



A-6203/2020, A-6204/2020

Arrêt du 12 février 2025

Composition

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

Parties

1. **A.** _____ **SA**,
2. **B.** _____,
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 A. _____ SA (ci-après : A. _____ SA), fondée en (...), a son siège à (...). Elle a pour but statutaire (...). B. _____ 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 A. _____ 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 A. _____ 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 A. _____ SA et au domicile de B. _____. Les douanes ont également perquisitionné un garde-meubles C. _____ (dans lequel de nombreuses antiquités étaient entreposées), le domicile de D. _____ (un restaurateur d'objets archéologiques mandaté par A. _____ SA et B. _____), les locaux d'E. _____ SA (société gérant la logistique des objets archéologiques commercialisés par A. _____ SA) ainsi que ceux de F. _____ (une succursale de A. _____ SA). Dans le cadre de ces perquisitions, 1'734 objets archéologiques ou groupes d'objets ont été séquestrés en qualité de gage douanier. L'autorité inférieure a considéré que ces biens 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 A. _____ SA et B. _____ à s'acquitter d'un montant de 1'612'075.40 francs (soit Fr. 1'446'384.05 d'impôt sur les importations et Fr. 165'691.35 d'intérêts), au titre des redevances non perçues sur l'importation des 1'734 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 4 décembre 2020, A. _____ SA (ci-après : l'assujettie ou la recourante 1) et B. _____ (ci-après : l'assujetti ou le recourant 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-6203/2020 et A-6204/2020.

D.c Dans sa réponse du 12 août 2022, l'OFDF a conclu au rejet des recours et à ce que les recourants soient reconnus solidairement assujettis au paiement des redevances de 1'446'384.05 francs, intérêts moratoires en sus.

D.d Par réplique spontanée du 22 août 2022, les recourants ont précisé leurs moyens et persisté intégralement dans leurs conclusions.

D.e Dans des lignes du 20 décembre 2023, l'autorité inférieure a indiqué qu'un objet antique (réf. INV.YNCI.055) avait été restitué à un ayant droit qui s'était récemment manifesté. Elle a dès lors précisé qu'elle n'aurait rien à objecter s'il devait être retenu que les redevances y afférentes, de 1'375.85 francs, n'étaient pas dues par les recourants.

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 1'734 objets archéologiques, à hauteur de 1'446'384.05 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 l'essentiel de ces biens de longue date, en des temps

largement prescrits. Les recourants reprochent aux douanes d'avoir écarté d'un revers de main les preuves qu'ils avaient produites à cet appui, sans les avoir analysées à suffisance. Ils 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 et/ou pour cause de prescription. Ils s'en prennent également à la valorisation des objets opérée par l'autorité inférieure, dont les calculs seraient incompréhensibles et arbitraires. Ils contestent en outre l'assujettissement de la recourante 1, arguant que seule une minorité des objets en cause pourrait être considérée comme ayant été importée pour son compte. 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 *infra*). Il procédera ensuite à un rappel du droit applicable en matière d'impôt sur les importations (cf. consid. 5 *infra*) et de perception subséquente des redevances (cf. consid. 6 *infra*), ainsi qu'en ce qui concerne l'établissement des faits et la preuve (cf. consid. 7 *infra*). Le Tribunal examinera alors les 1'734 objets archéologiques en cause et se prononcera sur leur traitement fiscal (cf. consid. 8 à 10 *infra*). Il abordera enfin succinctement la problématique de l'assujettissement à la prestation (cf. consid. 11 *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 à la charge du recourant 2, lui infligeant une amende au titre de soustractions qualifiées de l'impôt sur les importations (cf. dossier OFDF acte 105). 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 2 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 1, 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 prévoie, 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 2, 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 2 aient été violés.

4.2.4 En ce qui concerne la recourante 1, 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 2 (cf. dossier OFDF acte 0.a). Il est ainsi avéré – et l'autorité

inférieure ne le conteste pas – que la recourante 1 n'a pas été spécifiquement invitée à s'exprimer avant le prononcé de la décision.

Il n'en demeure pas moins que l'assujettie 1 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 2 est l'administrateur unique de la recourante 1, 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 1 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 2 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 1 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 pertinentes dans la présente procédure administrative (cf. arrêt du TF 9C_187/2023 du 18 juillet 2024 consid. 4.2.2).

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).

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).

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).

5.5 L'impôt sur les importations est calculé sur la base de calcul telle qu'énoncée à l'art. 54 LTVA (dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]), notamment sur la contre-prestation, si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente (al. 1 let. a), ou sur la valeur marchande au sens de la let. g. 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]).

5.6 En cas de doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si des indications de valeur font défaut, l'OFDF peut procéder, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation de la base de calcul de l'impôt (art. 54 al. 4 LTVA ; cf. arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.6). Les principes suivants, développés dans le droit de la TVA pour les prestations fournies sur le territoire suisse, sont en règle générale applicables dans le cadre du contrôle judiciaire de cette estimation (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.4.2).

Il appartient tout d'abord à l'autorité administrative de démontrer que les conditions d'application de la taxation par estimation sont réalisées – c'est-à-dire qu'il existe des doutes quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou qu'il n'y pas d'indications de valeur. En second lieu, il convient d'examiner si l'estimation revêt un caractère correct et raisonnable, la charge de la preuve revenant une nouvelle fois à l'autorité administrative. L'objectif de la taxation par estimation est de refléter au mieux la situation réelle, soit d'être la plus correcte possible. L'estimation doit quoiqu'il en soit être conforme au droit ; cela implique que les particularités du cas d'espèce soient prises en compte et que l'autorité recoure à des méthodes d'estimation raisonnables et appropriées. Cela étant, il incombe à cet égard à la Cour de céans de faire preuve d'une certaine retenue dans son contrôle, soit de ne corriger l'appréciation de l'autorité inférieure, effectuée de manière licite, qu'en présence d'erreurs importantes ou d'inexactitudes manifestes (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-4600/2019 du 6 juillet 2022 consid. 4.4.2).

Dans un troisième temps et pour autant que les deux premières étapes aient été confirmées par le Tribunal, c'est à la partie recourante qu'il appartient de démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation, étant donné la retenue que s'impose le Tribunal dans son examen. Dès lors qu'il s'agit d'une estimation, l'assujetti ne peut s'y opposer au moyen de critiques purement générales ; il lui incombe au contraire de démontrer que l'estimation est manifestement inexacte, en apportant la preuve de ses allégations. A défaut, il en supportera les conséquences, lesquelles ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation juridiquement incorrecte qu'il a lui-même créée (ATAF 2014/7 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-983/2018 du 18 avril 2019 consid. 2.5.3).

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 bénéficiaire 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.

En l'espèce, le recourant 2 (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 1 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 objet 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 2 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 décembre 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 1'734 objets dont la mise en libre pratique ne serait pas justifiée. Elle a ainsi séquestré plus de 1'600 biens qui n'étaient pas même inventoriés dans la base de données des recourants (cf. consid. 9 *infra*) et 87 antiquités enregistrées dans Y._____ à partir du 1^{er} novembre 2013 (cf. consid. 10 *infra*).

9.

9.1 Ainsi, il ressort de la décision attaquée que plus de 1'600 antiquités, séquestrées lors des différentes perquisitions (cf. consid. B.c *supra*), n'étaient pas inventoriées dans la base de données Y._____. Les douanes leur ont attribué un numéro de référence (soit INV.FM.***, INV.YCNI.***, INV.WH.***, INV.INHD.***, INV.PAA.*** et INV.SS.***), évoquant (...) et le numéro de saisie. Cela étant, elles n'ont découvert aucune preuve pouvant justifier une mise en libre pratique de ces objets. S'agissant de leur date d'entrée en Suisse, les recourants ont argué qu'elle était antérieure au 31 octobre 2013 et produit divers documents à cet appui (notamment des factures ou des documents d'exportation). L'autorité inférieure a cependant considéré que ces écrits n'étaient pas déterminants, dans la mesure où elle ne parvenait pas à établir un lien suffisant entre eux et les objets concernés, faute de détails. Par ailleurs, plusieurs de ces documents faisaient état d'une exportation du (...) à destination de (...), et non pas de la Suisse. Elle a dès lors retenu qu'aucune date d'importation conforme des objets archéologiques en cause 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 certains biens a été déterminée par des experts (cf. dossier OFDF actes 11, 13 à 16) ou sur la base de valeurs moyennes (cf. dossier OFDF acte 12 annexe 018) ; l'OFDF a ensuite retenu 51% du montant ainsi obtenu à titre de base de calcul de l'impôt, pour tenir compte de la marge brute. La valeur des autres biens a été établie de manière globale, dans un rapport des douanes intitulé « Valeur des objets et

contexte financier » (cf. dossier OFDF acte 12) ; une valeur d'ensemble a été calculée sur la base de données comptables, représentant la contre-prestation versée aux fournisseurs pour les objets séquestrés (cf. également l'annexe intitulée Tableau « valeur globale » à la décision attaquée).

Pour leur part, les recourants s'opposent à la taxation des objets en cause en plaidant que les faits auraient été constatés de manière inexacte et incomplète. Ils arguent que les biens non inventoriés dans Y. _____ composeraient un patrimoine constitué en grande partie par feu le père de l'assujetti 2, au cours des années 1970 à 1990, et entreposé depuis lors en Suisse. Ces objets n'auraient pas été inventoriés dans leur base de données à raison du fait, essentiellement, qu'il n'existait alors aucune obligation de le faire – la LTBC n'étant entrée en vigueur qu'en 2005. Il ne pourrait donc être déduit de l'absence d'enregistrement d'un objet qu'il aurait été importé en fraude. Cela étant, les recourants ont produit de nombreux documents qui attesteraient, selon eux, de l'appartenance des biens au patrimoine (historique) de la famille B. _____. Ils se plaignent des procédés de l'OFDF qui aurait réfuté ces preuves en bloc, sans les analyser de manière circonstanciée. Les recourants contestent au surplus la valorisation des antiquités retenue dans les décisions attaquées, qui ne correspondrait pas à la réalité. Ils font en particulier valoir que le calcul d'une « valeur globale » pour de nombreux objets serait incompréhensible et mal-fondé.

9.2 Le Tribunal examinera ci-après le bien-fondé de la taxation des objets archéologiques litigieux, en les regroupant en fonction du lieu où ils ont été découverts – suivant ainsi la structure adoptée par l'OFDF dans les décisions attaquées. Cela étant, trois précisions doivent être formulées d'entrée de cause.

Premièrement, le Tribunal souligne que son examen se limitera à une vérification succincte des preuves fournies par les recourants et de la valeur des objets retenues par les douanes. L'instruction douanière ayant en effet démontré que des antiquités de provenance étrangère se trouvaient sur sol suisse sans preuve de dédouanement, les conditions de l'imposition sont à priori réalisées et il incombait aux recourants de fournir une preuve libératoire.

Deuxièmement, le Tribunal annonce d'emblée qu'il n'étendra pas son examen à chacun des quelques 1'600 (arrondis) objets litigieux. S'il se prêtera à cet exercice pour l'ensemble des objets traités aux consid. 9.3.1

à 9.3.5 ci-après, il se limitera à examiner une dizaine de biens, sélectionnés au hasard, au consid. 9.3.6 ci-dessous (se rapportant aux plus de 1'500 objets antiques séquestrés dans les locaux C. _____). Les recourants, dans leurs mémoires de recours, n'ont pas soulevé de griefs particuliers en ce qui concerne les objets découverts dans ce lieu, en tant qu'ils se sont limités à renvoyer aux documents déjà produits en première instance. Or, il n'appartient pas au Tribunal de contrôler le travail de l'autorité administrative dans chacun de ses détails, eût-il une pleine cognition ; la portée de son examen trouve en effet sa limite dans les moyens des parties et la lecture du dossier (cf. consid. 2 *supra*).

Troisièmement, la méthode suivie par l'autorité inférieure pour déterminer la base de calcul de l'impôt peut être approuvée dans ses principes et sauf preuve du contraire dans les cas d'espèce. Elle a en l'occurrence procédé par voie d'estimation, c'est-à-dire estimé la valeur des biens en procédant à des expertises ou en calculant des valeurs moyennes ou globales. Etant donné l'absence (comme on le verra) de documents douaniers ou de factures, les conditions d'application de la taxation par estimation sont manifestement réalisées (cf. art. 54 al. 4 LTVA ; cf. dossier OFDF acte 12 p. 1). Quant à la question de savoir si l'estimation est raisonnable, les douanes ont expliqué – de manière certes alambiquée – avoir estimé une valeur globale pour près de 1'500 objets, représentant la contre-prestation versée aux fournisseurs, sur la base des éléments de preuve découverts lors des séquestres (liste de comptes clients [...], extraits de comptes bancaires, extraits X. _____ et Y. _____, données informatiques en général). Elles ont compilé les montants ressortant de ces différentes pièces (pour le détail, cf. dossier OFDF acte 12 p. 9-11 et les annexes correspondantes), puis tenu compte des pièces produites par les recourants et des rapports d'expertise, pour arriver à la conclusion que la somme de la contre-prestation versée pour l'ensemble des objets dont la valeur n'est pas établie individuellement s'élève à 12'697'246 francs (cf. les décisions attaquées p. 172-173 et le décompte annexé). Ce montant global correspond à une valeur moyenne de l'ordre de 8'500 francs par objet, ce qui n'apparaît pas déraisonnable sur le vu des valeurs connues pour d'autres biens en possession des recourants. Aussi, l'estimation revêt, de l'avis du Tribunal qui doit s'imposer une certaine retenue dans son contrôle (cf. consid. 5.6 *supra*), un caractère correct et raisonnable. Les recourants échouent finalement à démontrer que l'estimation présente un caractère manifestement inexact, faute d'avoir développé leurs griefs. La valorisation des biens effectuée par l'OFDF n'est donc pas critiquable sur le principe.

9.3

9.3.1 Cela étant, vingt-neuf objets antiques ont été séquestrés au domicile privé du recourant 2, à (...).

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.FM.015	7'185	-
INV.FM.018	10'000	-
INV.FM.021	12'750	-
INV.FM.041	60'000	-
INV.FM.046	80'000	-
INV.FM.051	14'700	-
INV.FM.054	65'000	-
INV.FM.060	40'000	-
INV.FM.061	30'800	-
INV.FM.062	10'233	-
INV.FM.063	3'800	-
INV.FM.065	50'500	-
INV.FM.067	12'400	-
INV.FM.068	14'750	-
INV.FM.070	1'213	-
INV.FM.072	91'250	-
INV.FM.073	18'940	-
INV.FM.079	59'577	-
INV.FM.082	-	valeur globale
INV.FM.083	27'500	-
INV.FM.085	19'640	-
INV.FM.088	152'400	-
INV.FM.093	16'400	-
INV.FM.104	4'000	-
INV.FM.105	2'994	-
INV.FM.107	2'994	-
INV.FM.108	2'800	-
INV.FM.109	2'994	-
INV.FM.110	2'994	-

Les recourants n'ont fourni ni explications, ni preuves documentaires en ce qui concerne dix des biens listés ci-avant (sous numéros INV.FM.018, 046, 051, 061, 063, 070, 082, 085, 109 et 110). Le principe de leur taxation peut dès lors être confirmé sans autre considération.

S'agissant des dix-neuf autres objets, les recourants soutiennent les avoir acquis en des temps largement prescrits, soit avant l'an 2000 pour la majorité d'entre eux. Ils ont produit à cet appui diverses factures, un reçu, ainsi que des documents d'exportation (...) (cf. pièces J.77, J.126, J.145, J.150 à J.151, J.153 à J.157 des recourants). Il n'empêche que ces documents ne contiennent que peu d'informations quant aux objets concernés. Par exemple, le permis d'exportation (...) du 16 octobre 1978, invoqué à l'appui des objets INV.FM.105 et INV.FM.107, évoque des « articles en verre » et « des poteries de différentes tailles, types et époques » (*different sizes, kinds, and ages glassware/potery* ; cf. pièce J.77 des recourants). La facture du 27 octobre 2010, produite quant au bien INV.FM.093, se rapporte à une « figurine en bronze » (*bronze figure* ; cf. pièce J.126 des recourants). Quant à la facture du 17 mars 1991 supposée justifier la provenance des objets INV.FM.060, INV.FM.065, INV.FM.67, INV.FM.68, INV.FM.072 et INV.FM.073, elle indique seulement qu'un lot de « douze pièces rares en verre d'époque romaine, soufflées et moulées » a été vendu (*collection of 12 rare early Roman blown and mould-blown glasses* ; cf. pièce J.153 des recourants). Ces documents ne contiennent pas d'indications plus spécifiques (comme des photographies ou des dimensions), qui permettraient d'identifier les objets concernés, respectivement de s'assurer qu'ils correspondent aux objets litigieux. Un reçu du 13 juin 2006 y fait exception, des dimensions correspondant à celles de l'objet séquestré INV.FM.088 y étant indiquées (cf. pièce J.156 des recourants). Cela ne suffit néanmoins pas à convaincre le Tribunal qu'il s'agit du même bien, en l'absence d'autres éléments, dont un inventaire (la LTBC étant alors en vigueur). Il s'ensuit que les allégations des recourants doivent être rejetées, faute de preuves.

Quant à la valeur des objets litigieux, elle a été déterminée – sous une réserve – par un pool d'archéologues dans un rapport d'expertise (cf. dossier OFDF actes 11), les recourants n'y opposant aucun grief particulier. La perception subséquente des redevances sur ces antiquités est donc confirmée.

9.3.2 Cinquante-cinq biens archéologiques ont été séquestrés dans les locaux de F._____.

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.YCNI.009	4'724	-
INV.YCNI.011	707	-
INV.YCNI.012	42'462	-
INV.YCNI.015	79'587	-

INV.YCNI.16a et 16b	1'451	-
INV.YCNI.018	12'607	-
INV.YCNI.019	12'358	-
INV.YCNI.024	34'472	-
INV.YCNI.026	250	-
INV.YCNI.027	3'500	-
INV.YCNI.028	2'205	-
INV.YCNI.030	731	-
INV.YCNI.055	33'723	-
INV.YCNI.056	9'450	-
INV.YCNI.057	1'170	-
INV.YCNI.058	1'700	-
INV.YCNI.059	34'392	-
INV.YCNI.060	2'200	-
INV.YCNI.061	1'273	-
INV.YCNI.062	539	-
INV.YCNI.063	200	-
INV.YCNI.064	35'936	-
INV.YCNI.065	20'000	-
INV.YCNI.066	1'094	-
INV.YCNI.067	1'017	-
INV.YCNI.068	1'000	-
INV.YCNI.069	4'973	-
INV.YCNI.070	5'815	-
INV.YCNI.073	3'000	-
INV.YCNI.074	14'048	-
INV.YCNI.075	20'488	-
INV.YCNI.076	20'000	-
INV.YCNI.077	20'000	-
INV.YCNI.078	9'680	-
INV.YCNI.079	11'486	-
INV.YCNI.080	18'646	-
INV.YCNI.081	58'404	-
INV.YCNI.082	1'000	-
INV.YCNI.083	-	valeur globale
INV.YCNI.084	3'145	-
INV.YCNI.085	3'145	-
INV.YCNI.086	490	-
INV.YCNI.089	2'312	-
INV.YNCI.097	939	-

INV.YNCI.098	2'312	-
INV.YNCI.099	309	-
INV.YNCI.100	309	-
INV.YNCI.101	309	-
INV.YNCI.103	995	-
INV.YNCI.104	-	valeur globale
INV.YNCI.105	-	valeur globale
INV.YNCI.106	-	valeur globale
INV.YNCI.107	-	valeur globale
INV.YNCI.109.1-109.5	-	valeur globale
INV.YNCI.111	164	-

Les recourants ont produit des factures, une demande de permis d'exportation du (...), ainsi qu'un certificat (...) pour démontrer que dix-huit objets listés ci-dessus (INV.YNCI.015, 018, 019, 024, 030, 059, 064, 066, 067, 082, 084, 085, 089, 097, 098, 106, 109 et 111) avaient été acquis, respectivement importés avant la période sous examen (cf. pièces J.2, J.53, J.72, J.89, J.94, J.131, J.145 à J.148 des recourants). Le Tribunal constate néanmoins que les documents ainsi produits ne permettent pas d'identifier avec précision les objets concernés, loin s'en faut. La facture du 4 mai 1999 avancée pour les biens INV.YNCI.019 et 064, par exemple, évoque seulement, entre autres objets, « cinq figurines antiques en bronze » (*5 antike Bronzefiguren* ; cf. pièce J.2 des recourants). Il en va de même de la facture du 25 juin 1991 prétendument afférente à la vente de l'objet INV.YNCI.024, qui mentionne seulement une « sculpture en pierre mésopotamienne » (*Mesopotamian stone sculpter* ; cf. pièce J.145 des recourants). Quant au certificat (...), qui contient certes une photographie, les dimensions qui y sont consignées diffèrent notablement des dimensions constatées par les experts quant au bien INV.YNCI.065 (cf. décisions attaquées p. 44). Dans ces conditions, le Tribunal ne saurait admettre que les objets archéologiques évoqués dans les documents produits par les recourants sont les objets litigieux. Les griefs des intéressés sont donc rejetés et la taxation de ces dix-huit biens est confirmée.

Il ne peut qu'en aller de même des autres antiquités listées ci-avant, au sujet desquelles les recourants ne se sont que peu (ou pas) déterminés. Ils 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. La taxation doit donc être confirmée, sous réserve d'une exception. L'autorité inférieure a en effet communiqué au Tribunal que le bien INV.YNCI.055 avait été restitué à son ayant droit au cours de l'année 2023 (cf. consid. D.e

supra). Il n'y a dès lors pas lieu de réclamer la TVA sur les importations y afférente aux recourants (montant de 1'375.85 francs de TVA).

Le Tribunal observe finalement que la valeur de la majorité des biens en cause a été arrêtée par voie d'expertise (cf. dossier OFDF actes 13). Une minorité des objets séquestrés auprès de F. _____ a, quant à elle, été valorisée de manière groupée. Dans les présentes circonstances, ces procédés ne prêtent pas le flanc à la critique (cf. consid. 9.2 *supra*). La perception subséquente des redevances sur les objets discutés ici est donc confirmée, sous réserve du bien INV.YNCI.055 qui doit être exclu de l'imposition.

9.3.3 Quatorze objets archéologiques ont été séquestrés au domicile privé du restaurateur D. _____, à (...).

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.WH.033	10'000'000	870'000
INV.WH.034	500'000	-
INV.WH.039	20'000	-
INV.WH.042	?	386'524
INV.WH.043	34'000	-
INV.WH.045	30'000	-
INV.WH.046	10'000	-
INV.WH.056	250'000	-
INV.WH.058	100'000	-
INV.WH.062	32'000	-
INV.WH.063	700'000	-
INV.WH.064	10'000	-
INV.WH.065	2'000'000	-
INV.WH.066	10'000	-

Aucune explication ou preuve n'a été fournie pour les objets listés ci-avant sous numéros INV.WH.033, 034, 042, 043, 056, 065 et 066. Leur imposition est dès lors bien-fondée dans son principe.

S'agissant des sept autres biens, les recourants soutiennent qu'ils auraient été importés au cours des années 1970 à 1990 et produisent différents documents à cet appui (cf. pièces J.2, J.5, J.46, J.159 et J.160 des recourants). Le Tribunal observe cependant, une fois encore, que ces écrits ne permettent pas d'identifier les antiquités en cause. Ils ne contiennent en effet, en général, qu'une brève désignation, laquelle pourrait correspondre à de très nombreux objets archéologiques. A titre

d'exemple, le permis d'exportation (...) du 22 février 1974 – produit au titre des objets INV.WH.039, 063 et 064 – évoque seulement, entre autres antiquités, « différents bronzes » (*different bronzes*; cf. pièce J.5 des recourants). A l'évidence, ce seul élément est insuffisant pour admettre que les trois objets en question auraient été importés en Suisse à la fin des années 1980 ou au début des années 1990, comme les recourants l'affirment.

Quant à la valeur des biens, les douanes se sont, en règle générale, fondées sur le rapport d'expertise du 5 juillet 2017 (cf. dossier OFDF acte 15.a). Elles ont retenu, pour chaque objet, la valeur la plus basse avancée par l'expert, ce qui n'est pas contestable. Le bien INV.WH.042, pour lequel aucune valeur n'a été suggérée par l'expert, a pour sa part été estimé à l'aune du prix de vente d'objets similaires. Les recourants reprochent certes à ce procédé de faire abstraction des particularités de l'objet en cause. Il n'empêche que la méthode consistant à valoriser les biens sur la base de moyennes doit, à défaut d'indications de valeur, être admise.

Cela étant, l'autorité inférieure a considéré que – par mesure de simplification – le seuil maximum de la valeur marchande d'un objet archéologique importé en fraude, sans documents, livré en Suisse, s'élevait à 870'000 francs (prix de l'objet le plus cher isolé par les douanes dans une liste comptable des recourants; cf. décisions attaquées p. 172). La valeur déterminante pour le calcul de l'impôt de l'objet INV.WH.033, estimé à 10 millions de francs au moins par l'expert, a dès lors été ramenée à 870'000 francs. Sur ce vu, le Tribunal ne discerne pas les raisons pour lesquelles ce « seuil maximum » n'a pas été appliqué à l'objet INV.WH.065. Ce dernier a en effet été valorisé sur la base de l'expertise à 2 millions de francs, l'impôt ayant été calculé sur 51% de cette valeur (soit un montant de redevances de 81'600 francs de TVA). Il sied dès lors de corriger la valeur déterminante de ce bien à hauteur de 870'000 francs et de ramener les redevances à $(870'000 \times 8\%$ [taux en vigueur au moment de la découverte de l'omission d'annonce : cf. consid. 5.5 *supra*]) 69'600 francs (soit une différence en faveur des recourants de 12'000 francs [81'600 – 69'600]).

Il s'ensuit que la perception subséquente des redevances sur les objets séquestrés au domicile de D._____ est confirmée, sous réserve de la réduction du montant des redevances sur l'objet INV.WH.065.

9.3.4 Onze objets antiques ont été séquestrés dans les locaux hors douane de la société E. _____ SA.

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.INHD.16	-	valeur globale
INV.INHD.19	30'142	-
INV.INHD.22a	700	-
INV.INHD.22b	500	-
INV.INHD.22c	500	-
INV.INHD.22d	500	-
INV.INHD.22e	500	-
INV.INHD.22f	500	-
INV.INHD.22g	300	-
INV.INHD.22h	1'200	-
INV.INHD.22i	1'847	-

En l'occurrence, les recourants ne se sont pas déterminés précisément à l'égard de ces objets. Ils n'ont pas davantage produit de preuve de leur dédouanement ou de leur importation antérieure au 31 octobre 2013. La taxation de ces objets archéologiques peut dès lors être confirmée, les valeurs retenues par les douanes, principalement sur la base d'un rapport d'expertise (cf. dossier OFDF acte 15.c), ne prêtant pas le flanc à la critique.

9.3.5 Une antiquité a été séquestrée dans les locaux de la recourante 1.

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.PAA.017a	-	valeur globale

Les recourants n'ont, une nouvelle fois, fourni ni explications, ni preuves documentaires en ce qui concerne ce bien. La perception subséquente des redevances sur cette tête de statuette mésopotamienne (cf. dossier OFDF acte 16) peut dès lors être confirmée sans plus ample analyse.

9.3.6 Un grand nombre d'objets (plus de mille cinq cents ; cf. la liste annexée aux décisions attaquées) a été découvert, respectivement séquestré dans des locaux de stockage C. _____, à (...). Comme le Tribunal l'a indiqué préalablement (cf. consid. 9.2 *supra*), seuls quelques objets, sélectionnés au hasard, sont examinés, à savoir :

Réf. OFDF	Expertise (fr)	Estimation (fr)
INV.SS.115	-	valeur globale

INV.SS.482	-	valeur globale
INV.SS.817	-	valeur globale
INV.SS.820	-	valeur globale
INV.SS.1243	-	valeur globale
INV.SS.1448	-	valeur globale
INV.SS.1573	-	valeur globale
INV.SS.1932	-	valeur globale
INV.SS.2045	-	valeur globale
INV.SS.2455	500	-

Aucune explication détaillée n'a été fournie eu égard à ces biens, les recourants ayant en revanche produit des documents (factures, demande d'autorisation d'exportation du [...], listes manuscrites d'objets, liste d'objets en consignation) supposés attester d'une acquisition en des temps prescrits (cf. pièces J.10, J.37, J.40, J.70, J.73, J.97, J.99, J.119 et J.116 des recourants). Le Tribunal observe néanmoins que ces documents ne permettent pas d'identifier les objets concernés, faute de précisions. La facture du 12 septembre 1997 avancée pour le bien INV.SS.1932, par exemple, se rapporte à « une collection d'objets antiques et de bijoux antiques » (*a collection of antique object and antique jewelry* ; cf. pièce J.116 des recourants). Quant à la demande d'autorisation d'exportation du (...) datée du 23 mars 1972, produite à l'appui de l'objet INV.SS.817, elle énonce notamment des « pièces de monnaie romaines en bronze » (*2100 packs of Romanian Bronze currency* ; cf. pièce 97 des recourants). Dans ces conditions, le Tribunal ne peut considérer que les objets archéologiques évoqués dans les documents produits par les recourants sont les objets litigieux. Les griefs des intéressés sont donc rejetés et la perception subséquente des redevances sur les biens inventoriés sous référence INV.SS.*** est confirmée.

10.

10.1 Outre les plus de 1'600 antiquités séquestrées et non inventoriées dans la base de données Y._____, l'autorité inférieure a exposé avoir séquestré huitante-sept objets archéologiques supplémentaires, enregistrés dans Y._____ à partir du 1^{er} novembre 2013. La base de données 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^{er} 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-sept objets concernés sur la base des informations disponibles. Ainsi, elles se sont fondées sur le prix d'acquisition du bien lorsqu'une telle indication figurait dans l'enregistrement Y._____. A défaut, elles s'en sont remises à des rapports d'expertise (cf. dossier OFDF actes 11, 13 à 16) ou à leur rapport intitulé « Valeur des objets et contexte financier » (cf. dossier OFDF acte 12) 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-sept 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. Ils soutiennent en outre que la date d'enregistrement dans Y._____ ne correspondrait pas à la date d'importation, mais à la date de commercialisation.

10.2 Le Tribunal examinera ci-après le bien-fondé de l'imposition des huitante-sept 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, qui ont tous été séquestrés par les douanes, se sont 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. Il peut du reste être renvoyé au consid. 9.2 pour ce qui est de la méthode de valorisation des biens suivie par les douanes.

10.3

10.3.1 Selon Y._____, vingt-trois objets archéologiques ont été acquis auprès d'un fournisseur inconnu, respectivement d'un « Old inventory ».

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
ALA.FIG.056	01.06.1992	« Old Inventory »	-	val. globale

ALA.FIG.057	01.06.1992	« Old Inventory »	-	val. globale
BR.POLY.014	01.06.1992	« Old Inventory »	-	val. globale
BR.FIB.112	01.05.2014	« Old Inventory »	915	lbid.
BR.FIB.113	01.05.2014	« Old Inventory »	915	lbid.
ST.CYL.194	01.05.2014	« Old Inventory »	2'745	lbid.
GD.EAR.741	01.05.2014	« Old Inventory »	2'745	lbid.
GD.EAR.742	01.05.2014	« Old Inventory »	1'098	lbid.
STE.ARY.001	01.05.2014	« Old Inventory »	5'491	lbid.
ST5.SEA.007	01.05.2014	« Old Inventory »	183	lbid.
BR.BUC.063	01.05.2014	« Old Inventory »	183	lbid.
GD.BRA.139	16.06.2014	« Old Inventory »	-	54'722
GD.BRA.150	16.06.2014	« Old Inventory »	164'756	lbid.
GD.NEC.188	16.06.2014	« Old Inventory »	-	44'018
SL.BRA.047	16.06.2014	« Old Inventory »	-	val. globale
SL.BRA.048	16.06.2014	« Old Inventory »	-	val. globale
SL.BRA.049	16.06.2014	« Old Inventory »	-	val. globale
FA.BEAD.020	14.08.2014	« Old Inventory »	-	4'050
TR.TBLT.114	14.08.2014	« Old Inventory »	-	6'938
TR.TBLT.115	14.08.2014	« Old Inventory »	-	6'938
TR.TBLT.116	14.08.2014	« Old Inventory »	-	6'938
TR.TBLT.117	14.08.2014	« Old Inventory »	-	6'938
TR.TBLT.118	14.08.2014	« Old Inventory »	-	6'938

Le Tribunal observe que les trois biens prétendument acquis en 1992 n'ont été enregistrés dans Y. _____ qu'en 2014. Des photographies prises au cours de cette même année 2014 ont également été retrouvées, à l'exclusion de tout autre élément antérieur (cf. dossier OFDF actes 17.f, 18.g et 30.d). Les recourants n'ont du reste produit aucun document accréditant une acquisition en 1992. Il peut dès lors être retenu que les objets ALA.FIG.056, ALA.FIG.057 et BR.POLY.014 ont été acquis, respectivement importés en 2014.

A l'évidence, il doit en aller de même pour les autres objets archéologiques listés ci-avant, dès lors qu'ils ont été enregistrés dans Y. _____ au cours de l'année 2014 avec une date d'acquisition en 2014. Différents documents (photographies, listes d'acquisition, descriptions) ont de surcroît été retrouvés dans la base de données, lesquels sont tous datés de l'année 2014 (cf. dossier OFDF actes 22.c, 23.c, 34.c, 38.b, 59.c, 85c, 86c, 87c, 88.d, 89.e, 90.e, 91.e, 92.e, 93.e, 94.c, 95.c, 96.c, 97.c, 98.c et 99.c). Les recourants ont certes argué que l'objet GD.BRA.139 aurait été acheté en 1997 (cf. pièce J.116 des recourants). La facture produite à cet appui,

afférente à une « collection d'objets et de bijoux antiques », ne convainc toutefois pas le Tribunal, faute de détails. L'hypothèse d'une importation en fraude en 2014 de l'ensemble des objets concernés doit donc être retenue.

S'agissant de la valeur des antiquités, l'OFDF en a arrêté une à la lumière des valeurs moyennes d'objets similaires vendus par l'assujettie 1 (GD.BRA.139 ; cf. dossier OFDF acte 12 annexe 018) et d'autres sur la base d'un rapport d'expertise (FA.BEAD.020, GD.NEC.188, TR.TBLT.114 à 118). Le reste des objets a été valorisé à hauteur des montants indiqués dans Y._____ (onglet « Cost ») ou sur la base d'un calcul global. Le Tribunal observe que selon un rapport d'expertise, l'objet ALA.FIG.057 serait un faux (cf. dossier OFDF acte 18.c p. 36-37) – ce qui à l'évidence en impacterait la valeur. Ce bien n'a cependant pas été valorisé de manière individualisée, mais dans le cadre d'un calcul global, de sorte que la question de son absence d'authenticité n'aurait qu'un impact marginal. Quoiqu'il en soit, les recourants n'y opposent aucun grief particulier. La perception subséquente des redevances sur les vingt-trois objets en cause peut donc être confirmée.

10.3.2 Il ressort de la base de données des recourants que quarante-deux objets archéologiques ont été acquis auprès de G._____, à (...).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
AME.EAR.001	16.07.2003	G._____	8'000	Ibid.
ELE.RIN.004	16.07.2003	G._____	400	Ibid.
GD.BEAD.043	16.07.2003	G._____	2'000	Ibid.
GD.BUC.015	16.07.2003	G._____	12'000	Ibid.
GD.CRO.012	16.07.2003	G._____	45'000	Ibid.
GD.EAR.752	16.07.2003	G._____	15'000	Ibid.
GD.EAR.753	16.07.2003	G._____	10'000	Ibid.
GD.EAR.755	16.07.2003	G._____	7'000	Ibid.
GD.EAR.756	16.07.2003	G._____	2'500	Ibid.
GD.EAR.757	16.07.2003	G._____	10'000	Ibid.
GD.EAR.758	16.07.2003	G._____	12'000	5'000
GD.EAR.759	16.07.2003	G._____	5'000	Ibid.
GD.EAR.760	16.07.2003	G._____	2'500	Ibid.
GD.EAR.762	16.07.2003	G._____	12'000	Ibid.
GD.EAR.763	16.07.2003	G._____	1'000	Ibid.
GD.EAR.764	16.07.2003	G._____	1'500	Ibid.
GD.EAR.765	16.07.2003	G._____	800	Ibid.

GD.EAR.766	16.07.2003	G._____	800	Ibid.
GD.EAR.767	16.07.2003	G._____	800	Ibid.
GD.EAR.768	16.07.2003	G._____	300	Ibid.
GD.GR.069	16.07.2003	G._____	35'000	Ibid.
GD.GR.070	16.07.2003	G._____	700	Ibid.
GD.JE.044	16.07.2003	G._____	22'000	Ibid.
GD.NEC.199	16.07.2003	G._____	40'000	Ibid.
GD.NEC.200	16.07.2003	G._____	12'000	Ibid.
GD.ORN1.007	16.07.2003	G._____	1'200	Ibid.
GD.ORN1.008	16.07.2003	G._____	12'000	Ibid.
GD.PEN.207	16.07.2003	G._____	2'500	Ibid.
GD.PEN.208	16.07.2003	G._____	4'000	Ibid.
GD.PEN.209	16.07.2003	G._____	24'000	Ibid.
GD.PEN.210	16.07.2003	G._____	400	Ibid.
GD.PIN.032	16.07.2003	G._____	1'500	Ibid.
GD.RIN.1003	16.07.2003	G._____	35'000	Ibid.
GD.RIN.1004	16.07.2003	G._____	1'000	Ibid.
GD.RIN.1006	16.07.2003	G._____	15'000	Ibid.
GD.RIN.1008	16.07.2003	G._____	1'000	Ibid.
GD.RIN.1009	16.07.2003	G._____	500	Ibid.
GD.RIN.1010	16.07.2003	G._____	1'500	Ibid.
GD.RIN.989	16.07.2003	G._____	1'500	Ibid.
GD.RIN.994	16.07.2003	G._____	5'000	Ibid.
GD.RIN.998	16.07.2003	G._____	2'000	Ibid.
BR.CHA.015	03.11.2010	G._____	210'000	53'395

Le Tribunal observe que le numéro de série attribué par la base de données aux quarante-et-un biens prétendument acquis en 2003 ne concorde pas avec cette année-là. 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. décisions attaquées p. 4-5). Or, les biens en cause se sont vus attribuer un numéro de série supérieur à 33000, indiquant qu'ils ont été enregistrés après le 1^{er} janvier 2016 – sous réserve des biens GD.EAR.752 et 753, dont les numéros (31620 et 31621) correspondent à un enregistrement en 2015. Hormis une liste d'objets manuscrite, non datée et non signée, aucun document relatif à ces antiquités n'a été retrouvé. Ils n'apparaissent d'ailleurs pas dans le fichier Excel listant les biens des recourants au 10 juillet 2015 (intitulé Z._____ ; cf. parmi d'autres, dossier OFDF acte 19.c). Ils ont en revanche été séquestrés alors qu'ils se trouvaient sur le territoire suisse en 2017. Il apparaît dès lors pour

le moins vraisemblable qu'ils ont été acquis par les intéressés au cours du deuxième semestre 2015 ou en 2016.

Les recourants maintiennent que ces objets leur seraient parvenus par l'entremise de G._____. Un courrier de la précitée du 26 juin 2020 a été remis aux douanes à cette appui : elle y reconnaît des échanges d'objets intervenus il y a trente ans et dix-sept ans, selon deux listes annexées évoquant en particulier les objets litigieux. Il n'empêche que G._____, dans ce même courrier, souligne son incapacité à reconnaître pièce par pièce chaque objet vu les années écoulées (cf. arrêt du TAF A-6147/2020, A-6149/2020 du 27 janvier 2025 consid. 8.3.12). 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 au bien BR.CHA.015, une facture du 3 novembre 2010 de G._____, agissant à titre fiduciaire, a certes été constatée, l'intéressée en ayant confirmé l'authenticité en audition (cf. dossier OFDF acte 21.d). Il n'empêche que cette facture n'est étayée par aucun élément tangible. Ainsi, aucun catalogue, inventaire, document fiscal ou document douanier n'a été retrouvé ou produit. A cela s'ajoute que l'enregistrement dans Y._____ et ses annexes (à savoir la facture en format pdf et une photographie de l'objet) sont tous datés de l'année 2014 – la latence entre le prétendu achat en 2010 et l'enregistrement en 2014 n'étant pas compréhensible. Vu ces circonstances, l'achat allégué du bien en 2010 n'est pas crédible. Le Tribunal estime bien plutôt qu'il a été acquis en 2014, lorsqu'il a été enregistré et photographié (cf. dossier OFDF acte 21.e).

Quant aux valeurs retenues dans les décisions attaquées, elles correspondent aux montants indiqués dans Y._____, sous deux réserves. Il apparaît tout d'abord que la valeur de l'objet GD.EAR.758 a été faussement arrêtée à 5'000 francs, alors même que l'enregistrement Y._____ rapporte un prix d'acquisition de 12'000 francs (cf. dossier OFDF acte 46.c). Il y aurait ainsi lieu de se fonder sur cette dernière valeur. Le Tribunal observe cependant que la valeur (erronée) retenue par l'OFDF est plus favorable aux recourants que la valeur enregistrée dans Y._____. 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 ce bien (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). S'agissant ensuite de l'objet BR.CHA.015, sa valeur a été arrêtée par voie d'expertise, et non pas sur la base de l'enregistrement Y._____, ce qui est en soi admissible.

Il s'ensuit que la perception subséquente de la TVA sur les importations sur les quarante-deux objets listés ci-avant est confirmée.

10.3.3 Selon Y._____, trois objets antiques ont été acquis auprès de H._____ – lequel serait un marchand (...) domicilié en (...) et entreposant ses objets à (...) (cf. dossier OFDF acte 20.c Q73).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
BON.SHI.001	24.07.2014	H._____	2'288	Ibid.
BR.FIG.590	24.07.2014	H._____	2'562	Ibid.
BR.PLQ.053	24.07.2014	H._____	5'491	Ibid.

Les enregistrements Y._____ de ces antiquités ne contiennent pas de photographie ou d'autre document (cf. dossier OFDF actes 20.d et 27.d). Cela étant, les douanes ont rapporté que des photographies de l'objet BR.PLQ.053 avaient été envoyées par H._____ au recourant 2 par email du 1^{er} mai 2014 (cf. décisions attaquées p. 93). L'hypothèse d'une importation sans annonce en Suisse, retenue par les douanes, est dès lors crédible – les recourants ne se déterminant pas. Le Tribunal observe du reste que les valeurs retenues dans les décisions attaquées correspondent aux montants indiqués sous l'onglet « Cost » dans Y._____. La taxation des trois objets en cause est donc confirmée.

10.3.4 Une consultation de la base de données des assujettis a révélé qu'un bien a été acquis auprès de I._____, en (...) (cf. dossier OFDF acte 24.c Q142).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
BR.FIG.575	18.11.2013	I._____	55'618	Ibid.

Les recourants eux-mêmes ont confirmé, dans leurs mémoires de recours, avoir acheté cet objet le 18 novembre 2013, qui a été importé en Suisse par I._____ (cf. mémoires de recours p. 149). Aucune preuve de sa mise

en libre pratique n'a cependant été produite, la prescription n'étant du reste pas acquise. Aussi l'impôt sur les importations est-il manifestement dû, sur la base de la valeur d'achat indiquée dans Y._____.

10.3.5 Selon la base de données Y._____, deux objets ont été acquis auprès de J._____, à (...).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
BR.FIG.585	?	J._____	-	val. globale
GL.CUP.117	?	J._____	-	val. globale

Un document signé par J._____, daté du 27 juin 2013, a été découvert. Il y déclare que les biens précités ont été acquis par son père dans les années 1960, avant d'être vendus au père de l'assujetti 2 en 1993 (cf. dossier OFDF actes 25.f et 79.e). J._____ a allégué, en audition, avoir obtenu ces objets par voie successorale et les avoir vendus aux recourants, avant de se rétracter et d'indiquer qu'ils avaient été vendus par son père. Il a, quoiqu'il en soit, confirmé avoir vu ces biens dans la collection de son père (cf. dossier OFDF acte 25.e Q64-65). Le Tribunal observe cependant que ces déclarations ne sont soutenues par aucun élément tangible. Ainsi, aucune preuve de la présence en Suisse des objets antiques depuis les années 1960 – par exemple sous la forme d'un inventaire successoral, fiscal ou lié à la LTBC – n'a pu être produite, ce qui interpelle. A cela s'ajoute que les deux biens n'ont été enregistrés dans Y._____ qu'en 2014, différents documents (notamment des photographies ou un texte descriptif) datant de cette même année 2014 ayant été retrouvés. Dans ces circonstances, le Tribunal est convaincu que les biens ont été acquis, respectivement importés en 2014.

L'imposition de ces deux objets, sur la base d'une valeur d'ensemble, est dès lors exempte de critiques.

10.3.6 Une consultation de la base de données Y._____ a révélé que sept objets archéologiques ont été acquis auprès d'un fournisseur inconnu, sous l'indication « Temporary ».

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
CH.FIG.004	27.01.2015	« Temporary »	-	val. globale
GD.PEC.002	27.01.2015	« Temporary »	-	30'000
GL9.UNG.001	27.01.2015	« Temporary »	-	val. globale

GL.AM.103	27.01.2015	« Temporary »	-	8'903
GL.BOT.412	27.01.2015	« Temporary »	-	17'680
TR.LA.168	27.01.2015	« Temporary »	-	3'342
GL.VSL.077	27.01.2015	« Temporary »	-	34'248

Les recourants ont produit un contrat de consignation (non signé) afférent à l'objet GD.PEC.002, conclu avec un particulier domicilié à (...) et indiquant que l'assujettie 1 avait reçu l'objet le 1^{er} novembre 2014 (cf. pièce J.162 des recourants). Ils ont en outre indiqué que la pièce avait été importée par son propriétaire, sans pour autant produire de preuves de dédouanement. Dans ces conditions, la taxation doit être confirmée, le fait que les recourants n'auraient pas importé eux-mêmes l'objet ne les dispensant pas de l'obligation de payer les redevances (cf. consid. 5.4 *supra*). Quant aux autres biens listés ci-avant, ils ont été enregistrés dans Y._____ en 2015 (cf. dossier OFDF actes 31.c, 81.d, 100.d, 101.d, 102.d et 103.d), soit au cours de la période sous examen, et aucune preuve de provenance ou de mise en libre pratique n'a été découverte. Ils doivent donc être imposés.

Cela étant, les douanes ont valorisé les biens sur la base d'une valeur globale ou de valeurs moyennes (pour les objets GD.PEC.002, GL.AM.103, pour le GL.BOT.412, TR.LA.168, GL.VSL.077 ; cf. dossier OFDF acte 12 annexe 018), ce qui est admissible, faute d'indications de valeurs plus précises. Les décisions attaquées doivent donc être confirmées en ce qui concerne ces objets.

10.3.7 Suivant la base de données Y._____, un bien a été acquis auprès de K._____.

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
BR.FIG.588	14.04.2015	K._____	-	127'002

Une facture de K._____, non signée et datée du 14 avril 2005, a été constatée dans la base de données Y._____. Cette même facture a cependant été découverte dans les données informatiques d'une autre fournisseuse des recourants, datée cette fois-ci de l'année 2003 (cf. dossier OFDF acte 26.f). Aucune crédibilité ne saurait donc être conférée à ces documents. Quoiqu'il en soit, l'objet a été enregistré dans Y._____ en 2015. Différents documents (textes descriptifs, certificat [...]) datés de cette même année 2015 ont de surcroît été retrouvés, à l'exclusion d'éléments antérieurs. L'importation sans annonce de l'objet en 2015

apparaît dès lors à tout le moins plausible, la taxation étant en conséquence fondée dans son principe. Il en va de même de son montant, la valeur moyenne retenue par l'autorité inférieure étant admissible.

10.3.8 Selon une consultation de la base de données Y._____, une antiquité a été acquise auprès de L._____.

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
BR.MOD.001	01.07.2014	L._____	36'612	Ibid.

En l'occurrence, l'enregistrement Y._____ de cet objet ne contient pas de documents de provenance, mais stipule une date d'acquisition et un prix (cf. dossier OFDF acte 28.c). Il apparaît ainsi que l'objet a été acquis au cours de la période sous examen. Son lieu de provenance, respectivement l'adresse de L._____ n'est certes pas connue du Tribunal. Le silence des recourants sur ce point sera néanmoins retenu en leur défaveur, le Tribunal estimant que les douanes ont, vu les présentes circonstances, fourni suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables. La perception subséquente des redevances sur cette antiquité est dès lors confirmée.

10.3.9 D'après la base de données Y._____, un objet a été acquis auprès de M._____ – lequel serait domicilié en (...) et pratiquerait le commerce d'objets archéologiques à titre accessoire (dossier OFDF acte 32.c Q140).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
COR.ING.077	18.11.2013	M._____	-	4'600

Les recourants eux-mêmes ont confirmé avoir acquis cette pièce à M._____ en date du 18 novembre 2013, tout en précisant qu'elle avait été importée en Suisse par le vendeur (cf. mémoires de recours p. 148). Aucune preuve de mise en libre pratique n'a cependant été produite ou constatée dans Y._____ (cf. dossier OFDF acte 32.d). Aussi l'imposition doit-elle être confirmée, le fait que l'objet aurait été importé par le vendeur, et non pas par les recourants personnellement, ne les dispensant pas de l'obligation de payer les redevances (cf. consid. 5.4 *supra*). Quant à la valeur de la pièce, établie par voie d'expertise, elle peut être admise sans autre considération.

10.3.10 Il ressort de la base de données des recourants que deux objets ont été achetés à N._____, ressortissant (...) domicilié à (...) (cf. décisions attaquées p. 2).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
FA.FIG.049	04.04.2016	N._____	-	10'000
FA.INL.007	04.04.2016	N._____	-	50'000

Il apparaît que ces deux antiquités ont été achetées à N._____ le 4 juin 2016, après que ce dernier a envoyé des documents de provenance aux recourants par email du 31 mai 2016. Elles se trouvaient, selon la documentation produite, en (...) depuis un certain nombre d'années (cf. dossier OFDF actes 35.e et 36.g). Il n'empêche qu'aucune preuve de mise en libre pratique en Suisse n'a été offerte ou retrouvée. Le recourant 2 a déclaré en audition avoir supposé, lors de l'achat, que l'objet se trouvait déjà en Suisse, respectivement qu'il ignorait si N._____ avait effectué les formalités douanières utiles (cf. dossier OFDF acte 35.d Q26). Or, il n'est pas possible d'exciper de sa bonne foi ou de son ignorance en matière douanière – qui est du reste douteuse en l'espèce – vu le principe strict de l'auto-déclaration (cf. consid. 5.3 *supra*). Dans ces circonstances, il y a lieu de percevoir les redevances sur les biens litigieux. La valeur des biens, arrêtée sur la base des déclarations du recourant 2 (cf. dossier OFDF acte 35.d Q26), est, quant à elle, admissible.

10.3.11 Selon la base de données Y._____, un objet a été acheté à O._____. Ce dernier serait un commerçant indépendant de biens archéologiques domicilié à (...) (dossier OFDF acte 80.c Q86).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
GL7.BOT.001	07.06.2016	O._____	-	14'934

La date d'acquisition indiquée, le 7 juin 2016, concorde avec le numéro d'enregistrement de l'objet dans Y._____. Les recourants n'allèguent d'ailleurs pas autre chose. Aussi y a-t-il lieu de retenir que l'objet a été importé sans annonce – faute de preuve contraire – au cours de la période sous examen. L'autorité inférieure a valorisé l'objet sur la base de croisements entre les données extraites de Y._____ et des données comptables (cf. dossier OFDF acte 12 annexe 007), ce qui n'est pas en soi critiquable. La valeur retenue apparaît du reste raisonnable. Selon un document constaté dans Y._____, elle se situe en effet dans la

fourchette de prix pour lequel l'objet avait été offert à la vente en 2004 (cf. dossier OFDF acte 80.e). La taxation de l'objet en cause est donc confirmée.

10.3.12 Selon une consultation de la base de données Y._____, une antiquité a été acquise auprès de P._____, à (...).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
MA.FAC.011	14.07.2016	P._____	16'552	Ibid.

Les douanes ont relevé la présence, dans Y._____, de deux documents évoquant l'objet MA.FAC.011 : d'une part, une déclaration de P._____ datée du 19 mars 1998, remettant en consignation plusieurs biens et faisant part d'une provenance lucernoise ; d'autre part, une facture de P._____ du 14 juillet 2016 afférente à trois objets, évoquant cette fois-ci une provenance tessinoise (cf. dossier OFDF acte 82.f). Questionné à cet égard, P._____ a confirmé – bien qu'il ait exprimé certains doutes – avoir vendu l'objet en question. Il a cependant concédé avoir « sans doute inventé la provenance » de l'objet (cf. dossier OFDF acte 82.e Q683-702). La crédibilité des écrits évoqués ci-avant doit dès lors être fortement relativisée. Cela étant, hormis ces documents, aucune preuve attestant de la présence de l'objet en Suisse avant son acquisition en 2016 n'a été offerte. Le Tribunal est d'avis que ces circonstances troubles doivent être retenues au détriment des recourants. L'objet doit ainsi être considéré comme ayant été importé en fraude durant la période sous examen. Quant à la valeur retenue par l'autorité inférieure, elle correspond au montant d'acquisition indiqué dans Y._____ et n'est donc pas critiquable.

10.3.13 Il ressort enfin de la base de données Y._____ que deux objets ont été achetés à Q._____ GmbH, à (...).

Réf. Y._____	Acquisition	Fournisseur	Valeur (fr)	
			Y._____	Douanes
RDF.VA.007	17.12.2014	Q._____ GmbH	18'606	Ibid.
RDF.VA.008	17.12.2014	Q._____ GmbH	32'250	Ibid.

Une facture du 17 décembre 2014 à l'adresse de R._____, un employé des recourants, a été découverte dans Y._____ – l'enregistrement précisant du reste que l'acquisition s'est faite par l'entremise de ce dernier (dossier OFDF actes 83.d et 84.d). Il apparaît ainsi que les objets ont été importés en Suisse à la fin de l'année 2014. Les recourants ne produisent

aucune preuve de leur mise en libre pratique, de sorte que l'importation est réputée avoir eu lieu en fraude. Les valeurs retenues par les douanes correspondent finalement aux montants inscrits dans Y._____, respectivement aux montants de la facture ; elles sont donc admissibles. La perception subséquente des redevances sur ces deux biens, telles que calculées par les douanes, peut dès lors être confirmée.

11.

11.1 Les recourants font encore valoir que l'assujettie 1 ne pourrait pas être recherchée s'agissant des objets non inventoriés dans Y._____ et se trouvant hors de ses locaux. En effet, elle ne répondrait pas à la définition de mandante des importations à l'égard de ces biens, qui relèveraient du patrimoine de l'assujetti 2 et non pas de ses activités commerciales. L'assujettissement du recourant 2 n'est en revanche pas contesté.

11.2 Le Tribunal rappelle que le cercle des débiteurs de la dette douanière défini à l'art. 70 al. 2 LD doit être interprété de manière large, toute personne physique ou morale pour le compte de laquelle les marchandises sont importées revêtant cette qualité (cf. consid. 5.4 *supra*). A l'évidence, la recourante 1 rentre dans cette définition extensive. Administrée par l'assujetti 2 dans le but de pratiquer le commerce d'objets d'art (cf. consid. A *supra*), elle répond manifestement à la qualité de mandante de l'importation des objets archéologiques examinés dans le présent arrêt. Elle ne revêt certes pas cette qualité pour des biens relevant de la fortune privée de son administrateur. Il est cependant impossible de séparer le patrimoine commercial de l'intéressée des avoirs personnels de l'assujetti 2, les recourants n'ayant produit aucune preuve (par exemple une déclaration fiscale) permettant de se prêter à cet exercice. L'assujettissement de la recourante 1 sur l'ensemble des objets concernés par les décisions attaquées ne fait dès lors aucun doute. Quant à l'assujettissement du recourant 2 – qui n'est pas contesté – il a été confirmé par le Tribunal de céans dans une cause connexe, à laquelle il peut être renvoyé (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]).

11.3 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*).

12.

Sur le vu de tout ce qui précède, il apparaît que l'impôt sur les importations doit être perçu sur les biens archéologiques concernés par les décisions entreprises, à l'exception de l'objet INV.YNCI.055 (montant de 1'375.85 francs de TVA en faveur des recourants ; cf. consid. 9.3.2 *supra*), et que les recourants répondent solidairement du paiement de celui-ci. Le montant des redevances doit en outre être légèrement réduit pour tenir compte des rectifications apportées à la taxation du bien INV.WH.065 (montant de 12'000 francs de TVA en faveur des recourants ; cf. consid. 9.3.3 *supra*).

Partant, il y a lieu d'admettre très partiellement les recours et de réformer les décisions attaquées de sorte à réduire le montant des redevances dues à 1'433'008.20 francs ($[1'446'384.05 - 1'375.85 - 12'000]$, plus intérêts moratoires, lesquels seront à recalculer par l'autorité inférieure en tenant compte de la réduction intervenue du montant des redevances dues).

13.

13.1 Les conclusions du recours étant largement rejetées, il y a lieu de mettre les frais de procédure, fixés à 18'000 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 de 18'000 francs.

13.2 Les recourants n'obtenant que très partiellement gain de cause, il n'y a pas lieu de leur allouer des dépens (art. 64 al. 1 PA à contrario 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 très partiellement admis, en ce sens que le montant des redevances non perçues dues par les recourants est ramené à 1'433'008.20 francs, plus intérêts moratoires.

2.

Les frais de procédure, fixés à 18'000 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 :