA.014 et INV.PAA.016. Ils ont soutenu, en ce qui concerne les objets INV.PAA.008, INV.PAA.009 et INV.PAA.011, qu'ils se rapportaient en réalité à des antiquités enregistrées dans Y.\_\_\_\_\_ et



présentes en Suisse de longue date. Quant aux biens INV.PAA.019, INV.PAA.023 et INV.PAA.024, ils ne devraient pas être taxés car l'un aurait été acheté avant 2005, l'autre aurait été acquis par succession et le troisième aurait été retourné à son propriétaire. Les recourants n'ont cependant produit aucune preuve à l'appui de leurs dires.

Le Tribunal relève que les décisions attaquées et le dossier de l'OFDF ne contiennent que peu d'informations quant à ces onze objets. En effet, leur nature n'est pas précisée et aucune photographie ou ordonnance de séquestre les mentionnant ne sont classées au dossier. Seuls sont ainsi indiqués le numéro de référence attribué par les douanes et la valeur retenue sur la base du rapport d'estimation. A l'évidence, cela complique le contrôle du Tribunal de céans, qui ne dispose que peu d'éléments pour se prononcer sur le bien-fondé de la taxation. Cela étant, le Tribunal observe que les recourants ne contestent pas l'imposition des cinq antiquités INV.PAA.010, INV.PAA.012, INV.PAA.013, INV.PAA.014 et INV.PAA.016 ; elle peut donc être confirmée. S'agissant des trois biens INV.PAA.019, INV.PAA.023 et INV.PAA.024, ils contestent la taxation dans son principe (notamment pour des raisons de prescription), sans pour autant étayer leurs moyens ou prouver leurs dires. Dans les présentes circonstances, cela ne peut suffire à leur être favorable, l'absence de tout élément de preuve devant être retenue à leur détriment ; la taxation doit donc être admise pour ces trois objets également. Il en va différemment des biens INV.PAA.008, INV.PAA.009 et INV.PAA.011 qui consisteraient, selon les recourants, en des objets enregistrés dans Y.\_\_\_\_\_ (sous références GD.GR.063, GD.TRQ.023, PLA.ARY.002, GD.NEC.069, BR.MED.016 et GD.APP.018). Ce grief, qui vise l'identification-même des objets, jette un doute sur le bien-fondé de l'imposition. Or, l'autorité inférieure n'a pas dissipé ce doute, faute d'avoir produit des éléments permettant d'identifier les objets taxés et de les distinguer des objets enregistrés dans Y.\_\_\_\_\_. L'existence d'éléments imposables n'est dès lors pas suffisamment confortée en ce qui concerne les trois biens litigieux, dont la taxation doit être annulée.

La perception subséquente des redevances sur les objets discutés ici est donc confirmée, à l'exception des biens INV.PAA.008, INV.PAA.009 et INV.PAA.011 qui doivent être exclus de la taxation (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 22'556.20 francs selon le tableau figurant en annexe A\_3 à la décision de perception subséquente).

**8.3** Pour le restant des objets concernés par la perception subséquente d'impôts, l'autorité inférieure a exposé avoir localisé en Suisse huitante

objets archéologiques, enregistrés dans Y.\_\_\_\_\_, présentant une date d'acquisition postérieure au 1<sup>er</sup> novembre 2013. Certains de ces objets avaient été séquestrés en tant que gages douaniers, alors que d'autres n'avaient pas été retrouvés lors des perquisitions. Quoiqu'il en soit, la base de données Y.\_\_\_\_\_ ne contenait que peu d'informations à leur égard, à savoir : une brève description et une date d'acquisition ; parfois, une photographie et une valeur ; plus rarement, un document d'acquisition. L'OFDF n'avait en revanche trouvé ni preuve de dédouanement, ni trace des objets en Suisse avant le 1<sup>er</sup> novembre 2013. Il a dès lors retenu qu'ils avaient été importés en fraude au cours des sept années ayant précédé la décision et qu'il y avait lieu, partant, de percevoir les redevances. Les douanes ont valorisé les huitante objets concernés sur la base des informations disponibles. Ainsi, elles se sont fondées sur le prix d'acquisition du bien, voire son prix de vente espéré, lorsqu'une telle indication figurait dans l'enregistrement Y.\_\_\_\_\_. A défaut, elles s'en sont remises à leur rapport intitulé « Valeur des objets et contexte financier » (cf. dossier OFDF acte 11) pour déterminer la valeur marchande, et ont retenu 51% des montants ainsi obtenus comme base de calcul de l'impôt.

Pour leur part, les recourants s'opposent à la taxation des huitante objets en cause en plaidant que les faits auraient été constatés de manière inexacte et incomplète. Ils arguent, en substance, que les circonstances dans lesquelles ils ont acquis ces biens n'auraient pas été investiguées à suffisance, respectivement que l'importation en fraude après le 31 octobre 2013 n'aurait pas été démontrée par les douanes.

Le Tribunal examinera ci-après le bien-fondé de l'imposition des huitante objets litigieux de manière groupée, en les réunissant par fournisseur (tel qu'indiqué dans Y.\_\_\_\_\_). Cela étant, il est d'emblée précisé que la ligne de défense des recourants ne peut être suivie. En effet, l'instruction douanière a démontré que les recourants ont fait l'acquisition des objets archéologiques en cause, sans nul doute de provenance étrangère ; qu'ils ont été enregistrés par les intéressés dans Y.\_\_\_\_\_ après le 31 octobre 2013 ; et que ces objets se sont bel et bien trouvés sur sol suisse durant la période sous examen. Les conditions de l'imposition semblent dès lors réalisées et il incombait aux recourants d'apporter la preuve du contraire (cf. consid. 7.3 ss). Le Tribunal se limitera donc à vérifier la justesse des informations sur lesquelles se sont fondées les douanes et à déterminer si les recourants ont fourni des preuves à l'appui de leurs griefs.

**8.3.1** Selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, un objet a été acquis auprès de D.\_\_\_\_\_ – lequel serait domicilié (...) et pratiquerait le commerce d'objets archéologiques à titre accessoire (dossier OFDF acte 17.a Q140).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Pièce romaine en argent	SL.CO.2326 (BR.CO.2607)	18.11.2013	D._____	-	12'274

Il existe deux enregistrements Y.\_\_\_\_\_ de cette même pièce (avec deux numéros de référence), qui contiennent tous deux des indications semblables et des photographies prises le 15 novembre 2013 (dossier OFDF acte 17.b). L'importation sans annonce de l'objet après le 1<sup>er</sup> novembre 2013 est dès lors plausible, les recourants ne soutenant d'ailleurs pas le contraire. Ils plaident en revanche que la pièce se serait avérée fausse, sans pour autant étayer leurs allégations. La taxation doit dès lors être confirmée dans son principe et dans son montant, la valeur retenue par les douanes (valeur moyenne d'une pièce en argent : dossier OFDF acte 11 annexe 019) ne prêtant pas le flanc à la critique.

**8.3.2** Une consultation de la base de données Y.\_\_\_\_\_ a révélé que sept objets archéologiques ont été acquis auprès du commerçant d'antiquités domicilié (...) E.\_\_\_\_\_ (dossier OFDF acte 23.a Q82).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Collier romain en or	GD.NEC.185	18.02.2014	E._____	7'322	Ibid.
Camée romain en agate	AG.CAM.020	18.02.2014	E._____	3'661	Ibid.
Pendentif camée romain	CM.PEN.010	18.02.2014	E._____	11'899	Ibid.
Camée romain sardonix	SAR.CAM.017	18.02.2014	E._____	-	5'034
Perle en verre romaine	GL5.BEAD.029	18.02.2014	E._____	457	Ibid.

Perle en verre romaine	GL.BEAD.087	18.02.2014	E. _____	915	Ibid.
5 perles en verre romaines	GL5.BEAD.030	18.02.2014	E. _____	915	Ibid.

A l'exception du camée romain en sardonix (SAR.CAM.017) dont l'enregistrement Y. \_\_\_\_\_ ne contient pas d'image, une photographie prise le 10 février 2014 a été retrouvée pour chacun de ces objets. Aucun autre élément n'a été découvert, étant précisé que selon un fichier Excel listant de nombreux biens appartenant aux recourants (intitulé Z. \_\_\_\_\_), ils se trouvaient en Suisse (auprès de [...], soit l'assujettie 2) le 10 juillet 2015 (cf. dossier OFDF actes 18.a-24.a). L'importation en fraude de ces perles et bijoux romains en 2014 apparaît dès lors pour le moins plausible. Quant aux allégations des recourants, selon lesquelles les objets leur auraient été livrés par E. \_\_\_\_\_ depuis un coffre en Suisse (et non pas depuis l'étranger), elles peuvent être écartées sans plus ample examen, faute de toute substance.

Les valeurs retenues par les douanes, à hauteur du montant indiqué dans Y. \_\_\_\_\_ (sous l'onglet « Cost »), peuvent être confirmées. Une précision s'impose cependant pour ce qui est du bien SAR.CAM.017. En effet, contrairement à ce qui est relevé dans les décisions attaquées, l'enregistrement Y. \_\_\_\_\_ ne fait état d'aucune valeur pour cet objet (« Cost : 0\$ »). Le Tribunal ne saurait pour autant admettre qu'il a été offert, comme le soutiennent les recourants. L'autorité inférieure a bien plutôt exposé qu'il ressortait d'une liste de comptes clients qu'il avait été facturé pour un montant de 5'034 francs (dossier OFDF acte 11 annexe 007). Aussi, la perception subséquente des redevances dues sur les pièces acquises auprès de E. \_\_\_\_\_ doit être confirmée.

**8.3.3** Suivant la base de données Y. \_\_\_\_\_, quatre objets ont été acquis auprès de F. \_\_\_\_\_, respectivement G. \_\_\_\_\_ en (...).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y. _____	Douanes
Collier romain en or	GD.NEC.186	05.12.2013	G. _____	303'657	Ibid.
Pièce romaine en bronze	BR.CO.750	27.02.2014	G. _____	30'365	Ibid.
Pièce romaine en bronze	BR.CO.751	27.02.2014	G. _____	6'073	Ibid.

Bague mérovingienne	GD.RIN.969	27.02.2014	G. _____	4'858	Ibid.
---------------------	------------	------------	----------	-------	-------

Une photographie du collier en or (GD.NEC.186), prise le 4 février 2014, a été retrouvée dans Y. \_\_\_\_\_ (dossier OFDF acte 25). Quant aux trois autres biens, une facture datée du 27 février 2014 a été découverte, laquelle est conforme aux indications contenues dans la base de données (dossier OFDF actes 29-31). L'importation sans annonce de ces objets est dès lors crédible, les recourants ne la contestant d'ailleurs pas directement s'agissant de l'acquisition du 27 février 2014. En ce qui concerne le collier en or, ils expliquent qu'il n'aurait pas été importé, dans la mesure où la vente n'aurait finalement pas eu lieu. A l'évidence, les recourants ne peuvent être suivis, leurs déclarations n'étant pas crédibles vu l'enregistrement du collier dans leur propre base de données. Leurs griefs sont dès lors rejetés.

Les valeurs retenues par les douanes peuvent en outre être confirmées, en tant qu'elles correspondent au prix d'acquisition des objets ressortant de Y. \_\_\_\_\_ et de la facture idoine. La perception subséquente de l'impôt dû sur les antiquités achetées à F. \_\_\_\_\_, respectivement G. \_\_\_\_\_, est ainsi confirmée.

**8.3.4** Selon la base de données des recourants, quatorze objets ont été acquis auprès d'un fournisseur inconnu, respectivement d'un « Old inventory ».

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y. _____	Douanes
Figurine en pierre	ST.FIG.044	01.05.2014	« Old Inventory »	8'237	Ibid.
Lance en bronze	BR.SPEA.014	01.05.2014	« Old Inventory »	183	Ibid.
Sceau en cristal de roche	CR.SEA.016	01.05.2014	« Old Inventory »	183	Ibid.
Collier en cornaline	COR.NEC.027	16.06.2014	« Old Inventory »	-	12'655
Plat en argent	SL1.PLT.004	16.06.2014	« Old Inventory »	-	310'739
Plat en bronze	BR1.PLT.001	16.06.2014	« Old Inventory »	-	30'000
Plat en argent	SL.PLT.047	16.06.2014	« Old Inventory »	-	310'739

Plat en argent	SL1.PLT.005	16.06.2014	« Old Inventory »	-	310'739
Boucle d'oreille en or	GD.EAR.744	16.06.2014	« Old Inventory »	-	9'538
Boucles d'oreilles en or	GD.EAR.745	16.06.2014	« Old Inventory »	-	9'538
Boucles d'oreilles en or	GD.EAR.746	16.06.2014	« Old Inventory »	-	9'538
Boucles d'oreilles en or	GD.EAR.747	16.06.2014	« Old Inventory »	-	9'538
Boucles d'oreilles en or	GD.EAR.748	16.06.2014	« Old Inventory »	-	9'538
Amphore à figures rouges	RDF.AM.023	01.06.1992	« Old Inventory »	-	215'290

S'agissant de l'acquisition du 1<sup>er</sup> mai 2014, une photographie prise le 2 mai 2014 a été retrouvée pour chacun des trois objets (dossier OFDF actes 26-28). Une photographie, datée du 27 mai 2014, a également été retrouvée pour chaque objet acquis le 16 juin 2014 (dossier OFDF actes 32-41). Les recourants soutiennent que l'essentiel de ces biens proviendrait de vieux stocks familiaux, inventoriés sur le tard ; quant aux autres antiquités, ils auraient entamé le processus d'acquisition mais la vente n'aurait finalement pas eu lieu. Les recourants ne produisent quoiqu'il en soit aucun élément de preuve à l'appui de leurs allégations, qui ne sont dès lors pas crédibles. Cela étant, il ressort de l'onglet « location » dans Y.\_\_\_\_\_ et/ou de la liste Excel Z.\_\_\_\_\_ que l'ensemble des objets examinés ici se sont trouvés en Suisse en 2014 ou en 2015. L'hypothèse d'une importation en fraude en 2014 est donc plausible.

Quant à l'amphore (RDF.AM.023) prétendument acquise en 1992, elle n'a été enregistrée dans Y.\_\_\_\_\_ qu'en 2014. Une photographie prise le 13 juin 2014 a en outre été retrouvée dans la base de données, à l'exclusion de tout autre élément antérieur (dossier OFDF acte 42.d). Les recourants soutiennent que l'objet aurait été acheté à C.\_\_\_\_\_ en 1991, sans toutefois rien produire à cet appui. Il peut dès lors être retenu que l'amphore a été acquise en 2014, le fait qu'il n'en existe aucune trace avant cette année-là étant accablant aux yeux du Tribunal. La présence de l'objet dans les locaux de l'assujettie 2 a du reste été constatée lors d'une

perquisition (cf. dossier OFDF acte 42.c) ; il s'est donc bien trouvé en Suisse durant la période sous examen. Sa taxation est dès lors fondée.

S'agissant des valeurs retenues par l'OFDF, elles peuvent être confirmées sans autre considération pour les trois objets acquis le 1<sup>er</sup> mai 2014 ; elles correspondent en effet strictement aux montants indiqués dans Y.\_\_\_\_\_. Pour ce qui est des dix biens archéologiques acquis le 16 juin 2014 – pour lesquels aucun prix n'est mentionné dans la base de données –, des montants correspondant aux valeurs moyennes d'objets similaires vendus par l'assujettie 2, calculées par les douanes (cf. dossier OFDF acte 11 annexe 018), leur ont été attribués. Les recourants soutiennent que ces valeurs seraient largement excessives. Les quelques documents produits à cet égard (cf. pièce J.7 des recourants) sont toutefois insuffisants pour ébranler la conviction du Tribunal, la manière de procéder des douanes ne prêtant pas le flanc à la critique. Quant à la valeur du bien RDF.AM.023, elle a été arrêtée par voie d'expertise (cf. dossier OFDF acte 13.e), les recourants n'y opposant aucun grief particulier. La perception subséquente des redevances sur l'ensemble des objets examinés ici est donc confirmée.

**8.3.5** Suivant la base de données Y.\_\_\_\_\_, six objets ont été acquis auprès de H.\_\_\_\_\_ – lequel serait un marchand (...) domicilié (...) et entreposant ses objets à (...) (cf. dossier OFDF acte 43.a Q73).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Figurine en bronze	BR.FIG.589	24.07.2014	H._____	2'013	Ibid.
Poids en hématite	HAE.WEI.062	24.07.2014	H._____	1'372	Ibid.
Pièce grecque en bronze	BR.CO.801	24.07.2014	H._____	7'322	Ibid.
Scarabée en marbre	MA.SCA.002	24.07.2014	H._____	915	Ibid.
Pièce romaine en argent	SL.CO.2746	24.07.2014	H._____	3'661	Ibid.
Sceau en hématite	HAE.SEA.015	24.07.2014	H._____	915	Ibid.

Les enregistrements Y.\_\_\_\_\_ de ces antiquités ne contiennent pas de photographie ou d'autre document (cf. dossier OFDF actes 43.b-48.b). Cela étant, il ressort du fichier Excel Z.\_\_\_\_\_ que ces six objets se

trouvaient en Suisse le 10 juillet 2015. L'hypothèse d'une importation sans annonce en Suisse, retenue par les douanes, est dès lors crédible. Les recourants ne la contestent d'ailleurs pas à proprement dit, en tant qu'ils se limitent à reprocher à l'OFDF d'avoir insuffisamment instruit les circonstances de l'importation de ces biens.

Le Tribunal observe du reste que les valeurs retenues dans les décisions attaquées correspondent aux montants indiqués sous l'onglet « Cost » dans Y.\_\_\_\_\_. Les griefs des recourants sont dès lors rejetés et la taxation des six objets en cause confirmée.

**8.3.6** Une consultation de la base de données Y.\_\_\_\_\_ a révélé que vingt objets archéologiques avaient été acquis auprès d'un fournisseur inconnu, sous l'indication « Temporary ».

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Cruche romaine en verre	GL2.JUG.020	27.01.2015	« Temporary »	7'700	12'068
Flacon romain en verre	GL2.FLA6.001	27.01.2015	« Temporary »	8'663	16'495
Bol en verre romain	GL5.BOW.017	27.01.2015	« Temporary »	28'876	61'802
Bouteille en verre romain	GL9.BOT.051	27.01.2015	« Temporary »	17'326	17'680
Bouteille en verre romain	GL9.BOT.052	27.01.2015	« Temporary »	16'363	17'680
Bol en verre	GL.BOW.249	27.01.2015	« Temporary »	6'256	61'802
Amphore	GL1.AM.098	27.01.2015	« Temporary »	11'550	8'903
Bol en verre romain	GL.BOW.250	27.01.2015	« Temporary »	3'368	61'802
Médaille en verre	GL.MED.014	27.01.2015	« Temporary »	-	10'875
Tête en terre cuite	TR.HD.170	27.01.2015	« Temporary »	6'417	12'580
Plat en poterie émaillée	TRGL.PLT.018	27.01.2015	« Temporary »	4'118	Ibid.
Plat en poterie émaillée	TRGL.PLT.019	27.01.2015	« Temporary »	3'726	Ibid.



Figurine en terre cuite	TR.FIG.298	27.01.2015	« Temporary »	6'034	25'136
Filtre grec en argent	SL.STRA.002	27.01.2015	« Temporary »	24'064	Ibid.
Amulette d'animal en or	GD.AN.037	27.01.2015	« Temporary »	5'871	122'179
Idole d'albâtre	ALA.ID.034	27.01.2015	« Temporary »	-	169'743
Amphore	GL1.AM.099	27.01.2015	« Temporary »	-	8'903
Pendentif romain en verre	GL.PEN.104	27.01.2015	« Temporary »	4'500	16'332
Amulette en coquillage	SHE.AMU.009	27.01.2015	« Temporary »	3'657	5'100
Amulette en coquillage	SHE.AMU.010	27.01.2015	« Temporary »	3'080	5'100

**8.3.6.1** S'agissant des neuf premiers objets listés ci-dessus (GL2.JUG.020 à GL.MED.014), aucune preuve de provenance n'a été découverte. Il ressort par ailleurs des enregistrements Y.\_\_\_\_\_ et du fichier Z.\_\_\_\_\_ qu'ils se trouvaient en Suisse en 2015 (cf. dossier OFDF actes 49-57). L'imposition est dès lors fondée dans son principe – les recourants, qui soutiennent qu'il s'agirait de vieux stocks familiaux inventoriés sur le tard, n'étayant pas leurs moyens.

Cela étant, les douanes ont valorisé les biens sur la base de valeurs moyennes (cf. dossier OFDF acte 11 annexe 018). Or, les recourants ont produit, en annexe à leurs mémoires de recours, une liste extraite de leur base de données et intitulée « (...) – Suggestions of Glasses » (cf. pièce J.9 des recourants). Ce document était mentionné dans les enregistrements Y.\_\_\_\_\_ produits par les douanes (sous l'onglet « Lists ») mais ne figurait pas au dossier de l'autorité inférieure. Il liste dix objets, dont ceux examinés ici, avec des valeurs en dollars (excepté pour l'objet GL.MED.014 pour lequel aucun montant n'est indiqué). Il s'agit vraisemblablement du prix de vente de ces biens. Le Tribunal considère qu'il sied de se fonder sur ces montants, en lieu des valeurs moyennes reprises uniquement en l'absence d'indications ; il s'agit en effet de la méthode de valorisation suivie par les douanes dans la décision attaquée, rien ne justifiant qu'il soit procédé autrement pour les antiquités examinées ici. Cependant, une réserve s'impose : s'agissant des objets GL2.JUG.020, GL2.FLA6.001, GL9.BOT.051, GL9.BOT.052 et GL1.AM.098, les valeurs retenues par l'OFDF sont plus favorables aux recourants (que les valeurs

enregistrées dans Y.\_\_\_\_\_), étant donné qu'il n'a retenu que 51% de ces montants à titre de base de calcul de l'impôt. La différence demeurant modeste au regard du montant global de la reprise, il est renoncé à modifier la décision au détriment des recourants en ce qui concerne ces biens (sur les conditions de la *reformatio in pejus*, cf. arrêt du TAF A-205/2023, A-207/2023 du 20 septembre 2024 consid. 1.6 ; cf. également MADELEINE HIRSIG-VOUILLOZ, in : Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, art. 62 N 25 ss).

Il s'ensuit que le montant des redevances dues sur les objets GL5.BOW.017, GL.BOW.249 et GL.BOW.250 doit être recalculé sur la base des valeurs ressortant de la base de données Y.\_\_\_\_ (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 4'484.45 francs). Il est en revanche renoncé à corriger le montant de l'impôt pour les objets GL2.JUG.020, GL2.FLA6.001, GL9.BOT.051, GL9.BOT.052 et GL1.AM.098.

**8.3.6.2** En ce qui concerne les six objets suivants (TR.HD.170 à GD.AN.037) listés plus haut, les enregistrements Y.\_\_\_\_ confirment la présence des biens sur sol suisse et aucun document de provenance ou de dédouanement n'a été produit (dossier OFDF actes 58-62, 68). Des décisions de taxation et documents de transit datés de l'année 2018 ont certes été produits en lien avec l'objet TR.HD.170. Ils ne renseignent toutefois pas sur la provenance du bien, ni ne prouvent sa mise en libre pratique. La taxation peut dès lors être confirmée dans son principe.

Le Tribunal observe que la base de données Y.\_\_\_\_ contient des indications de valeurs en dollars (sous l'onglet « Cost » ou « Expecting selling price ») pour chacun des six objets. Or, les décisions attaquées n'en ont tenu compte que pour trois biens. En revanche, pour les objets TR.HD.170, TR.FIG.298 et GD.AN.037, les valeurs moyennes calculées par les douanes dans leur rapport (dossier OFDF acte 11 annexe 018) ont été retenues. Faute d'explication quant à ce traitement différencié, ces montants ne peuvent être confirmés. Le montant des redevances dues sur les objets TR.FIG.298 et GD.AN.037 doit dès lors être corrigé à la lumière des valeurs figurant dans Y.\_\_\_\_ (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 5'058 francs). Il est en revanche renoncé à modifier le montant de l'impôt pour le bien TR.HD.170, la différence n'étant que de quelques centimes.

**8.3.6.3** Quant aux deux objets suivants (ALA.ID.034 et GL1.AM.099), les recourants plaident que l'un se serait trouvé en Suisse de longue date et

que l'autre proviendrait de vieux stocks familiaux. Ils ne produisent toutefois aucune preuve à cet égard, le fait que les objets se sont trouvés en Suisse durant la période déterminante ressortant de surcroît des enregistrements Y.\_\_\_\_\_ (cf. dossier OFDF actes 69, 72). Le principe de l'imposition doit en conséquence être approuvé. Il en va de même, faute de plus amples indications, des valeurs définies sur la base de moyennes (dossier OFDF acte 11 annexe 018).

**8.3.6.4** S'agissant enfin des trois dernières antiquités listées ci-avant, aucune preuve de provenance n'a été découverte. Les enregistrements Y.\_\_\_\_\_ précisent en outre qu'elles se sont trouvées auprès de l'assujettie 2 en 2016 (dossier OFDF actes 77-79). La perception subséquente des redevances peut donc être confirmée dans son principe, les recourants ne soulevant d'ailleurs pas de griefs particuliers à cet égard.

Quant à la valeur de ces objets, les recourants se plaignent de ce que l'autorité inférieure aurait tenu compte de valeurs excessives. Eu égard à la pièce GL.PEN.104, ils produisent un document daté du mois d'avril 2016, émanant de (...), offrant l'objet pour 4'500 francs (pièce J.9 des recourants). Le Tribunal est d'avis qu'il y a lieu de se fonder sur cette indication et de corriger le montant des redevances en conséquence (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 306.30 francs). S'agissant des objets SHE.AMU.009 et SHE.AMU.010, le Tribunal observe que la base de données contient des indications de valeurs en dollars (sous « Expecting selling price »), dont l'autorité inférieure n'a pas tenu compte – au profit de valeurs moyennes. Les valeurs retenues par l'OFDF sont toutefois plus favorables aux recourants. La différence demeurant modeste, il est renoncé à corriger la décision en leur défaveur (cf. consid. 8.3.6.1 *supra*).

**8.3.6.5** La perception subséquente des redevances dues sur l'importation des vingt objets archéologiques examinés ci-avant est dès lors confirmée dans son principe. Le montant des redevances doit néanmoins être recalculé pour tenir compte de la correction des valeurs attribuées aux objets GL5.BOW.017, GL.BOW.249, GL.BOW.250, TR.FIG.298, GD.AN.037 et GL.PEN.104.

**8.3.7** Selon la base de données Y.\_\_\_\_\_, deux objets ont été acquis auprès de I.\_\_\_\_\_ GmbH, à (...).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Figurine en terre cuite	TR.FIG.299	17.12.2014	I._____ GmbH	1'860	Ibid.
Figurine en terre cuite	TR.FIG.300	17.12.2014	I._____ GmbH	3'721	Ibid.

Les enregistrements Y.\_\_\_\_\_ précisent que l'acquisition s'est faite par l'entremise de J.\_\_\_\_\_, un employé des recourants. Une facture du 13 avril 2015 à l'adresse du prénommé, afférente à la vente aux enchères du 17 décembre 2014, a d'ailleurs été découverte, laquelle est conforme aux indications contenues dans la base de données (dossier OFDF actes 63.b-64.b). Il ressort du reste de la base de données et du fichier Z.\_\_\_\_\_ que les figurines se sont trouvées en Suisse durant la période sous examen. Leur importation sans annonce est dès lors crédible, les recourants ne la contestant d'ailleurs pas directement. Les valeurs retenues par les douanes correspondent finalement aux montants inscrits dans Y.\_\_\_\_\_. La perception subséquente des redevances sur ces figurines, telles que calculées par les douanes, peut dès lors être confirmée.

**8.3.8** Il ressort de la base de données Y.\_\_\_\_\_ que cinq objets ont été achetés à K.\_\_\_\_\_. Ce dernier serait un commerçant indépendant de biens archéologiques domicilié à (...) (dossier OFDF acte 65.a Q86).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Carreau en verre	GL.TIL.002	07.05.2015	K._____	-	90'000
Bague romaine en or	GD.RIN.977	07.05.2015	K._____	4'700	Ibid.
Animal en calcaire	LIM.AN.018	18.04.2016	K._____	8'200	39'989
Collier d'ambre étrusque	AM.NEC.003	26.04.2016	K._____	681	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.1017	29.11.2016	K._____	12'530	Ibid.

Des certificats d'exportation pour un bien culturel ont été découverts pour le carreau (GL.TIL.002) et l'animal en pierre (LIM.AN.018), lesquels n'indiquent toutefois pas qu'ils auraient été dûment annoncés en Suisse (dossier OFDF actes 65.c et 73.c). Quant aux trois autres objets, aucun document particulier les concernant n'a été retrouvé (dossier OFDF actes 66.c, 80.c et 96.c). Il ressort en outre des enregistrements Y.\_\_\_\_\_ que ces biens se sont tous trouvés en Suisse durant la période sous examen. La taxation doit dès lors être confirmée dans son principe.

Eu égard à la valeur de ces objets, les montants retenus par les douanes peuvent être confirmés pour les biens GD.RIN.977, AM.NEC.003 et GD.RIN.1017 ; ils correspondent en effet aux indications contenues dans l'enregistrement Y.\_\_\_\_\_. La valeur attribuée à l'objet GL.TIL.002, sur la base de moyennes (dossier OFDF acte 11 annexe 018), doit également être confirmée, faute d'autres indications. Cela étant, les recourants contestent la valeur retenue pour le bien LIM.AN.018, arguant qu'il aurait été exposé pour un prix de 8'200 francs. Ils produisent une liste de prix à cet appui, pour une exposition remontant à l'année 2017 (cf. pièce J.16 des recourants). L'objet y est en effet listé pour un prix de 8'200 francs, ce document étant évoqué dans l'enregistrement Y.\_\_\_\_\_ sous l'onglet « Lists ». Il y a dès lors lieu de modifier la valeur attribuée à cette antiquité et de corriger le montant des redevances sur cette base (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 975.50 francs).

Il s'ensuit que la perception subséquente des redevances sur les biens examinés ici peut être confirmée, sous réserve des redevances sur l'objet LIM.AN.018 qu'il s'agit de réduire.

**8.3.9** Suivant une consultation de la base de données Y.\_\_\_\_\_, une antiquité a été acquise auprès de L.\_\_\_\_\_, à (...).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Intaille en cornaline	COR.ING.266	06.10.2015	L._____	23'101	Ibid.

Une facture du 6 octobre 2015 signée par le vendeur a été retrouvée, avec l'annotation manuscrite « OK Payée 19.10.2015 » en haut de la page (dossier OFDF acte 67.b). L'enregistrement Y.\_\_\_\_\_ rapporte en outre que l'intaille se trouvait auprès de la recourante 2 en octobre 2015. L'importation en fraude de ce bien apparaît dès lors pour le moins plausible, les recourants ne démontrant pas le contraire. Sa taxation est

dès lors fondée. Quant au montant retenu par les douanes, il est conforme au prix figurant sur la facture de L. \_\_\_\_\_ et est donc admissible.

**8.3.10** Selon une consultation de la base de données Y. \_\_\_\_\_, deux objets ont été achetés à M. \_\_\_\_\_. Ce dernier serait un ressortissant (...) domicilié (...) auquel les recourants auraient acheté quelques biens (dossier OFDF acte 70.a Q162).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y. _____	Douanes
Jeton romain en os	BON.GP.002	10.01.2016	M. _____	1'076	Ibid.
Fibule médiévale en or	GD.FIB.034	10.01.2016	M. _____	11'844	Ibid.

L'autorité inférieure a constaté la présence d'une facture du 10 janvier 2016 au nom de M. \_\_\_\_\_, à (...), pour la vente de ces deux biens au prix de 12'000 euros (dossier OFDF actes 70.b-71.b). Les enregistrements Y. \_\_\_\_\_ contiennent de surcroît la précision que les objets se sont trouvés auprès de l'assujettie 2 en février 2016. Les conditions de l'imposition apparaissent donc remplies, les recourants n'étayant aucunement leurs allégations contraires. En conséquence, les décisions attaquées peuvent être confirmées en ce qu'elles concernent ces objets, dont les valeurs correspondent à leur prix d'achat.

**8.3.11** Une consultation de la base de données Y. \_\_\_\_\_ a montré qu'une œnochoé a été acquise auprès de N. \_\_\_\_\_, lequel posséderait une adresse à (...).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y. _____	Douanes
œnochoé en verre	GL.OIN.009	20.04.2016	N. _____	5'200	58'911

L'enregistrement Y. \_\_\_\_\_ de cet objet ne contient que peu d'informations (cf. dossier OFDF acte 74). Il précise cependant qu'il s'est trouvé en Suisse au cours de la période considérée (cf. pièce J.17 des recourants). L'hypothèse d'une importation en fraude est dès lors crédible. Les recourants, qui soutiennent que N. \_\_\_\_\_ gardait sa collection dans un coffre à (...), ne produisent aucun élément de preuve et ne peuvent donc être suivis. Cela étant, ils contestent la valeur retenue par les

douanes, soutenant que l'œnochoé aurait été exposée à (...) pour 5'200 francs. Ils produisent deux documents à cet appui, à savoir une liste de prix pour un évènement en septembre 2018 et une liste de prix pour un salon tenu à (...) en 2019 (cf. pièce J.17 des recourants). Ces listes, qui consignent en effet l'œnochoé pour un prix de 5'200 francs, sont évoquées dans l'enregistrement Y.\_\_\_\_\_ sous l'onglet « Lists ». Dans ces circonstances, il y a lieu de corriger la valeur attribuée à cet objet archéologique et de réduire le montant des redevances en conséquence (montant de TVA à corriger en faveur des recourants : 1'987.50 francs).

**8.3.12** Il ressort finalement de la base de données Y.\_\_\_\_\_ que dix-sept objets archéologiques ont été acquis auprès de O.\_\_\_\_\_, à (...).

Objet	Réf.	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
				Y._____	Douanes
Fibule romaine en or	GD.FIB.035	16.07.2003	O._____	5'000	Ibid.
Boucles d'oreilles en or	GD.EAR.761	16.07.2003	O._____	3'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.987	16.07.2003	O._____	22'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.988	16.07.2003	O._____	4'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.990	16.07.2003	O._____	6'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.991	16.07.2003	O._____	30'000	Ibid.
Bague byzantine en or	GD.RIN.992	16.07.2003	O._____	10'000	Ibid.
Bague byzantine en or	GD.RIN.993	16.07.2003	O._____	10'000	Ibid.
Bague byzantine en or	GD.RIN.995	16.07.2003	O._____	20'000	Ibid.
Bague en or	GD.RIN.996	16.07.2003	O._____	12'000	Ibid.

Bague byzantine en or	GD.RIN.997	16.07.2003	O. _____	2'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.999	16.07.2003	O. _____	2'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.1000	16.07.2003	O. _____	4'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.1001	16.07.2003	O. _____	1'500	Ibid.
Bague hellénique en or	GD.RIN.1002	16.07.2003	O. _____	55'000	Ibid.
Bague romaine en or	GD.RIN.1005	16.07.2003	O. _____	1'000	Ibid.
Bague en or	GD.RIN.1007	16.07.2003	O. _____	500	Ibid.

Le Tribunal observe que le numéro de série attribué à ces objets par la base de données ne concorde pas avec l'année 2003. En effet, le numéro de série attribué aux objets par Y. \_\_\_\_\_ pour les années antérieures à l'année 2007 est inférieur à 19581, alors qu'il est supérieur au numéro 32604 à partir de l'année 2016 (cf. décision attaquée p. 5). Or, les biens en cause se sont vu attribuer un numéro de série supérieur à 33000, indiquant qu'ils ont été enregistrés après le 1<sup>er</sup> janvier 2016. Hormis une liste d'objets manuscrite, non datée et non signée, aucun document relatif à ces antiquités n'a été retrouvé. L'autorité inférieure a en outre souligné que ces biens ne figuraient pas dans les inventaires d'huissiers réalisés lors de l'introduction de la LTBC (cf. consid. 8.1 *supra*). Ils ne figuraient pas davantage dans le fichier Z. \_\_\_\_\_, listant les biens des recourants au 10 juillet 2015. Les enregistrements Y. \_\_\_\_\_ les localisaient en revanche en Suisse, auprès du recourant 1 (...), en 2016 (cf. dossier OFDF actes 75-76, 81-95 ; pièce J.12 des recourants). Il apparaît dès lors pour le moins vraisemblable qu'ils ont été acquis par les intéressés en 2016.

Les recourants maintiennent que ces objets leur seraient parvenus par l'entremise de O. \_\_\_\_\_, plus précisément qu'ils auraient fait l'objet d'un échange entre la précitée et le père de l'assujetti 1 en 1990. Ils ont produit à cet appui un courrier de O. \_\_\_\_\_ du 26 juin 2020 : celle-ci y reconnaît les échanges d'objets intervenus il y a trente ans et dix-sept ans, selon deux listes annexées évoquant en particulier les dix-sept objets litigieux. Il



n'empêche que O.\_\_\_\_\_, dans ce même courrier, souligne son incapacité à reconnaître pièce par pièce chaque objet vu les années écoulées (cf. pièce J.12 des recourants). La valeur de cette déclaration écrite doit donc être fortement relativisée. A cela s'ajoute qu'il n'existe aucune trace des objets en cause avant l'année 2016, l'écoulement de près de treize ans entre la prétendue acquisition (2003) et son enregistrement dans Y.\_\_\_\_\_ (2016) accréditant d'autant plus la version défendue par les douanes. Les moyens des recourants sont donc rejetés, le fait qu'ils auraient acquis les biens en 2003 n'étant pas crédible.

Quant aux valeurs retenues dans les décisions attaquées, elles ne prêtent pas le flanc à la critique, en tant qu'elles correspondent aux montants indiqués dans Y.\_\_\_\_\_. La perception subséquente des redevances sur les dix-sept objets listés ci-avant est donc 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 assujetti à la prestation à l'aune de l'art. 12 al. 2 DPA. L'assujettissement de la recourante 2 n'est en revanche pas contesté.

**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 doit être perçu sur les antiquités concernées par les décisions attaquées, à l'exception des trois objets INV.PAA.008, INV.PAA.009 et INV.PAA.011 (cf. consid. 8.2.3 *supra*). Il sied en outre de rectifier la taxation des objets traités sous consid. 8.3.6.1, 8.3.6.2, 8.3.6.4, 8.3.8 et 8.3.11 de la manière suivante :

Réf.	Valeur	Taux	Montant TVA
GL5.BOW.017	28'876	8%	2'310.10
GL.BOW.249	6'256	8%	500.50
GL.BOW.250	3'368	8%	269.45
TR.FIG.298	6'034	8%	482.70
GD.AN.037	5'871	8%	469.70
GL.PEN.104	4'500	8%	360
LIM.AN.018	8'200	8%	656
GL.OIN.009	5'200	8%	416

Il s'ensuit que la perception subséquente des redevances doit être corrigée en faveur des recourants comme suit :

Réf.	TVA décision	TVA corrigée	Différence
INV.PAA.008	20'093.85	0	-20'093.85
INV.PAA.009	778.25	0	-778.25
INV.PAA.011	1'684.10	0	-1'684.10
GL5.BOW.017	2'521.50	2'310.10	-211.40
GL.BOW.249	2'521.50	500.50	-2'021
GL.BOW.250	2'521.50	269.45	-2'252.05
TR.FIG.298	1'025.50	482.70	-542.80
GD.AN.037	4'984.90	469.70	-4'515.20
GL.PEN.104	666.30	360	-306.30
LIM.AN.018	1'631.50	656	-975.50
GL.OIN.009	2'403.50	416	-1'987.50
<b>TOTAL</b>			<b>-35'367.95</b>

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

147'213.55 francs ([182'581.50 - 35'367.95] 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 6'000 francs, à la charge des recourants, solidairement entre eux, par quatre cinquièmes (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 4'800 francs mis à la charge des recourants sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 6'000 francs. Le solde, de 1'200 francs, leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA).

**11.2** Compte tenu de l'issue de la cause, des dépens réduits de 1'800 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 147'213.55 francs, plus intérêts moratoires.

**2.**

Les frais de procédure, fixés à 6'000 francs, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, par 4'800 francs. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 6'000 francs. Le solde de 1'200 francs leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

**3.**

Une indemnité de 1'800 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 :