



A-6335/2020, A-6336/2020

Arrêt du 14 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

Régime d'admission temporaire ; 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^{er} 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 (...) 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 ont été découverts ainsi et ont fait l'objet d'un séquestre douanier. Un grand nombre de documents et de photographies numériques a en outre été découvert.

B.d Dans ce contexte, les douanes ont considéré que le régime douanier de l'admission temporaire avait été sollicité et obtenu à tort pour plusieurs objets archéologiques. Il s'agit des biens suivants :

- un casque de type Chalcidien (réf. BR.HEL.053), d'une valeur retenue de 250'000 francs,
- un fragment d'une fresque d'art romain (réf. FR.PA.056), d'une valeur déclarée de 95'000 francs,
- un alabastré attique à figures rouges (réf. RDF.ALB.003), d'une valeur marchande de 32'043 francs,

- une statuette (oushebti) égyptienne en pierre (réf. ST.USH.017), d'une valeur déclarée de 38'889 francs.

C.

Par décisions de perception subséquente du 9 novembre 2020, l'AFD (ci-après : l'autorité inférieure) a astreint B._____SA et A._____ à s'acquitter d'un montant de 29'714 francs (soit Fr. 25'674.55 d'impôt sur les importations et Fr. 4'039.45 d'intérêts), au titre des redevances non perçues sur l'importation du casque de type Chalcidien, de l'alabastre attique et de la statuette égyptienne ; il a en revanche été renoncé aux redevances afférentes à la fresque d'art romain (réf. FR.PA.056), pour cause de prescription. L'autorité inférieure a retenu que les trois objets précités avaient été importés en Suisse sans être régulièrement mis en libre pratique, puis exportés définitivement et placés en dépôt franc sous douane sur la base de fausses factures, pour enfin être réimportés en Suisse dans le cadre d'admissions temporaires dans le but d'une vente incertaine. Les régimes douaniers, en particulier de l'admission temporaire, avaient ainsi été obtenus à tort.

D.

D.a Le 11 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 31 mai 2022, rendue après consultation des parties, le Tribunal a ordonné la jonction des deux causes ouvertes sous références A-6335/2020 et A-6336/2020.

D.c Dans sa réponse du 2 août 2022, l'OFDF a conclu au rejet des recours, réfutant tous les griefs des recourants.

D.d Par réplique spontanée du 11 août 2022, les recourants ont précisé leurs moyens et persisté intégralement dans leurs conclusions.

D.e Le 1^{er} septembre 2022, l'autorité inférieure a renoncé à dupliquer.

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 recourants peuvent invoquer la 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.HEL.053, RDF.ALB.003 et ST.USH.017) – l'autorité inférieure ayant renoncé à percevoir l'impôt en ce qui concerne le quatrième objet visé dans la décision attaquée (réf. FR.PA.056). L'objet du litige porte donc sur la perception subséquente de redevances d'un montant total de 25'674.55 francs, assorti d'intérêts moratoires.

Les recourants se plaignent, en substance, d'une constatation inexacte des faits en lien avec la provenance des biens, respectivement leur entrée sur sol suisse, et nient être assujettis à l'impôt, faute d'importation en fraude. Ils font en outre valoir que la (prétendue) créance fiscale serait prescrite, dans la mesure où les importations litigieuses seraient intervenues avant le 10 novembre 2013 (soit hors de la période considérée), et que l'assujetti 1 ne pourrait pas être assujetti aux redevances, à défaut d'être débiteur de la dette douanière. Ils s'en prennent enfin à la valorisation des objets retenue par l'autorité inférieure. Par ailleurs, les recourants font 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, 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^{er} 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 5 novembre 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 21). 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 preuve 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 à ses observations, ainsi qu'aux 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 requises n'étaient pas susceptibles d'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 21 juillet 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, l'assujettissement de la recourante 2 n'étant pas évoqué (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 15 septembre 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 21 juillet 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 (cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 4.3 [confirmé par arrêt du TF 9C_187/2023 du 18 juillet 2024]).

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^{er} 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^{er} 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^{er} mars 2023 consid. 6.2 et A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.2.2).

La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD ; cf. également art. 47 al. 1 et 33 LD). La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'autorité, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier sans avoir été déclarées pour ce régime (art. 47 al. 1 LD) ; en ce sens, la déclaration a un effet constitutif (cf. arrêts du TAF A-2666/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.2.3 et A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.3.3). Les marchandises non déclarées sont d'office placées sous régime douanier (art. 18 al. 3 LD).

5.4 Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans le territoire douanier suisse que temporairement n'intègrent pas de manière définitive l'économie suisse. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée. Le régime de l'admission temporaire, exception au principe de soumission aux droits de douane des marchandises importées, est prévu à cet effet (cf. arrêt du TAF 2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.6.1 et 3.6.2).

5.4.1 Les marchandises introduites dans le territoire douanier pour admission temporaire doivent être déclarées pour ce régime (art. 58 al. 1 LD). Conformément à l'art. 58 al. 2 LD, ce régime implique la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle (let. a), l'identification des marchandises (let. b), la fixation de la durée de l'admission temporaire (let. c), et l'application des actes législatifs de la Confédération autres que douaniers (let. d). L'importation pour admission temporaire est également franche d'impôt à l'importation (cf. art. 53 al. 1 let. i LTVA), sous réserve du cas décrit à l'art. 54 al. 1 let. d LTVA (location sur territoire suisse du bien admis en admission temporaire). Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation et à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD ; arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2).

5.4.2 A teneur de l'art. 30 de l'ordonnance du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes [OD, RS 631.01]), les marchandises pour admission temporaire sont admises en franchise si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne (let. a), si elles peuvent être identifiées avec certitude (let. b), si l'admission dure au maximum deux ans (let. c) et si elles sont réexportées en l'état, étant précisé que l'usage n'est pas réputé modification (let. d). L'OFDF a publié un règlement 10-60 sur le régime de l'admission temporaire (disponible sur < www.bazg.admin.ch > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire, consulté le 9 octobre 2024), qui explicite notamment ces conditions.

5.4.3 La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Depuis le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 4917), la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane

l'emploi de la marchandise et son utilisation (art. 162 al. 1 OD). En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en douane aurait dû être présentée (art. 162 al. 4 OD ; cf. arrêt du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.8.8).

5.4.4 En cas de non-déclaration en vue de la mise en libre pratique après la disparition d'une condition matérielle du régime de l'admission temporaire, la naissance de la créance douanière – uniquement suspendue par ledit régime (cf. MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 338 s.) – doit être fixée au moment du franchissement de la frontière (cf. arrêts du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 5.6.5 et A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.8.9).

5.5 Les marchandises en libre pratique qui doivent être acheminées vers le territoire douanier étranger ou dans une boutique hors taxes suisses doivent être déclarées pour placement sous le régime de l'exportation (art. 61 al. 1 LD). Ce régime implique notamment la fixation, le cas échéant, de droits à l'exportation, la fixation du droit au remboursement pour les marchandises étrangères en retour et l'application des actes législatifs de la Confédération autre que douaniers (art. 61 al. 2 LD). Le régime est réputé apuré lorsque les marchandises sont effectivement acheminées vers le territoire douanier étranger, dans un dépôt franc sous douane ou dans une boutique hors taxes suisse, ou placées sous le régime du transit (art. 61 al. 3 LD). Si le régime de l'exportation n'est pas apuré, il peut être révoqué (art. 61 al. 4 LD).

Dans ce contexte, il convient de rappeler que les dépôts francs sous douane sont des parties du territoire douanier ou des locaux situés sur celui-ci, qui sont séparés du reste du territoire douanier (art. 62 al. 1 let. b LD). Les marchandises entreposées ne sont soumises ni aux droits à l'importation, ni aux mesures de politique commerciale (art. 62 al. 3 LD). Cela dit, pour le surplus, la législation douanière trouve application (cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 5.8 et les réf. cit.). Le dépôt franc sous douane permet de différer ou d'éviter la procédure de taxation douanière, le dépôt en lui-même n'entraînant pas de dette douanière (cf. REMO ARPAGAU, *in* : Koller/Müller/Tanquerel/Zimmerli [éd.], *Zollrecht*,

2^e éd., 2007, n° 488 et 813). La dette douanière naît notamment si la déclaration en douane a été omise lors de la sortie du dépôt franc sous douane, au moment où les marchandises en sortent ou, si cette date ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. d LD).

5.6 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. 5.6 *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 ce cadre, l'autorité inférieure a constaté que les trois objets litigieux avaient été acquis par les recourants, puis exportés définitivement et placés en dépôt franc sous douane, avant d'être réimportés dans le cadre

d'admissions temporaires dans le but d'une vente incertaine. Cela étant, elle a considéré que ces biens archéologiques n'avaient pas fait l'objet d'une mise en libre pratique conforme sur le territoire suisse, en sorte que les régimes de l'exportation et de l'admission temporaire avaient été sollicités et obtenus à tort ; les redevances devaient dès lors être perçues.

8.2 S'agissant plus précisément du casque de type Chalcidien (réf. BR.HEL.053), le Tribunal observe ce qui suit.

8.2.1 Les recourants soutiennent avoir acheté cet objet le 14 avril 2006 à C. _____ à (...), pour un montant de 35'000 francs. Ils en veulent pour preuve une facture établie à cette même date et adressée à D. _____ Ltd, une société du groupe sise à Saint-Vincent-et-les-Grenadines. Le vendeur aurait quant à lui acquis l'objet auprès d'une dame E. _____ à (...), en 1963. Le casque, qui se trouverait donc de longue date en Suisse, n'aurait été enregistré dans la base de données X. _____/Y. _____ qu'au moment de sa mise en vente en juillet 2011 – un procédé qui serait habituel. Excipant de la facture et des déclarations de C. _____, qui en aurait confirmé l'authenticité, les recourants reprochent à l'OFDF d'avoir constaté les faits de manière erronée en écartant cette provenance. Le casque ne devrait donc pas être taxé. Vu la date de l'importation, largement antérieure au mois de novembre 2013, la créance fiscale serait de toutes les manières prescrite. Les recourants contestent enfin la valeur du bien retenue par l'OFDF à hauteur de 250'000 francs, sur la base des déclarations en douane d'admission temporaire (ci-après : DDAT). Il aurait au contraire dû tenir compte de la valeur réelle de l'objet, qui serait inférieure à 70'000 dollars – prix pour lequel le casque n'aurait pas trouvé d'acheteur en 2011.

8.2.2 L'autorité inférieure a souligné que la première trace physique de l'objet en Suisse remontait au 10 août 2011, lorsqu'il a été exporté en dépôt franc sous douane au nom de C. _____. Ce délai de près de cinq ans après la prétendue vente du 14 avril 2006 ne serait pas réaliste et mettrait à mal la version des recourants. Les douanes ont en outre relevé que selon une liste informatique saisie chez le directeur d'une société du groupe, énumérant notamment des acquisitions et les paiements y relatifs (ci-après : la liste Z. _____), un fournisseur des recourants leur avait livré un casque le 8 avril 2011 pour 10'000 euros. Il pourrait s'agir du casque de type Chalcidien litigieux. Finalement, l'OFDF a relevé que l'objet en cause avait franchi plusieurs fois la frontière douanière par la suite, la dernière fois (à l'importation) le 11 février 2016 avec une valeur annoncée dans la DDAT de 250'000 francs. L'objet aurait ainsi été importé en fraude à une

date indéterminée (mais vraisemblablement au printemps 2011) et, partant, le régime de l'admission temporaire obtenu abusivement.

8.2.3 Force est de constater que les éléments du dossier discréditent largement la thèse défendue par les recourants. Il n'existe tout d'abord aucune trace matérielle du casque avant le 10 août 2011. Aucun élément de preuve relatif à la prétendue possession de l'objet par le vendeur C. _____ durant plus de quarante ans n'a en effet été produit ou retrouvé. Il en va de même des recourants, bien qu'ils soutiennent avoir détenu l'objet durant cinq ans (2006-2011) avant de le mettre en vente. S'agissant du fait qu'ils auraient renoncé à l'enregistrer dans leur base de données jusqu'à la mise en vente – probablement en violation de leurs obligations sous l'angle de la LTBC – il ne répond à aucune logique commerciale et ne convainc donc pas le Tribunal. Cela étant, la thèse d'une acquisition en 2011 est accréditée par l'enregistrement dans X. _____/Y. _____ cette année-là (cf. dossier OFDF acte 17.a p. 3) et par l'établissement des premiers documents douaniers le 10 août 2011 (cf. dossier OFDF acte 17.a p. 6). Plus encore, l'écoulement d'une durée de plus de cinq ans entre le prétendu achat à C. _____ et l'exportation à destination de D. _____ Ltd n'est pas plausible – les recourants n'ayant d'ailleurs fourni aucune explication à ce propos. Aucun crédit ne peut donc être donné à la facture datée du 14 avril 2006, le Tribunal retenant bien plutôt que le casque a été acquis par les recourants à une date indéterminée en 2011. Comme on le verra, ce seul constat suffit à sceller le sort du litige sur cet objet, de sorte que la question de savoir s'il s'agit du casque mentionné dans la liste Z. _____ peut demeurer ouverte.

Il ressort des pièces du dossier – et les recourants ne le contestent pas – que le régime de l'exportation a été obtenu pour cet objet en août 2011 en le déclarant comme étant exporté et expédié par C. _____ (cf. dossier OFDF acte 17.a p. 6). Or, ledit objet n'a pas été acquis auprès du vendeur précité et sa mise en libre pratique en Suisse n'a pas été démontrée. Il n'a pas davantage été présenté sous son jour réel lors de son retour ultérieur sous le régime de l'admission temporaire (cf. dossier OFDF acte 17.b). Les formalités douanières n'ont dès lors pas été correctement effectuées et les régimes successifs obtenus l'ont été abusivement, sur la base d'informations incorrectes (sur le caractère strict des règles de forme douanières, cf. arrêt du TAF A-6034/2020 du 19 janvier 2023 consid. 5.10.6). Vu le principe de l'auto-déclaration, qui gouverne les procédures douanières (cf. consid. 5.3 *supra*), il appartient aux recourants d'en assumer les conséquences.

Il sied finalement de relever que si la date de l'exportation du casque, le 10 août 2011, est certes antérieure à l'échéance du délai de prescription, en novembre 2013, l'objet a franchi plusieurs fois la frontière douanière depuis lors (cf. dossier OFDF acte 17.b). Il a été admis, pour la dernière fois, sous le régime de l'admission temporaire à l'importation dans le but d'une vente incertaine le 11 février 2016 – le régime ayant été apuré le 18 février 2016 (cf. dossier acte 17.a p. 7-11). Le statut douanier irrégulier de l'objet étant demeuré constant, une nouvelle infraction a été commise à chaque passage de la frontière. Les redevances ne sont donc pas prescrites.

8.2.4 Quant aux griefs visant la valeur du casque retenue par l'OFDF sur la base de la DDAT, le Tribunal rappelle que le régime de l'admission temporaire implique, entre autres, la fixation des droits à l'importation assortis d'une obligation de paiement conditionnelle. En cas d'apurement non réglementaire ou de régime sollicité et obtenu à tort, la dette douanière assortie d'une obligation de paiement conditionnelle, qui naît lors de l'ouverture du régime de l'admission temporaire, devient définitive (cf. consid. 5.4.1 s. *supra* ; cf. également Règlement 10-60 ch. 4.4.4). Autrement dit, le montant des redevances garanties sur la base de la valeur indiquée par les intéressés dans la dernière DDAT (en l'occurrence 250'000 francs : cf. dossier OFDF acte 17.a p. 7-9) est devenu définitif.

8.2.5 Etant donné tout ce qui précède, la perception subséquente des redevances de 20'000 francs (plus intérêts moratoires) sur l'importation du casque de type Chalcidien doit être confirmée.

8.3 En ce qui concerne à présent l'alabastre attique à figures rouges (réf. RDF.ALB.003), il sied de retenir ce qui suit.

8.3.1 Les recourants indiquent qu'ils auraient acheté cette pièce le 16 mars 2006 à F._____, à (...), pour 18'000 francs. Elle n'aurait cependant été enregistrée dans leur base de données commerciale que des années plus tard, lors de sa mise en vente. Les recourants font grief à l'autorité inférieure d'avoir nié cette provenance sans pour autant avoir questionné le vendeur à ce sujet. Ils se plaignent ainsi d'une constatation incomplète et erronée des faits. Ils invoquent en outre la prescription, la présence de l'alabastre en Suisse préalablement à l'automne 2013 étant avérée. Les recourants contestent enfin la valeur retenue par l'OFDF à hauteur de 30'000 euros, sur la base d'une réquisition de vente. Le bien n'ayant pas été vendu, il aurait dû être valorisé sur la base du prix d'acquisition ou de sa valeur lors de son importation initiale en Suisse.

8.3.2 L'OFDF a indiqué que selon une facture de F. _____ du 16 mars 2006, l'alabastre proviendrait d'une « ancienne collection suisse constituée avant 1970 ». Cependant, des photographies et documents descriptifs de l'objet, créés entre le 9 octobre 2012 et le 11 novembre 2013, avaient été découverts sur le serveur de l'assujettie 2. Les premiers documents contenaient des points d'interrogation sous le titre « provenance ». Ce n'est que le 11 novembre 2013 que la provenance « Ex Swiss private collection, collected in the 1960s-1970s ; acquired in 2005-2006 » avait été ajoutée. L'autorité inférieure en a déduit que la facture de F. _____ n'existait pas avant cette date. Un examen de la liste Z. _____ aurait en outre permis d'établir un lien entre cet objet et une livraison par un certain « [...] » en octobre 2012. Cela étant, la première trace physique de l'objet en Suisse remontait au 14 janvier 2014, lorsqu'il avait été exporté en dépôt franc sous douane par F. _____ pour D. _____ Ltd. Le 15 janvier 2014, il avait été envoyé à une foire d'art à (...) pour exposition. Selon l'OFDF, la facture de F. _____ pourrait n'avoir été établie que pour justifier l'exportation définitive du bien à cette foire. Enfin, l'alabastre avait franchi plusieurs fois la frontière douanière par la suite, la dernière fois le 17 septembre 2015 (retour en dépôt franc sous douane) après avoir été exposée à (...) pour 30'000 euros. L'objet aurait donc été importé en fraude, en toute vraisemblance en octobre 2012, si bien que les redevances devraient être perçues sur la base de la valeur marchande du bien lors du dernier franchissement de la frontière le 17 septembre 2015.

8.3.3 Une fois encore, le Tribunal fait le constat de l'absence totale de traces de l'objet avant son (prétendu) achat par les recourants en 2006 et, plus encore, avant son enregistrement dans la base de données de l'assujettie 2 en automne 2012 – ce qui ne manque pas d'interpeler. A cela s'ajoute que F. _____ aurait attendu près de huit ans pour expédier l'alabastre à D. _____ Ltd, ce qui n'est pas compréhensible. Les recourants ne s'expliquent d'ailleurs pas sur ce point, étant relevé qu'ils ont indiqué dans leurs recours que l'objet avait été exporté « au moment de la vente » (cf. recours p. 30). L'acquisition alléguée de l'objet en 2006 n'est dès lors pas crédible. Considérant en outre la proximité de l'expédition par F. _____ (le 14 janvier 2014) avec l'exportation à la foire d'art (...) (le 15 janvier 2014), il apparaît à tout le moins vraisemblable que la facture du 16 mars 2006 a été créée en vue de l'expédition en (...). La provenance alléguée du bien ne peut dès lors être admise, aucun document n'attestant au demeurant de sa mise en libre pratique.

Il n'est pas contesté que l'objet a fait l'objet de plusieurs DDAT (cf. dossier OFDF acte 19 p. 67-69) et a franchi la frontière douanière pour la dernière

fois le 17 septembre 2015, lorsqu'il est revenu en dépôt franc sous douane (cf. dossier OFDF acte 19 p. 4-6, 14-17). Il s'ensuit que l'alabastre doit être assujéti à la date du 17 septembre 2015, faute pour les formalités douanières d'avoir été respectées – les circonstances exactes de l'acquisition de l'alabastre pouvant, quant à elles, demeurer ouvertes. La prescription n'est par ailleurs pas acquise dès lors qu'une nouvelle infraction a été commise à chaque passage de la frontière (cf. consid. 8.2.3 *supra*).

8.3.4 S'agissant de la valeur de l'objet retenue par l'autorité inférieure, à hauteur de 32'043 francs, elle ne peut qu'être confirmée. Il s'agit en effet du prix fixé par les recourants eux-mêmes en 2015, lors de l'expédition de la pièce en (...) en vue de sa mise à vente (cf. dossier OFDF acte 19 p. 14-16) – soit de la valeur déterminante (cf. consid. 5.4.1 s. *supra*).

8.3.5 Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA de 2'563.45 francs, intérêts moratoires en sus, sur l'alabastre est fondée.

8.4 S'agissant enfin de la statuette (oushebti) égyptienne en pierre (réf. ST.USH.017), le Tribunal fait les considérations suivantes.

8.4.1 Les recourants expliquent avoir acheté la statuette le 5 octobre 2013 à G. _____ pour 32'000 francs. Le prénommé en aurait lui-même hérité, l'objet provenant d'une ancienne collection de famille, ce qui serait démontré par un document signé par sa mère. L'objet aurait par ailleurs été proposé à la vente en 2012 par la maison H. _____, dont le catalogue confirmerait cette provenance. L'autre facture afférente à la statuette trouvée par les douanes, au nom d'une dame I. _____, relèverait d'une erreur administrative et devrait donc être écartée sans autres. Les recourants se plaignent ainsi d'une constatation erronée des faits et reprochent en outre à l'OFDF de n'avoir pas auditionné G. _____. Ils contestent au demeurant la valeur retenue par l'autorité inférieure sur la base de la DDAT, qui ne serait selon eux qu'indicative. Il conviendrait au contraire de valoriser la statuette à hauteur de son prix de vente effectif, soit 25'000 dollars au maximum.

8.4.2 L'OFDF a indiqué qu'une facture de G. _____ et deux déclarations signées par sa mère soutenaient la version des recourants. Toutefois, une seconde facture relative au même objet, mais datée du 25 février 2014 et établie au nom de I. _____, avait été découverte. Cette facture aurait été établie pour permettre l'exportation de l'objet à destination de (...) et serait un faux. I. _____ aurait d'ailleurs nié, en audition, être l'auteur de ce

document. L'OFDF en a déduit que la statuette aurait été importée à une date indéterminée, probablement au début de l'année 2014, par une personne indéterminée, possiblement G. _____ lui-même. Cela étant, l'objet avait été importé sous le régime de l'admission temporaire le 14 avril 2016 dans le cadre d'une vente incertaine. Il devrait donc être assujetti ce même jour, date de la dernière infraction.

8.4.3 Le Tribunal observe que la statuette a été déclarée à l'exportation le 26 février 2014, l'expéditeur selon la DDAT étant I. _____ (cf. dossier OFDF acte 20 p. 48-49). Or, de l'aveu des recourants eux-mêmes (cf. dossier OFDF acte 20 p. 68) – ainsi que de la principale intéressée I. _____ (cf. dossier OFDF acte 13.b p. 5) – cette indication est fautive. Il s'ensuit que le régime de l'admission temporaire a été obtenu abusivement, les raisons de l'erreur ou les véritables circonstances dans lesquelles la statuette a été acquise par les recourants n'y changeant rien. Les franchissements ultérieurs de la frontière n'ont, comme on l'a vu (cf. consid. 8.2.3 *supra*), pas guéri ce vice. Il sied ainsi de percevoir les redevances à la date du dernier franchissement (à l'importation), le 14 avril 2016, sur la base du montant indiqué dans la DDAT (cf. consid. 8.2.4 *supra*), à savoir 38'889 francs (cf. dossier OFDF acte 20 p. 22-28).

8.4.4 La perception subséquente des redevances dues sur l'importation de la statuette, à hauteur de 3'111.10 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 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. 5.6 *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 trois biens archéologiques concernés par les décisions entreprises, et que les recourants répondent solidairement du paiement de celui-ci. Partant, il y a lieu de rejeter les recours et de confirmer les décisions attaquées.

11.

11.1 Vu l'issue de la cause, il y a lieu de mettre les frais de procédure, fixés à 3'000 francs, à la charge des recourants, solidairement entre eux (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

11.2 Dans la mesure où les recourants succombent, il n'y a pas lieu de leur allouer des dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les recours sont rejetés.

2.

Les frais de procédure, fixés à 3'000 francs, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

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 :