



Cour I
A-2332/2019

Arrêt du 1^{er} février 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Me Thierry F. Ador,
Avocats Ador & Associés SA,
Avenue Krieg 44, Case postale 445,
1211 Genève 12,
recourant,
contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières (OFDF),**

Domaine de direction Poursuite pénale,
Taubenstrasse 16, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Douanes ; décision d'assujettissement et de perception
subséquente ; assistance judiciaire.

Faits :**A.**

A.a Le 22 septembre 2014, le véhicule Audi A4 gris immatriculé GE (...) appartenant à A._____, qui était ce jour-là passager, a été intercepté à 9h15 par une patrouille du Corps des gardes-frontière après le passage de la douane de Cara, avec à son bord des marchandises non régulièrement déclarées, acquises auprès du magasin français METRO CASH & CARRY (ci-après : METRO) à Ville-la-Grand (F). Les redevances d'entrée en jeu étaient de l'ordre de 656 fr. 50. A._____ a donné comme motif de non-déclaration son manque de connaissances de la loi. Le procès-verbal (ci-après : PV) qu'il a signé mentionnait en gras et en trois langues que « La personne assujettie à l'obligation de déclarer est informée de l'ouverture de la procédure pénale ». Une quittance pour dépôt d'espèces mentionne que A._____ s'est acquitté d'un montant de 1'200 francs au titre de dépôt en prévision d'amende au motif de la procédure pénale.

A.b Le 14 octobre 2014, la Direction d'arrondissement des douanes Genève, Section antifraude douanière, Office Genève (ci-après : DA Genève ; la Section antifraude douanière a été intégrée au 1^{er} janvier 2019 dans le Domaine de direction principale Poursuite pénale) a adressé à la Direction Nationale du renseignement et des Enquêtes Douanières française une demande d'assistance administrative internationale mutuelle en matière de douane. Par réponse du 8 décembre 2014, cette dernière a notamment livré les factures émises par le magasin METRO pour les achats effectués entre le 1^{er} janvier 2012 et le 26 octobre 2014 avec la carte établie au nom du restaurant B._____ (ci-après : le restaurant), établissement en main d'une société gérée par A._____.

A.c Par pli du 5 octobre 2015 de la DA Genève, A._____ a été convoqué pour être entendu au sens de l'art. 42 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) dans le cadre d'une instruction douanière le concernant. Par téléphone du 7 octobre 2015, A._____ a communiqué sa stupéfaction au sujet de cette convocation, croyant l'affaire réglée par le paiement de l'amende de 1'200 francs et précisant que le contrôle du 22 septembre 2014 sanctionnant son unique écart aux prescriptions douanières lui avait servi de leçon. Il a précisé que le restaurant était en train d'être vendu et qu'il travaillait depuis quelques mois dans un autre établissement. Son interlocuteur à la DA Genève lui a expliqué que la somme de 1'200 francs ne constituait qu'un dépôt.

A.d Le procès-verbal d'interrogatoire du 12 octobre 2015, paraphé et signé par A. _____, laisse apparaître que celui-ci a été entendu à titre d'inculpé au sujet des événements du 22 septembre 2014 et plus largement au sujet de divers passages à la frontière entre 2012 et 2014 de marchandises acquises auprès du magasin METRO. En préambule, il a été, d'une part, informé qu'une enquête relevant du droit pénal pour infractions à la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0) ainsi qu'à la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) était introduite à son encontre, et, d'autre part, rendu attentif au fait qu'il avait le droit de refuser de déposer et de collaborer dans la procédure, tout en étant néanmoins invité à s'expliquer et à énoncer les faits et preuves à sa décharge. Son droit à faire appel à un défenseur à tout stade de la procédure lui a également été signifié.

Après avoir tenté de minimiser les faits, A. _____, à l'évocation des factures obtenues par le biais de l'assistance, les a reconnus précisant que l'essentiel de la marchandise était destiné à son restaurant, géré par la société genevoise C. _____ Sàrl (ci-après : aussi la société), dont il était alors associé gérant, mais qu'il avait aussi parfois procédé à des achats à titre privé, lesquels étaient facilement identifiables. Il a accepté le tableau récapitulatif de toutes les marchandises qu'il avait importées illégalement. Il a pris note que ces infractions étaient punissables et que de surcroît les redevances grevant les importations étaient dues immédiatement, avec un intérêt moratoire. Informé que la société C. _____ Sàrl était également co-assujettie, il a rappelé en substance que la société avait été vendue et qu'il ne voulait pas que les nouveaux propriétaires soient assujettis. Les enquêteurs l'ont encore informé qu'en application de l'art. 8 DPA qui dicte que si l'amende envisagée dépasse les 5'000 francs, la situation personnelle et financière de l'inculpé devait être prise en compte, un formulaire à compléter lui parviendrait afin de l'établir. Ce qui fut fait le 20 octobre suivant (svt). Ce formulaire réitérait notamment l'information selon laquelle l'inculpé avait le droit de garder le silence, que ses déclarations pourraient être utilisées comme preuve et qu'il avait le droit de se faire assister par un avocat.

B.

B.a Le 27 novembre 2015, la DA Genève a dressé à la charge de A. _____ un PV final (art. 61 DPA) retenant des infractions à la LD, à la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur l'imposition de la bière [LIB, RS 641.411], à la loi fédérale du 21 juin 1932 sur l'alcool [LAlc, RS 680] et à la LTVA pour l'introduction sur le territoire suisse entre janvier 2012 et septembre 2014 de diverses marchandises (denrées alimentaires) avant tout destinées au

restaurant. Le tableau des marchandises et le calcul des redevances avaient été adaptés suite aux renseignements donnés par A. _____ lors de son audition afin de distinguer les denrées à usage privé de celles destinées au restaurant.

L'ensemble de ces marchandises représentaient des redevances de 58'876 francs (droit de douane 54'219 fr. 60 ; droit d'entrée [marchandises privées] 566 fr. 25 et TVA 4'090 fr. 15).

Des explications annexées au PV final précisait que les contestations devaient être adressées dans un délai de 10 jours à la DA Genève. A défaut d'un exemplaire contre-signé par A. _____ ou d'une réponse de sa part dans ce délai, la procédure pénale suivrait son cours.

B.b Du fait des infractions consignées dans le PV final, la DA Genève, se fondant sur les articles 12 al. 2 DPA, 70 LD et 51 LTVA, a prononcé le même jour une « Décision d'assujettissement à la prestation », de laquelle il ressort que A. _____ est personnellement assujetti à la prestation pour un montant avec intérêt de 60'684 fr. 35.

La société C. _____ Sàrl a été déclarée solidairement assujettie au paiement de la somme de 59'628 fr. 60 par décision du même jour (« Décision de perception subséquente »), avec précision que le montant total n'était dû qu'une seule fois, le montant devant être acquitté dans les 10 jours.

B.c Les voies de droit pour ces deux décisions indiquaient un délai de 30 jours auprès de l'Administration fédérale des douanes (ci-après : AFD ; a été rebaptisé Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF] au 1^{er} janvier 2022), Direction générale des douanes (ci-après : DGD), à Berne.

C.

C.a Par écriture du 10 décembre 2015, complétée le 18 janvier 2015 (recte : 2016) après examen du dossier, A. _____ et C. _____ Sàrl, agissant par un avocat commun, ont contesté auprès de la DGD à Berne, la décision d'assujettissement, respectivement la décision de perception subséquente, ainsi que le procès-verbal final, tous datés du 27 novembre 2015.

Le mémoire complémentaire du 18 janvier 2016 se référait toutefois, dans la partie « Recevabilité », uniquement à la décision d'assujettissement et à

la décision de perception subséquente (à l'exclusion du procès-verbal final), qualifiées dans ledit mémoire de décisions au sens de l'art. 44 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) et contestables auprès de la DGD selon l'art. 116 LD (mémoire p. 6 s.). En substance, les recourants se plaignaient d'une violation du droit à un défenseur d'office selon l'art. 33 DPA, en lien avec l'interrogatoire du 12 octobre 2015.

C.b Dans sa prise de position du 19 février 2016, la DA Genève a réfuté les griefs des recourants arguant que vu la simplicité des faits reprochés au recourant et sa formation, la situation juridique ne pouvait être qualifiée de complexe nécessitant la présence d'un avocat.

C.c En réponse au pli de la DGD du 10 mars 2016 invitant les recourants à s'acquitter d'une avance de frais de 3'300 francs et à justifier les pouvoirs de représentation de la société C._____ Sàrl qui avait été cédée entre temps, A._____, par son avocat, a sollicité le 28 avril 2016 l'octroi de l'assistance judiciaire totale au sens de l'art. 65 PA.

Par lettre du 6 juin 2016, le conseil de A._____ a informé la DGD que la défense des intérêts de la société était désormais assurée par un autre avocat.

C.d Par décision du 10 mars 2017, la DGD a rejeté la demande d'assistance judiciaire, sans percevoir de frais et sans examiner l'indigence prétendue de A._____, estimant que le recours était de toute façon dénué de chance de succès. Elle a invité A._____ à s'acquitter d'une avance de frais de 3'000 francs.

C.e Par acte du 28 avril 2017, A._____ a entrepris cette décision par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF), concluant à son annulation et à l'octroi de l'assistance judiciaire totale avec nomination de son conseil actuel comme avocat d'office.

Après avoir procédé aux échanges d'écritures, le Tribunal, par arrêt du 16 juillet 2018, a en substance rejeté le recours, sans percevoir de frais, au motif que la condition de l'indigence n'était pas satisfaite. Le TAF n'a en particulier pas retenu le poste « autres dépenses mensuelles » indiquant un montant de 2'700 francs sans justificatifs (cf. arrêt du TAF A-2482/2017 du 16 juillet 2018 consid. 6.2.3.3).

C.f A la suite de cet arrêt, A. _____, par l'entremise de son conseil, a déposé une nouvelle demande d'assistance judiciaire auprès de la DGD en date du 14 septembre 2018 « dûment complétée et prenant en compte les critiques se trouvant dans le jugement du 16 juillet 2018 ».

C.g Par décision du 18 mars 2019, la DGD (ci-après : aussi autorité inférieure) a rejeté tant le recours du 10 décembre 2015 que la nouvelle demande d'assistance judiciaire, estimant que vu l'issue du litige, il était justifié et opportun de statuer simultanément sur ces deux points.

En substance, l'autorité inférieure distinguait la procédure de perception subséquente régie par la PA de la procédure pénale soumise au DPA, le grief tiré de l'absence d'un conseil en application de l'art. 33 al. 1 let. a DPA n'étant pas recevable dans le cadre de la première. Par surabondance, l'autorité inférieure a toutefois relevé que même au titre du DPA, l'intervention d'un avocat ne se justifiait pas dans la présente cause. Elle a refusé l'assistance judiciaire au sens de l'art. 65 PA en raison de l'absence de chances de succès du recours, émettant cependant des doutes sur l'indigence prétendue du recourant qui par ailleurs ne fait pas mention du sort de la somme qu'il a retirée de la vente de sa société.

C.h Le même jour, la DGD a notifié à A. _____ un mandat de répression pour soustraction douanière, soustraction de l'impôt sur la bière, soustraction des droits de monopole et soustraction de l'impôt sur les importations, lui infligeant une amende de 18'000 francs, retenant comme base de calcul un montant total de redevances d'entrée de 54'785 fr. 85, additionnée de 1'900 francs d'émolument de décision.

D.

D.a Par acte du 13 mai 2019, A. _____ (ci-après : le recourant), dûment représenté, interjette recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision de l'autorité inférieure du 18 mars 2019 confirmant son assujettissement et le montant de la perception subséquente, décision dont il demande en substance principalement l'annulation concluant à ce que l'assistance judiciaire gratuite lui soit octroyée dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure avec nomination de son conseil comme avocat d'office et au constat qu'il a été privé à tort de la présence d'un avocat lors des interpellations. Le recourant requiert également le bénéfice de l'assistance judiciaire pour la procédure devant le TAF.

A l'appui de ses conclusions, il se plaint en substance d'une violation du droit à l'assistance judiciaire et à un avocat d'office. Il soutient que, comme

les chances de succès du recours – l'une des conditions pour l'octroi de l'assistance judiciaire – n'ont pas à être évaluées dans les procédures pénales, cette condition ne s'applique pas en l'espèce vu l'aspect pénal de la procédure d'assujettissement. Il se prévaut également des conséquences professionnelles de l'amende prononcée dans le cadre du mandat de répression, lui-même fondé sur la décision querellée.

Dans sa réponse du 20 juin 2019, l'autorité inférieure maintient intégralement sa position et conclut au rejet du recours.

D.b Par pli séparé du même jour adressé à la DGD, le requérant s'est également opposé au mandat de répression du 18 mars 2019, requérant également l'assistance judiciaire dans cette procédure. Il a conclu à l'annulation de l'entier de la procédure au motif qu'il aurait été privé à tort de la présence d'un avocat lors des interpellations et demande que le mandat de répression soit modifié dans le sens que l'amende n'excède pas 4'999 francs.

D.c Par décision incidente du 29 août 2019, le TAF rejette la requête d'assistance judiciaire au motif principal que le requérant n'a pas prouvé son indigence. Par surabondance, le Tribunal observe également que, sur la base d'un examen sommaire du dossier, les chances de succès du recours apparaissent relativement faibles.

D.d Par décision du 17 septembre 2019, l'AFD refuse la demande d'assistance judiciaire fondée sur l'art. 33 al. 2 DPA et rejette l'opposition au mandat de répression du requérant.

Par pli du 30 septembre 2019, le requérant sollicite le jugement de sa cause par un Tribunal conformément à l'art. 72 DPA.

D.e Accusant réception de cette requête, l'AFD répond en substance le 4 octobre 2019 qu'il paraît judicieux d'attendre l'issue définitive de la procédure administrative avant de poursuivre la procédure pénale administrative, la décision encore à rendre par le juge fiscal ne pouvant que bénéficier au travail de l'autorité judiciaire pénale.

D.f Après s'être acquitté de l'avance sur les frais de la procédure devant le TAF, le requérant, par réplique du 14 novembre 2019, persiste dans ses conclusions. Afin de démontrer que les procédures pénales et administratives sont intimement liées, il produit le courrier de l'AFD du 4 octobre 2019.

D.g Invitée à dupliquer, l'autorité inférieure réagit le 21 janvier 2020, hors du délai imparti, indiquant renoncer à le faire tout en précisant que ce sont des raisons purement pragmatiques qui ont différé la transmission du dossier à l'autorité judiciaire compétente.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître des recours contre les décisions rendues par la DGD (cf. art. 33 let. d LTAF), laquelle représente l'OFDF devant le TAF et devant le Tribunal fédéral (ci-après : le TF ; cf. art. 116 al. 2 LD).

1.2 Il ressort de l'art. 3 let. e PA que cette loi ne s'applique pas à la procédure de taxation douanière. Cette réserve ne concerne toutefois que la procédure de taxation douanière initiale (*der eigentlichen Veranlagungsverfügungen* ; MARTIN KOCHER, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, art. 116 ZG N 12), à l'exclusion des voies de droit (KOCHER, op. cit., art. 116 ZG N 10 ; NADINE MAYHALL, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2^e éd. 2016, art. 2 N 8), parmi lesquelles on compte aussi les voies internes à l'Administration (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-6843/2018 du 23 décembre 2020 consid. 1.2, A-3371/2017 du 28 octobre 2020 consid. 1.2).

1.3 La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est ainsi régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; voir également art. 116 al. 4 LD) et sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA qui mentionne cependant des principes appliqués de toute manière par le Tribunal de céans (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2521/2019 du 1^{er} novembre 2021 consid. 2.2).

1.4 La décision attaquée, datée du 18 mars 2019, a été notifiée le 27 mars 2019. Compte tenu des fêtes judiciaires de Pâques (art. 22a al. 1 let. a PA), le recours, déposé le 13 mai 2019 (cf. art. 20 al. 3 PA), est intervenu dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Déposé en les formes requises (art. 52 PA) par le destinataire de la décision litigieuse, lequel

possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites sous réserve de ce qui suit au consid. 3.3.

2.

2.1 Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b) et l'inopportunité (let. c).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits, en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 al. 1 PA). Partant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2014/24 consid. 2.2; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2013, ch. 1135 s.).

3.

3.1 Le recourant distingue dans son écriture de recours la « décision incidente de refus d'assistance judiciaire » et « la décision d'assujettissement à la prestation ». Il conclut à l'annulation de la première et à ce que lui soit octroyé l'assistance judiciaire gratuite devant l'autorité inférieure avec la nomination de son Conseil comme avocat d'office. Il conclut également à l'annulation de la deuxième, puis au constat qu'il a été privé à tort de la présence d'un avocat lors des interpellations et au prononcé de l'annulation de la présente procédure, pièces et documents.

3.2 Le Tribunal observe que la décision du 18 mars 2019 dont est recours est une décision finale et non incidente. En effet, saisie d'une demande d'assistance judiciaire dans le cadre d'un recours, l'autorité doit en principe se prononcer de manière séparée par une décision susceptible de recours aux conditions de l'art. 46 PA. Elle peut toutefois également, lorsque les circonstances le justifient, trancher la question en même temps que la

décision qui statue sur le fond, ce qu'elle a fait *in casu*, après avoir rejeté une première demande par décision incidente. Dans cette décision finale, l'autorité inférieure a, d'une part, rejeté la demande d'assistance judiciaire pour la procédure devant elle et, d'autre part, rejeté le recours contre les décisions d'assujettissement et de perception subséquente. L'objet du litige – qui est circonscrit par les conclusions de la partie recourante – se confond donc en l'espèce avec celui de la contestation, lequel est défini par la décision litigieuse (pour ces questions, parmi d'autres : cf. ATF 144 II 356 consid. 4.3).

3.3 Dans ce contexte, la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit *constaté* qu'il a droit à un avocat dès le début de la procédure est, en tant que telle, irrecevable. En effet, la procédure en constatation de droit, prévue par l'art. 25 PA, est subordonnée à la preuve par le requérant d'un intérêt digne de protection. Outre qu'il doit être particulier, direct et actuel, cet intérêt digne de protection – qui peut-être de droit ou de fait – n'existe que pour autant qu'il ne puisse être préservé de manière aussi efficace au moyen d'une décision formatrice (subsidiarité de la décision de constatation, cf. parmi d'autres ATF 141 II 113 consid. 1.7, 137 II 199 consid. 6.5 ; 135 III 378 consid. 2.2 ; ATAF 2015/35 consid. 2.2.2). En l'espèce, l'autorité inférieure a rejeté par une décision formatrice le grief du recourant tendant à ce que la procédure soit annulée au motif qu'il n'aurait pas bénéficié de l'assistance d'un avocat dès le début de la procédure. Saisie d'un recours, c'est donc par un jugement formateur que la Cour de céans se prononcera sur le bien-fondé du rejet de ce grief.

3.4 Le litige porte ainsi sur la décision sur recours confirmant l'assujettissement et la perception subséquente de redevances douanières et de la TVA à l'importation pour un montant total de 60'684 fr. 35, établie sur la base des déclarations du recourant lors de son audition du 12 octobre 2015. Le seul grief que fait valoir à cet égard celui-ci est d'ordre procédural puisqu'il prétend qu'il a été privé à tort de l'assistance d'un avocat. C'est ce qu'il s'agit d'examiner en même temps que le refus de l'assistance judiciaire pour la procédure devant l'autorité inférieure (cf. consid. 5 et 6 *infra*), les deux questions étant étroitement liées. Avant cela, et quand bien même la Cour de céans l'a déjà fait dans l'arrêt précédant qui rejetait le recours contre la décision incidente de l'autorité inférieure au sujet du premier refus d'octroi de l'assistance judiciaire (cf. consid. C.e *supra*) et l'a répété dans la décision incidente rejetant la demande d'assistance pour la présente procédure devant elle (cf. consid. D.c *supra*), il y a lieu d'exposer encore une fois les règles qui régissent la procédure fiscale en les distinguant de la procédure pénale

administrative (cf. consid. 4.1 à 4.2 *infra*) en précisant la portée 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, en vigueur pour la Suisse depuis le 28 novembre 1974) dans ce contexte (cf. consid. 4.3 *infra*).

4.

4.1 Dans le cadre d'une procédure de droit pénal fiscal se posent plusieurs questions. Il s'agit de déterminer, d'une part, s'il y a lieu de percevoir une redevance due mais qui n'a pas été acquittée en raison d'une infraction et, d'autre part, s'il faut prononcer une sanction pénale à l'encontre de la ou des personnes responsables de cette infraction. A cet égard, il faut aussi choisir si ces deux questions vont être tranchées dans la même procédure ou dans deux procédures distinctes et, cas échéant, quels sont les liens entre ces deux procédures et les décisions qui vont les clore. Depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1975 de la DPA, la question de la perception (ou de la restitution) subséquente est confiée aux organes chargés de l'administration de la justice publique (Organen der Öffentlichen Rechtspflege). Il est prévu que la procédure administrative contentieuse précède la procédure pénale. Cela s'explique notamment en droit pénal fiscal par le fait que le montant de l'amende est fixé en fonction du résultat (Erfolgsstrafrecht ; cf. par exemple : art. 118 al. 1 LD, art. 35 al. 1 LIB, art. 52 al. 1 LAlc, voir ég. art. art. 85 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 2000 1300]). La sanction est donc largement influencée par l'étendue de l'impôt éludé. En conséquence, il est nécessaire de suivre un certain ordre dans les procédures et d'attendre l'entrée en force de la décision fiscale pour poursuivre la procédure pénale. L'autorité administrative fédérale statuant sur l'infraction est liée par la décision administrative fiscale des organes chargés de l'administration de la justice publique, comme l'est également le juge pénal, à moins, pour ce dernier, d'une violation manifeste de la loi ou d'un abus du pouvoir d'appréciation. Ce système se déduit des art. 63 al. 1 à 3, 69 al. 2, 73 al. 1 dernière phrase et 77 al. 4 DPA (cf. ANDRÉ HAIBÖCK, in : FRANK ET AL. [éd.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [ci-après : BSK VStrR], Art. 63 N 1 à 3 et les réf. citées ; VALÉRIE PARIS, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], Art. 105 N 2). Il est en contradiction avec la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0), qui prévoit l'application d'un droit pénal fondé sur la culpabilité (Schuldstrafrecht) également dans le domaine des simples contraventions (cf. art 104 CP ; toutefois : art. 8 DPA en relation avec l'art. 333 al. 5 CP).

Cela étant, l'art. 2 DPA réserve l'application des dispositions générales du CP aux actes réprimés par la législation fédérale pour autant que la DPA ou une loi administrative spéciale n'en dispose autrement.

4.2 La LTVA est à cet égard une loi administrative spéciale. Lors de sa révision entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, le Parlement – s'éloignant à cet égard considérablement de la proposition du Conseil fédéral – a adopté d'importantes réformes du titre 6 relatif aux dispositions pénales sous l'impulsion de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (cf. ci-après : la CER-N ; sur toute cette question : PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts – Erläuterung der vom Nationalrat vorgenommenen Anpassungen, L'Expert-Comptable Suisse [ECS] 6-7/09, p. 492–498).

4.2.1 En effet, celle-ci n'appréciait guère le système précité des séquences procédurales induit par l'impact sur la sanction pénale du montant de la perception subséquente. Observant que cette solution conduisait à un dilemme entre, d'une part, l'obligation de l'assujetti tenu à collaborer dans la procédure fiscale (art. 68, 73 et 78 LTVA) et, d'autre part, son droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination dans la procédure pénale fiscale (*nemo tenetur se ipsum accusare*, qui se déduit de l'art 6 CEDH [cf. consid. 4.3.1 *infra*], cf. notamment : ATF 144 I 126 consid. 4.1 in fine, 142 IV 207 consid. 8), les Chambres fédérales ont décidé de s'en écarter en matière de TVA, amorçant un passage au droit pénal fondé sur la culpabilité (cf. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 11 N 8 ss). Ainsi, d'une part, afin de supprimer toute référence à une disposition prévoyant que la question fiscale préalable doit être tranchée avant de pouvoir continuer la procédure pénale fiscale, l'art. 103 al. 1 LTVA prévoit que la DPA est applicable à la poursuite pénale, à l'exception des art. 63 al. 1 et 2, 69 al. 2, 73 al. 1, dernière phrase et 77 al. 4 (cf. PARIS, op. cit., art. 103 N 2 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., § 11 N 125). D'autre part, l'art. 104 LTVA introduit des garanties de procédure allant au-delà de la protection du droit de ne pas s'auto-incriminer, dans la mesure où l'al. 3 dispose que les renseignements fournis par le prévenu dans le cadre des arts. 68, 73 ou 78 LTVA peuvent être utilisés dans la procédure pénale uniquement si le prévenu y a consenti (cf. PARIS, op. cit., art. 104 N 7 in fine).

Le législateur laisse donc le choix de l'ordre des procédures à l'administration, laquelle peut donc très bien les mener en parallèle.

4.2.2 La compétence de poursuivre les infractions en matière de TVA sur les importations incombe à l'AFD (cf. art. 103 al. 2 TVA) qui est également compétente pour juger des infractions à d'autres lois fédérales renvoyant à la DPA (cf. notamment : art. 128 al. 2 LD, art. 42 al. 2 LIB, art. 59 al. 2 LAIc). Dès lors, l'art. 103 al. 5 LTVA prévoit que les exceptions à la DPA prévues à l'art. 103 al. 1 LTVA (cf. consid. 4.2.1 *supra*) s'appliquent à toutes les infractions poursuivies par l'AFD, une limitation dans ce contexte uniquement à la TVA n'étant pas réalisable en pratique (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., § 11 N 131). Il s'ensuit que plus aucune disposition n'impose expressément l'ordre des procédures lors de la poursuite d'infractions douanières dès qu'est également en jeu – comme en l'espèce – l'impôt sur les importations.

4.2.3 En revanche, les garanties de l'art. 104 al. 3 LTVA (cf. consid. 4.2.1 *supra*) ne doivent être respectées lors d'infractions en matière d'impôt sur les importations poursuivies par l'AFD que pour autant que les renseignements au sujet de cet impôt aient été obtenus par le biais des art. 68 et 73 LTVA, applicables par analogie selon l'art. 62 al. 2 LTVA. Cela signifie que hormis ces cas de figure, les procédures pénales fiscales menées par l'AFD sont soumises aux garanties usuelles concernant le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination telles qu'elles ressortent de l'art. 6 CEDH et de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. PARIS, op. cit., art. 104 N 8).

4.3

4.3.1 L'art. 6 par. 1 CEDH garantit à toute personne le droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. L'art. 6 par. 2 CEDH consacre le principe de la présomption d'innocence. L'art. 6 par. 3 CEDH énumère les droits de tout accusé. Bien qu'il ne soit pas spécifiquement mentionné, le droit de garder le silence et de ne pas s'auto-incriminer fait partie du standard international généralement reconnu d'un procès équitable au sens de l'art. 6 CEDH. Ce droit – rattaché à la présomption d'innocence – vise à protéger l'accusé de toute pression. Il revient en effet à l'accusation d'apporter les preuves nécessaires sans pouvoir recourir à des preuves obtenues contre la volonté du prévenu par une contrainte injustifiée. Le droit de se taire n'est cependant pas un droit absolu. Il peut être restreint, dans les limites de la proportionnalité, pour autant que son noyau dur reste intact (cf. notamment ATF 147 I 57 consid. 5.1 ; MEYER-LADEWIG/HARRENDORF/KÖNIG, in :

Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [éd.], EMRK, Europäische Menschenrechtskonvention, Handkommentar, 4^e éd. 2017, Art. 6 N 131).

4.3.2 Selon la jurisprudence, la notion de « caractère civil » de l'art. 6 par. 1 CEDH ne vise pas uniquement les contestations de droit privé au sens étroit, mais aussi les actes administratifs adoptés par une autorité dans l'exercice de la puissance publique, pour autant qu'ils produisent un effet déterminant sur des droits de caractère civil (cf. ATF 147 I 153 consid. 3.4.1, 144 I 340 consid. 3.3.4, 137 I 371 consid. 1.3.1, 134 I 140 consid. 5.2). Cette disposition ne trouve pas application dans les procédures fiscales (la Cour européenne des droits de l'homme [CourEDH] parle d'« obligations fiscales », de « procédures fiscales » ou de « matière fiscale », cf. arrêts de la CourEDH *Chambaz contre Suisse* du 5 juillet 2012, 11663/04 § 38, *Ferrazzini contre Italie* du 12 juillet 2001, 44759/98, Recueil CourEDH 2001-VII p. 327 § 25 ss, *Bendenoun contre France* du 24 février 1994, 12547/86 § 44 ss) qui n'ont pas un caractère pénal (ATF 147 I 53 consid. 3.4.2, 144 I 340 consid. 3.3.5, 140 I 68 consid. 9.2, 132 I 140 consid. 2.1). Les procédures en rappel d'impôt n'y sont donc pas soumises (ATF 140 I 68 consid. 9.2 ; arrêts du TF 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2, 2P.4/2007 du 23 août 2007 consid. 4.2, 2A.480/2005 du 23 février 2006 consid. 2.2). L'obligation de s'acquitter d'un impôt ou de redevances d'entrée sans caractère punitif ne constitue donc pas une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH (arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 4.2 [non publié aux ATF 140 II 194], 2A.580/2003 du 10 mai 2003 consid. 2.3).

En revanche, la procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (cf. notamment : ATF 140 I 68 consid. 9.2, 138 IV 47 consid. 2.6.1, arrêts du TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 4.1.1, 2C_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 12.1).

4.3.3 C'est le lieu de préciser que l'obligation légale de fournir des informations exigées par un organe administratif n'est pas en soi contraire à l'article 6 CEDH (cf. arrêts de la CourEDH *I.J.L. et autres contre Royaume-Uni* du 19 septembre 2000, 29522/95, 30056/96 et 30574/96, Recueil CourEDH 2000-IX § 100, *Saunders contre Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, 19187/91, Recueil CourEDH 1996-V § 67, décision de la CourEDH *Allen contre Royaume-Uni* du 10 septembre 2002, 76574/01, Recueil CourEDH 2002-VIII § 1 qui précise, au sujet du requérant qui était poursuivi pour avoir fait une fausse déclaration fiscale, que « le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination ne confère pas une immunité

générale quant aux actes motivés par la volonté d'échapper à un contrôle fiscal »). Ainsi, le fait de devoir collaborer dans une procédure administrative conduisant par la suite à une procédure pénale fondée sur les informations fournies dans la phase administrative n'enfreint pas ipso facto le droit à ne pas s'auto-incriminer.

4.3.4 Toutefois, il peut arriver que des droits garantis par l'art. 6 par. 1 CEDH applicables aux procédures pénales fiscales débordent le seul cadre pénal et interagissent avec les procédures purement fiscales. La CourEDH l'admet lorsque des éléments portant sur l'imposition proprement dite (exorbitante au champ de l'art. 6 CEDH) et des éléments liés au contentieux des pénalités fiscales (attribués au volet pénal de l'art. 6 CEDH) se trouvent combinés dans une même instance et qu'il est impossible de distinguer les phases d'une procédure qui portent sur une « accusation en matière pénale » de celles ayant un autre objet, ce qui peut justifier d'examiner l'ensemble de la problématique sous l'angle de l'art. 6 CEDH (cf. arrêt de la CourEDH *Jussila contre Finlande* du 23 novembre 2006, Grande Chambre 73053/01, Recueil CourEDH 2006–XIV § 45). Une violation de l'art. 6 CEDH a été retenue dans les situations où les autorités ont fait pression sur le prévenu en lui infligeant des amendes pour violation d'obligations de procédure afin qu'il leur soumette des documents concernant son revenu et sa fortune, lesquels auraient été susceptibles de l'incriminer pour l'infraction de soustraction d'impôt (cf. arrêts de la CourEDH *Chambaz* § 53 s., *J.B. contre Suisse* du 3 mai 2001, 31827/96, Recueil 2001-III § 66).

4.3.5 Cela étant, confirmant la non-application de l'art. 6 CEDH aux procédures fiscales, le TF, rappelant la jurisprudence de la CourEDH précitée, a relevé que si les procédures en rappel d'impôt (pour les impôts directs ; pour les impôts indirects, on parle plutôt de perception subséquente ou de reprise d'impôt) et celles relatives à la soustraction fiscale procèdent indéniablement d'un même complexe de faits et sont souvent menées en parallèle, elles donnent lieu à des décisions distinctes qui peuvent être dissociées sans difficulté (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.2 ; arrêt du TF 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 6.5.2).

4.4 En effet, la décision d'assujettissement à la prestation au sens de l'art. 12 DPA, comme le rappel d'impôt, arrête un montant d'impôt qui n'a pas été perçu. Il ne s'agit pas d'une majoration des contributions visant pour l'essentiel à punir la personne pour empêcher la réitération des agissements incriminés et pouvant, selon la jurisprudence de la CourEDH

précitée, conduire à la qualification de la cause en « accusation en matière pénale » (cf. PARIS, op. cit. art. 103 N 4).

En vertu de l'art. 12 al. 1 DPA, une contribution soustraite peut être perçue après coup ou restituée alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. La créance de perception subséquente est fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. L'obligation de fournir la prestation due ne dépend pas de la procédure pénale, ni d'une faute ou d'une éventuelle responsabilité pénale. Certes l'art. 12 DPA figure dans une loi pénale, mais il trouve également application en droit douanier. Cette disposition est une norme fiscale (normale) ([normale] Abgabenorm), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative et non dans une procédure pénale administrative. Il existe donc une différence claire entre, d'une part, la procédure administrative tendant à la détermination de la prestation ou de la restitution due, conformément à l'art. 12 al. 1 et 2 DPA et, d'autre part, la procédure pénale relative à la soustraction fiscale (cf. notamment : arrêt du TAF A-5306/2019 du 24 novembre 2021 consid. 5.5.4 et les réf. citées).

4.5 En guise de conclusion intermédiaire, on peut donc retenir que l'AFD est habilitée à traiter aussi bien le volet administratif (cf. art. 1 let. c et d, 90 al. 1 et 94 LD, art. 62 al. 1 LTVA, art. 5 LIB et 34 al. 1 LAIc) que le volet pénal (cf. consid. 4.2.2 *supra*), dans l'ordre qui lui convient. Ce ne sont toutefois pas les mêmes dispositions procédurales qui s'appliquent à chacun des deux volets. En effet, le premier sera régi par la PA, tout comme la procédure de recours devant le Tribunal de céans, alors que c'est la DPA qui gouverne le volet pénal, qui est le seul à être soumis aux garanties de l'art. 6 CEDH.

5.

5.1 En vertu de l'art. 6 par. 3 let. c CEDH, tout accusé a droit à « se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent. » Cette garantie constitue un aspect particulier du droit au procès équitable au sens de l'art. 6 par. 1 CEDH. Elle confère à l'accusé le droit de bénéficier de l'assistance d'un avocat dès les premiers stades des interrogatoires de police, sauf à démontrer, à la lumière des circonstances particulières de l'espèce, qu'il existe des raisons impérieuses de restreindre ce droit. Même dans ce dernier cas, pareille restriction ne doit pas indûment porter atteinte aux droits de l'accusé découlant de l'art. 6 CEDH. Il est en principe porté une atteinte irrémédiable aux droits de la

défense lorsque des déclarations incriminantes, faites lors d'un interrogatoire de police subi sans assistance possible d'un avocat, sont utilisées pour fonder une condamnation (cf. parmi d'autres : ATF 138 I 97 consid. 4.4.1).

5.2 Aux termes de l'art. 29 al. 3 Cst., toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit, à moins que sa cause ne paraisse dépourvue de toute chance de succès, à l'assistance judiciaire gratuite. Elle a en outre droit à l'assistance gratuite d'un défenseur, dans la mesure où la sauvegarde de ses droits le requiert. Ce droit constitutionnel à l'assistance judiciaire gratuite existe pour toute procédure étatique dans laquelle le requérant est impliqué ou qui est nécessaire à la sauvegarde de ses droits. La nature de la procédure est sans importance (cf. notamment : ATF 130 I 180 consid. 2.2).

5.3 L'art. 158 du Code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP, RS 312.0) – applicable par analogie aux procédures régies par la DPA dans la mesure où celle-ci ne règle pas exhaustivement une question (cf. parmi d'autres : ATF 138 IV 246 consid. 1.2 ; arrêt du TAF A-5306/2019 du 24 novembre 2021 consid. 3.3) – consacre le droit à un « avocat de la première heure ». Aux termes de l'art. 32 al. 1 DPA, l'inculpé peut, en tout état de la cause, se pourvoir d'un défenseur. Lorsque l'inculpé n'est manifestement pas en état de se défendre lui-même et qu'il n'est pas assisté d'une autre manière, l'administration lui désigne d'office un défenseur, en tenant compte de ses vœux dans la mesure du possible, (cf. art. 33 al. 1 let. a DPA). Il en va de même si en raison de son indigence, l'inculpé ne peut se pourvoir lui-même d'un défenseur (cf. art. 33 al. 2 DPA).

5.4

5.4.1 L'art. 65 PA concrétise l'art. 29 al. 3 Cst. en matière de procédure administrative fédérale. Quand bien même cette dernière disposition prend place dans le chapitre III traitant de la procédure de recours, il est admis qu'elle s'applique à toutes les procédures administratives, contentieuses et non contentieuses (cf. ATF 134 I 166 consid. 2.2, 130 I 180 consid. 2.2 ; ATAF 2017 VI/8 consid. 3.3 ; arrêts du TAF D-4557/2020 du 24 février 2021 consid. 3.3 in fine, A-3121/2017 du 1^{er} septembre 2017 consid. 3.1, A-6903/2015 du 25 avril 2016 consid. 9.1.1 ; MARTIN KAYSER/RAHEL ALTMANN, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd. 2019, art. 65 N 4 ; MARCEL MAILLARD, in : Praxiskommentar VwVG, art. 65 N 4).

5.4.2 Le droit à l'assistance gratuite d'un défenseur est donc soumis aux conditions cumulatives que le requérant soit indigent, que sa cause ne paraisse pas dépourvue de toute chance de succès et que la sauvegarde de ses intérêts le justifie (cf. art. 65 al. 1 et al. 2 PA). Les exigences liées à chacune de ces conditions ont été largement exposées dans les considérants en droit de la décision incidente du 29 août 2019 par laquelle la Cour de céans a rejeté la requête d'assistance judiciaire du recourant pour la procédure par-devant elle. Il suffit donc d'y renvoyer (cf. consid. 2.2 à 2.4 de la décision incidente du 29 août 2019), étant rappelé toutefois que la preuve de l'indigence incombe au requérant. Ainsi, pour que l'autorité entre en matière sur la désignation d'un avocat d'office, il faut, d'une part, que l'indigence soit avérée et, d'autre part, que la cause ne soit pas d'emblée vouée à l'échec. Lorsque l'une de ces deux conditions n'est pas satisfaite, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant si la complexité des questions juridiques dicte l'assistance d'un défenseur.

6.

6.1 En l'espèce, l'autorité inférieure a rejeté dans le cadre de la procédure fiscale la demande d'assistance judiciaire pour la procédure par-devant elle au motif de l'absence de chance de succès de recours, en émettant des doutes sur l'indigence du recourant. Contestant ce prononcé, le recourant se contente de prétendre que les chances de succès du recours ne doivent pas être prises en compte dans une procédure à caractère pénal. Ce faisant, il perd de vue que la procédure fiscale de perception subséquente n'est pas une procédure pénale et que dès lors les garanties de l'art. 6 CEDH ne trouvent pas application (cf. consid. 4.3.2 *supra*). L'assistance judiciaire dans la procédure fiscale est uniquement gouvernée par l'art. 65 PA, lequel ne connaît pas l'institution de « l'avocat de la première heure » et soumet la désignation d'un défenseur à la double condition préalable que le requérant soit indigent et que sa cause ne soit pas dénuée de toute chance de succès (cf. consid. 5.4.2 *supra*).

6.2 Certes, le complexe de faits est le même pour la procédure fiscale et pour la procédure pénale ; toutefois, si ces procédures sont effectivement menées en parallèle, elles ne sont pas à ce point enchevêtrées qu'il n'est plus possible de les distinguer. En effet, chacune d'entre elles donne lieu à des décisions séparées, assorties de voies de droit différentes et soumises à des garanties singulières. Le contexte de l'espèce n'est pas similaire de ceux ayant conduit à deux reprises à la condamnation de la Suisse par la CEDH au motif qu'elle avait imposé des amendes pour manquement à satisfaire aux exigences du droit fiscal (cf. arrêts de la CourEDH *Chambaz* et *J.B.* précités, cf. consid. 4.3.4 *supra*). Les faits, outre ceux constatés lors

de l'interpellation du recourant, ont été essentiellement établis grâce aux documents obtenus dans le cadre de l'assistance administrative internationale et ont été reconnus par le recourant qui ne les conteste pas dans son écriture de recours, pas plus qu'il ne prétend avoir été contraint à collaborer.

On se trouve donc dans une pure procédure fiscale de perception subséquente ouverte à l'égard du recourant qui n'a pas respecté le principe de l'auto-déclaration sur lequel est fondé le régime douanier et en vertu duquel il aurait dû prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées soient correctement déclarées (art. 18, 21 et 25 LD). Dans ces conditions, on ne peut reprocher à l'autorité inférieure d'avoir considéré que la procédure était sans chance de succès.

6.3 Ainsi, l'octroi de l'assistance judiciaire s'appuie uniquement sur l'art. 65 PA dans la présente procédure. Aussi, le recourant n'avait pas droit à un défenseur d'office du moment que son indigence n'était pas prouvée – question sur laquelle au demeurant la Cour de céans s'est déjà penchée à deux reprises (cf. arrêt du TAF A-2482/2017 du 16 juillet 2018 et décision incidente du 29 août 2019 toute chose étant égale par ailleurs) sans que le recourant n'entreprenne les décisions prononcées à cet égard devant le TF – et que sa cause semblait dénuée de chance de succès en ce qu'elle concerne les griefs qu'il soulève pour le volet de procédure fiscale, autrement dit rien d'autre que le fait que celle-ci devrait être soumises aux garanties de l'art. 6 CEDH. En effet, le recourant ne formule aucune critique sur le fond, à savoir sur la décision d'assujettissement ou sur le calcul des redevances, ni devant l'autorité inférieure, ni devant le TAF.

Partant, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé de le mettre au bénéfice de l'assistance judiciaire totale pour la procédure par-devant elle.

6.4

6.4.1 S'agissant du grief du recourant au sujet de l'assistance d'un avocat lors de son interrogatoire du 12 octobre 2015, le Tribunal de céans observe que l'autorité administrative fédérale compétente pour poursuivre des infractions aux lois administratives (cf. art. 1 DPA) l'est aussi pour mener l'enquête et procéder à des auditions (art. 20 al. 1 DPA). Les constatations essentielles d'une enquête au sens du DPA doivent ressortir du dossier officiel comme les procès-verbaux d'audition de l'inculpé (art. 38 et 39 DPA). Les droits de l'inculpé à l'assistance judiciaire dans cette phase de la procédure pénale sont régis par la DPA et par l'art. 6 CEDH. C'est donc dans le cadre de la procédure pénale – pour laquelle le Tribunal de céans

n'est pas compétent – que doit être examinée cette question dont la réponse est sans conséquence sur la procédure fiscale. En effet, comme déjà dit (cf. consid.6.2 *supra*), le cas présent ne peut être assimilé à ceux où il est admis que le cadre pénal déborde et absorbe la procédure fiscale de sorte que celle-ci serait également régie par l'art. 6 CEDH (cf. consid.4.3.4 *supra*).

Il faut regretter à cet égard les développements de l'autorité inférieure au sujet de l'art. 33 DPA qui n'avaient pas leur place dans la décision litigieuse qui ne concerne que le volet fiscal et qui ne font qu'ajouter de la confusion sur la conduite des deux procédures, pénales et fiscales. On peut tout au plus relever que le recourant avait été rendu attentif à la possibilité de se faire assister lors de son interrogatoire.

6.4.2 Par surabondance, le Tribunal remarque que s'il fallait admettre que la phase de l'interrogatoire participe également au volet fiscal, il faudrait considérer que l'assistance judiciaire fondée sur l'art. 65 PA peut certes aussi être octroyée pour les procédures de première instance (cf. consid. 5.4.1 *supra*) ; mais que, si elle est accordée, l'assistance ne rétroagit pas et ne déploie ses effets qu'à partir de la date d'introduction de la requête (cf. ATF 122 I 322 consid. 3b). Or, en l'espèce, telle requête a été déposée le 28 avril 2016 pour la première fois, soit après l'audition du 12 octobre 2015.

7.

7.1 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de rejeter le recours et de confirmer la décision litigieuse étant rappelé encore une fois que, hormis ses plaintes relatives à la nomination d'un « avocat de la première heure » qui ne sont pas de nature à invalider la procédure administrative fiscale comme on vient de le démontrer, le recourant ne fournit aucun élément permettant de douter du bien-fondé de la décision d'assujettissement le concernant.

7.2 Le recourant, qui succombe, doit donc s'acquitter des frais de justice fixés à 4'600 francs (cf. l'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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 4'600 francs sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire)

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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 :