



Cour I
A-4757/2020

Arrêt du 20 janvier 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Julien Delaye, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Didier Bottge, avocat,
Bottge & Associés,
recourant,
contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières OFDF,**
Domaine de direction Poursuite pénale,
autorité inférieure.

Objet

Régime d'admission temporaire et procédure de report ;
perception subséquente de la TVA.

Faits :**A.**

A.a La société S._____ (ci-après : la société S._____) est une société anonyme de droit suisse, fondée le 20 octobre 1995 et ayant son siège à M._____. Elle a pour but statutaire l'achat, la vente, la consignation ainsi que le commerce d'objets d'art. A._____ (ci-après : l'intéressé) en est l'administrateur unique.

A.b Elle est au bénéfice d'une autorisation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) de report du paiement de l'impôt sur les importations.

B.

B.a Entre janvier 2014 et décembre 2017, plus de trois mille pièces de monnaie antiques ainsi que deux meubles anciens (une table et un tapis) ont été dédouanés définitivement à l'importation en demandant l'application de la procédure de report de la TVA sur les importations au nom de la société S._____, sur la base de factures établies par la société vincentaise V._____ Ltd (ci-après : la société V._____), la société gibraltarienne R._____ Ltd (ci-après : la société R._____) ou la société panaméenne U._____ SA (ci-après : la société U._____).

B.b Environ deux tiers des objets ont été préalablement déclarés sous le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine. La grande majorité d'entre eux ont été placés sous ce régime entre 2012 et 2015. Les plus anciennes déclarations remontent à environ 2008 et ont fait l'objet de nombreux renouvellements.

C.

C.a Le [...] 2016, une patrouille du Corps des gardes-frontière a contrôlé un véhicule immatriculé au nom de la société S._____, alors qu'il entrait en Suisse par la route de [...]. Ce contrôle a permis de constater la présence d'une lampe à huile antique non annoncée en douane – qui s'est ultérieurement révélée être une authentique antiquité de qualité muséale – ainsi que de trois quittances pour la location de locaux de stockage.

C.b A la suite du contrôle susmentionné, une enquête a été ouverte par la section antifraude douanière ouest (ci-après : l'AD-Ouest). En raison de soupçons d'importations illégales de biens et d'objets d'art anciens. L'enquête visait, entre autres, l'intéressé, en sa qualité d'administrateur de la société S._____.

C.c Dans le cadre de cette enquête, le domicile privé de l'intéressé et les locaux des galeries de la société S._____, sis rue [...] et rue [...], ont notamment été perquisitionnés le [...] 2017. Retrouvées notamment en vrac dans la chambre à coucher au domicile de l'intéressé ou dans les coffres de la société S._____, certaines des pièces susmentionnées (cf. supra consid. B) ont fait l'objet d'un séquestre de gage douanier.

C.d Un fichier informatique comportant la liste des importations en Suisse d'objets archéologiques sur la base de la procédure de report de la TVA et/ou du régime de l'admission temporaire à l'importation a également été saisi le même jour sur le serveur de la société S._____.

D.

Par décision de perception subséquente du 21 août 2020, l'Administration fédérale des douanes AFD – devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières OFDF (ci-après : l'OFDF) – a déclaré l'intéressé assujetti au paiement de la TVA pour l'importation de pièces de monnaie antiques et autres meubles, soit un montant de [...] francs assorti d'intérêts moratoires de [...] francs. L'OFDF retenait que, en l'absence de toute démarche de la part de la société S._____ en vue de vendre les objets, ceux-ci avaient été importés dès le départ à l'intention de l'intéressé à titre personnel et que le régime de l'admission temporaire à l'importation et/ou la procédure de report de TVA avaient été sollicités et obtenus à tort.

E.

Le 24 septembre 2020, l'intéressé (ci-après également : le recourant) a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation et, subsidiairement, au renvoi de la cause.

F.

Par mémoire de réponse du 22 décembre 2020, l'OFDF (ci-après également : l'autorité inférieure) a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours et à ce que la décision du 21 août 2020 soit intégralement confirmée.

G.

Par réplique du 15 janvier 2021, le recourant a persisté intégralement dans les conclusions prises à l'appui de son recours et précisé certains de ses griefs.

H.

Le 12 mars 2021, l'autorité inférieure a encore produit une prise de position du recourant du 24 avril 2020, accompagnée de ses annexes, déposée dans le cadre de la procédure de première instance.

I.

Par observations spontanées du 25 mars 2021, le recourant a persisté dans ses conclusions et s'est plaint d'une violation de son droit d'être entendu dans la procédure de première instance.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

Droit :**1.**

Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître du présent recours (art. 31, 32, 33 let. d de la loi 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 et 4 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0]).

La qualité pour recourir doit être reconnue au recourant (art. 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives au délai de recours (art. 20 ss et 50 al. 1 PA), à la forme et au contenu du mémoire (art. 52 PA), ainsi qu'à l'avance de frais (art. 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est partant recevable.

2.

2.1 La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose autrement. Sous réserve de l'art. 2 al. 1 PA – qui mentionne au demeurant des principes appliqués de toute façon par le Tribunal de céans dans la procédure douanière devant lui (cf. arrêts du TAF A-5446/2016 du 23 mai 2018 consid. 2.2 et A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 1.2.2) – ce qui précède vaut également concernant les procédures de recours en matière de droit de douanes ; la réserve de l'art. 3 let. e PA ne s'y applique pas (cf. arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 1.1 et A-2822/2007 du 27 novembre 2009 consid. 1.5).

2.2 Le recours peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que pour inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA). Le Tribunal administratif fédéral 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 (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, n° 2.165). Il se limite en principe aux griefs soulevés 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 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.3 La procédure en matière fiscale est en principe régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que l'autorité constate les faits d'office et procède, s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens idoines (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 ; arrêts du TF 2C_554/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2 et 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1, A-1107/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3.2, A-5996/2017 du 5 septembre 2018 consid. 1.3 et A-1635/2015 précité consid. 2). La maxime inquisitoire doit cependant être relativisée par son corollaire : le devoir de collaborer des parties (cf. arrêt du TF 2C_895/2012 du 5 mai 2015 consid. 5.2.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.2, A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.2 et A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 3.1). La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est également régie par la maxime inquisitoire en vertu de l'art. 37 LTAF. Celle-ci est cependant quelque peu tempérée, notamment en raison du fait qu'il ne s'agit, dans ce cas, pas d'un établissement des faits *ab ovo*. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure. En ce sens, le principe inquisitoire est une obligation de vérifier d'office les faits constatés par l'autorité inférieure plus que de les établir (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.2, A-2888/2016 précité consid. 2.3 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3). 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 (art. 61 al. 1 PA ; cf. arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.2 et A-2888/2016 précité consid. 2.3).

2.4 Conformément à la maxime inquisitoire, l'autorité dirige la procédure, définit les faits qu'elle considère comme pertinents, dans la mesure où l'exige la correcte application du droit et les établit d'office, sans être limitée

par les allégués et les offres de preuves des parties. Cette maxime l'oblige donc à déterminer également les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités, ainsi qu'à prendre en considération l'ensemble des éléments pertinents et ce, même s'ils ont été allégués ou produits tardivement (art. 32 PA ; arrêts du TF 2C_95/2019 du 13 mai 2019 consid. 3.2 et 2C_633/2018 du 13 février 2019 consid. 5.1.1 ; arrêts du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1, A-3841/2018 du 8 janvier 2021 consid. 2.2 et A-7254/2017 du 1er juillet 2020 consid. 5.3.2). Si l'administré n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir la situation, elle doit le faire. Le devoir de collaborer de l'administré ne libère, en effet, nullement l'autorité de son devoir d'instruction (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêts du TAF A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1, A-2176/2020 précité consid. 2.2.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.2.3 et 4.3 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Mélanges 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 l'établissement de ceux-ci. 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. Lorsque tel est le cas, 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 (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A_43/2019 du 16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 et A-5884/2012 précité consid. 3.3.1). 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 TF 2C_964/2016 du 5 avril 2017 consid. 2.2 et 2.4 ; arrêts du TAF A-4345/2019 précité consid. 2.2.1, A-2902/2014 précité consid. 7.3 et A-5884/2012 précité consid. 4.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 493).

2.5 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 (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4). 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. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêt du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. 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 130 II 321 consid. 3.2, 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C_1201/2012 précité consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

En revanche, si elle reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, l'autorité applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, elle s'inspire 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. RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd. 2014, n^{os} 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd. 2018, n^o 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose 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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TF 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1 et 2C_1201/2012 précité consid. 4.6).

2.6 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 (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 1.4.4, A-5446/2016 précité consid. 2.8,

A-1679/2015 précité consid. 2.4.2 et A-5884/2012 précité consid. 3.4.3). Il existe toutefois, en pratique, une certaine connexité entre ces différentes notions (cf. arrêt du TAF A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3). 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. CHRISTIAN MEYER, *Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes*, 2019, p. 78 ss ; PAUL-HENRI STEINAUER, *Le Titre préliminaire du Code civil*, 2^e éd. 2009, n° 672 s. et 715). 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. ATF 139 II 451 consid. 2.3.2 et 132 III 715 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2, A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-5446/2016 précité consid. 2.5 ; BAGNOUD, *op. cit.*, p. 508).

2.7 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 (cf. arrêts du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2). A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle (cf. arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.7, A-4642/2020 du 5 octobre 2021 consid. 2.5 et A-1679/2015 précité consid. 5.1.2). 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. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.7, A-2286/2017 précité consid. 2.2.2, A-1679/2015 précité consid. 2.3 et A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6). 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 procédure pénale peuvent être employés par le juge administratif, qui doit les apprécier à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (cf. arrêt du TF 2C_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 5.3 ; arrêts du TAF

A-1357/2016 précité consid. 7.3, A-3056/2015 du 22 décembre 2016 consid. 3.1.7 et A-7392/2014 du 8 août 2016 consid. 3.4.1).

3.

La décision attaquée porte sur la perception subséquente de la TVA due sur l'importation de plus de trois mille pièces de monnaie antiques ainsi que deux meubles anciens (une table et un tapis), d'une valeur de [...] francs, et l'assujettissement du recourant au paiement d'un montant de [...] francs de TVA sur les importations, assorti de [...] francs d'intérêts moratoires.

3.1 L'autorité inférieure considère, en substance, que, entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017, la société S._____ a revendiqué et obtenu frauduleusement la mise en libre pratique de plus de trois mille pièces de monnaie antiques et de deux meubles anciens en bénéficiant de la procédure de report de la TVA à l'importation, après avoir déclaré certains sous le régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine. Elle estime que, dans la mesure où ces pièces et meubles n'étaient pas destinés à la revente par la société S._____, mais devaient satisfaire le goût du beau du recourant à titre personnel, les conditions pour le régime d'admission temporaire et pour la procédure de report de la TVA n'étaient pas remplies. Ces régimes et procédure devaient, par conséquent, être invalidés et l'impôt sur les importations devait être perçu après coup.

3.2 Le recourant se plaint, en substance, d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents. Il considère que c'est à tort que l'autorité inférieure a retenu que plusieurs milliers de pièces de monnaie avaient été localisées à son domicile et que la mention de son nom dans la base de données signifiait une attribution à titre privé des monnaies identifiées. Il rappelle que son domicile joue, à cet effet, un rôle commercial et estime que l'autorité inférieure a procédé à une appréciation arbitraire des preuves. Elle aurait en outre violé plusieurs dispositions de la législation douanière et fiscale en considérant que le régime d'admission temporaire à l'importation et la procédure de report de la TVA avaient été sollicités et obtenus à tort.

3.3 L'objet du litige porte ainsi sur la question de savoir si c'est à juste titre qu'intervient la perception subséquente de l'impôt sur les importations, en raison de l'irrespect des conditions du régime d'admission temporaire à l'importation et/ou de la procédure de report de la TVA (cf. infra consid. 5),

et si le recourant appartient au cercle des assujettis à l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 6).

Dans ce cadre, il convient de préciser que le recourant ne conteste pas les bases de calcul dudit impôt, la valeur totale des objets en cause étant celle de [...] francs selon différentes déclarations présentées en douane entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017.

Cela étant, il convient dans un premier temps de se déterminer sur les griefs de nature formelle soulevés par le recourant (cf. infra consid. 4).

4.

Le recourant se plaint, à titre liminaire, d'une violation des garanties générales de procédure et de la maxime inquisitoire. Dans ce cadre, il s'en prend en substance au lien existant entre la procédure de perception subséquente et la procédure pénale administrative menée à son encontre.

4.1 Dans un premier motif, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir rendu sa décision alors que la procédure de droit pénal administratif était encore pendante. Il estime que, conformément à la volonté du législateur, l'autorité inférieure aurait dû attendre une décision consacrant la réalisation d'une infraction au droit – ou à tout le moins l'issue des auditions en confrontation – et qu'il était, dans tous les cas, inopportun de rendre en l'état une décision de perception subséquente.

4.1.1 Dans le cadre d'une procédure de droit pénal fiscal, 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 personne responsable de cette infraction. Il faut également choisir si ces deux questions vont être tranchées dans la même procédure ou dans deux procédures distinctes et, le cas échéant, quels sont les liens entre ces deux procédures et les décisions qui vont les clore.

Dans un récent arrêt, le Tribunal administratif fédéral a rappelé que, depuis la révision de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, le législateur a laissé le choix aux autorités fiscales de l'ordre des procédures. Elles peuvent donc très bien les mener en parallèle ou rendre une décision de perception subséquente avant le prononcé de la sanction pénale (cf. arrêt du TAF A-2332/2019 du 1^{er} février 2022 consid. 4.2.2). Plus aucune disposition n'impose donc 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.

4.1.2 Par conséquent, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir mené à son terme la présente procédure avant que ne soit rendue une décision en matière pénale. Le recourant ne peut se prévaloir d'aucun droit sur ce point. Le Tribunal ne voit ainsi aucune raison d'intervenir dans le large pouvoir d'appréciation de l'autorité dans le choix de l'ordre des procédures. En tout état de cause, la presse s'est largement fait l'écho de ce que le recourant avait été sanctionné l'an passé d'une amende au terme d'une procédure fondée sur la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), qu'il s'était résolu à payer (cf. Radio Lac, Lourde amende des douanes pour un marchand d'art [de M. _____], 23 décembre 2021, disponible sur [www.radiolac.ch/justice/lourde-amende-des-douanes-pour-un-marchand-dart-\[de M. _____\]](http://www.radiolac.ch/justice/lourde-amende-des-douanes-pour-un-marchand-dart-[de M. _____]), consulté le 30 décembre 2022).

Partant, il s'agit bien plus d'examiner si l'autorité inférieure s'est fondée sur un état de fait complet et si elle ne s'est pas éloignée des principes légaux et jurisprudentiels applicables en matière de perception subséquente de la TVA à l'importation, ce qui sera examiné ci-après (cf. infra consid. 5 ss).

4.2 Dans un second motif, le recourant se plaint de ce que l'autorité inférieure se serait référée à des éléments du dossier pénal. Il considère que la présomption d'innocence et son droit à un procès équitable au sens 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) auraient été violés, dans la mesure où elle ne pouvait retenir pour établis des faits pour lesquels l'autorité pénale devait lui accorder le bénéfice du doute.

4.2.1 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 et l'art. 6 par. 3 CEDH énumère les droits de tout accusé.

4.2.2 Cela étant, 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 (cf. arrêts de la CourEDH n° 11663/04 *Chambaz c. Suisse* du 5 juillet 2012 ch. 38, n° 44759/98 *Ferrazzini c. Italie* du 12 juillet 2001 ch. 25 ss et 12547/86 *Bendenoun c. France* du 24 février 1994 ch. 44 ss) qui n'ont pas non plus un caractère pénal (cf. ATF 147 I 53 consid. 3.4.2, 144 I 340 consid. 3.3.5, 140 I 68 consid. 9.2 et 132 I 140 consid. 2.1). Les procédures en rappel d'impôt n'y sont donc pas soumises (cf. 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 et 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 (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 4.2 et 2A.580/2003 du 10 mai 2003 consid. 2.3).

4.2.3 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 n° 73053/01 *Jussila contre Finlande* du 23 novembre 2006 ch. 45). Une violation de l'art. 6 CEDH a notamment 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 c. Suisse* précité ch. 53 s. et n° 31827/96 *J.B. c. Suisse* du 3 mai 2001 ch. 66).

4.2.4 Nonobstant, rappelant la jurisprudence de la CourEDH précitée, le Tribunal fédéral a plusieurs fois confirmé la non-application de l'art. 6 CEDH aux procédures fiscales et 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). 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. VALÉRIE PARIS, in : Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 103 LTVA n° 4).

4.2.5 Ainsi, 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] Abgabennorm*), dont l'application doit être établie dans une procédure administrative et non dans une procédure pénale administrative.

4.2.6 Par conséquent, 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. Il suit de là que ce ne sont pas les mêmes dispositions procédurales qui s'appliquent. En effet, la première sera régie 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.

Ainsi, si la présomption d'innocence préside à l'appréciation des preuves dans le cadre de la procédure pénale administrative et se trouve violée si le juge du fond se déclare convaincu de faits défavorables à l'accusé sur lesquels, compte tenu des éléments de preuve qui lui sont soumis, il aurait au contraire dû objectivement éprouver des doutes (cf. arrêt du TF 2C_1022/2011 du 22 juin 2012 consid. 6.1), il n'est pas nécessaire, dans la procédure de perception subséquente, que la conviction de l'autorité

confine à une certitude absolue. Une telle manière de procéder n'est pas contraire au droit d'être entendu et au droit à un procès équitable garanti par l'art. 29 Cst. (cf. supra consid. 2.5).

4.2.7 En d'autres termes, le principe de la présomption d'innocence – qui limite la libre appréciation des preuves en droit pénal administratif – et les autres garanties procédurales de la DPA – ne sont pas directement applicables à la présente procédure de perception subséquente. On ne saurait dès lors reprocher à l'autorité inférieure d'avoir procédé à la perception subséquente litigieuse et d'avoir, dans ce contexte, repris certains faits établis durant la procédure pénale et notamment certaines déclarations du recourant devant les autorités de poursuite pénale.

En les appréciant ensuite à la lumière des règles de droit administratif, notamment de la PA (cf. sur ce point, supra consid. 2.7), et non pas à la lumière des règles du droit pénal, l'autorité inférieure est restée dans le cadre des principes procéduraux applicables à la procédure de perception subséquente.

4.3 Dans un troisième motif, le recourant se plaint de ce que l'autorité inférieure a violé son droit de participer à l'administration des preuves et d'une violation de la maxime inquisitoire. Elle aurait refusé de donner suite à ses offres de preuve et renoncé à l'audition d'employés de la société S._____ au motif qu'il y aurait lieu de craindre qu'ils ne fournissent aux enquêteurs que des réponses en faveur de la défense. Le recourant y voit une volonté affichée d'instruire la cause à charge.

4.3.1 Ceci étant, le Tribunal a déjà rappelé que la valeur probante des témoignages, en particulier ceux émanant de proches de l'administré, était quasi nulle en droit fiscal (cf. supra consid. 2.7). Au demeurant, force est de constater que l'autorité inférieure n'a fait rien de plus que les apprécier de manière anticipée conformément aux règles de la procédure administrative. Elle a en effet considéré que les témoignages proposés n'étaient pas de nature à élucider des faits pertinents. Ce faisant, on ne saurait lui reprocher d'avoir violé le droit d'être entendu du recourant et son droit de participer à l'administration des preuves au seul motif qu'elle a procédé à une appréciation anticipée de celles-ci. Au surplus, rien au dossier ne permet de conclure à une volonté marquée de ne procéder qu'à une instruction à charge.

4.3.2 En effet, la décision renvoie régulièrement à l'avis écrit du recourant, au contenu de ses observations ainsi qu'aux très nombreuses pièces du

dossier, dont il a pu prendre connaissance. Le Tribunal relève que l'autorité inférieure a ainsi défini les faits qu'elle considérait comme pertinents et estimé que l'état de fait était suffisamment clair pour rendre sa décision en renonçant à des mesures d'instruction complémentaires et en procédant à une appréciation anticipée de celles-ci. Ce faisant, il n'apparaît pas que l'autorité inférieure ait méconnu son devoir d'établir les faits d'office ni omis de porter au dossier les pièces produites par le recourant. Elle n'a donc pas violé la maxime inquisitoire ni les garanties procédurales du recourant, en encore moins son droit d'être entendu.

En réalité, le recourant s'en prend bien plus à une mauvaise constatation des faits pertinents – ce qui relève d'un examen matériel de la décision – qu'à une violation des règles de procédure et de son droit d'être entendu, ce qui sera examiné ci-après.

5.

Le recourant se plaint principalement d'une violation des art. 58 LD, 30 et 162 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.1), ainsi que 23, 53 et 63 LTVA, en lien avec une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

5.1 Il estime que c'est à tort que l'autorité inférieure a retenu que son domicile n'avait aucun rôle commercial et qu'une partie des pièces de monnaie en cause avaient été stockées un temps à son domicile. Il considère que les déclarations en douane ont toutes été complétées conformément à la réalité et que les biens concernés ont été exposés majoritairement dans les locaux de la société S._____ dans le but de les vendre. Il fait valoir qu'une partie des pièces de monnaie a effectivement été vendue et/ou mise en consignment, ce qui témoignerait de l'activité commerciale de la société S._____. Dans ce contexte, il importerait alors peu que les biens concernés aient été exposés dans des galeries, à son domicile, dans des foires ou des expositions. En effet, le lieu d'utilisation ne ferait pas partie des composantes nécessitant une modification du régime d'admission temporaire ou une nouvelle déclaration en douane. Le recourant estime donc que c'est à tort que l'autorité inférieure n'en a pas tenu compte. Dès lors que les biens concernés par la décision ne feraient ainsi pas partie d'une collection personnelle, le recourant considère donc que les conditions pour bénéficier du régime de l'admission temporaire à l'importation et de la procédure de report de la TVA étaient remplies.

5.2 Selon l'art. 7 LD et l'art. 1 de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10), les marchandises introduites dans le

territoire douanier sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions des lois précitées (*Grundsatz der allgemeinen Zollpflicht*). Les tarifs douaniers sont précisés dans les annexes de la LTaD. Demeurent toutefois réservés les dérogations, ainsi que les allègements et les exemptions prévus par les traités internationaux ou par les dispositions spéciales de lois ou d'ordonnances (cf. art. 2 et 8 ss LD et art. 1 al. 2 LTaD ; arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.1 [arrêt confirmé par l'arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020] et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

5.3 De telles importations de biens sont en outre frappées d'une TVA perçue à l'importation (art. 50 ss LTVA ; cf. arrêt du TF 2C_1079/2016 du 7 mars 2017 consid. 2.2.3 s. ; arrêts du TAF A-2599/2020 du 8 décembre 2021 consid. 3.1, A-3763/2017 du 17 janvier 2018 consid. 2.1.2 et A-1357/2016 précité consid. 5.2.1). La loi sur les douanes s'applique à l'impôt sur les importations pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA).

5.4 L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférant, est ainsi soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 let. a LTVA). L'objet de l'impôt sur les importations est le même que l'objet de l'impôt en matière de droits de douane (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.2, A-957/2019 précité consid. 2.2 et A-7049/2015 du 6 avril 2016 consid. 5.2). L'importation du bien, c'est-à-dire son transfert dans la zone douanière, est le fait générateur de la TVA à l'importation et est, en conséquence, l'élément déclencheur de l'imposition. Un acte à titre onéreux n'est pas requis (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.2 et A-825/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2). Le taux normal de l'impôt sur les importations était de 8 % jusqu'au 1^{er} janvier 2018 (RO 2010 2055) ; depuis cette date, il est de 7,7 % (art. 55 al. 1 LTVA ; RO 2017 6305).

5.5 Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration, en vertu duquel la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées et exportées à travers la frontière soient correctement déclarées (art. 18 et 25 s. LD ; cf. arrêts du TAF A-3244/2018 du 10 septembre 2020 consid. 3.3.1 et A-5865/2017 précité consid. 3.2 ; PATRICK RAEDERSDORF, Handkommentar ZG, art. 34 LD n° 2). Aussi, l'assujetti doit-il examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses

connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception des droits de douane (cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2A.612/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-4966/2018 du 20 octobre 2020 consid. 3.3.2 et A-3244/2018 précité consid. 3.3.1). La perception de l'impôt sur les importations est aussi soumise au principe de l'auto-déclaration (art. 50 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-1234/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.2 et A-7030/2016 du 17 janvier 2018 consid. 2.2.2).

Les marchandises ne peuvent être placées sous un régime douanier – notamment le régime de l'admission temporaire (art. 47 al. 1 et al. 2 let. d LD) – sans avoir été déclarées pour ce régime (cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.3 et A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 3.3.3). En ce sens, la déclaration donc a un effet constitutif (cf. REMO ARPAGAU, Zollrecht, 2^e éd., 2007, n° 698 ; REGINALD DERKS, Zollgesetz, 2009, art. 47 LD n° 15).

5.6 Les marchandises qui ne sont introduites et utilisées dans un territoire douanier que de manière temporaire n'intègrent pas de manière définitive l'économie du territoire concerné, suisse en l'occurrence. Elles peuvent donc être traitées différemment des marchandises intégrant le marché territorial de manière illimitée (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.1, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-6590/2017 du 27 novembre 2018 consid. 3.6).

5.6.1 Le régime de l'admission temporaire constitue donc une exception au principe général selon lequel les marchandises importées sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées selon les règles applicables (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.6.2, A-957/2019 précité consid. 2.7 et A-2326/2012 du 5 février 2013 consid. 3.1).

Ce régime est gouverné entre autres par la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (Convention d'Istanbul, RS 0.631.24) qui vise à faciliter l'admission temporaire par la simplification et l'harmonisation des procédures. L'admission temporaire est par ailleurs aussi prévue en droit interne (art. 9 et 58 LD, 30 ss OD ; arrêt du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1).

5.6.2 Les marchandises introduites sur le territoire douanier ou sorties de celui-ci pour admission temporaire doivent être déclarées pour ce régime (art. 58 al. 1 LD ; cf. arrêts du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020 consid. 2.2

et 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.6.2). La déclaration en douane pour admission temporaire implique la fixation des droits à l'importation ou, le cas échéant, des droits à l'exportation, assortis d'une obligation de paiement conditionnelle, l'identification des marchandises, la fixation de la durée de l'admission temporaire et l'application des actes législatifs de la Confédération autres que douanières (art. 58 al. 2 LD ; cf. arrêts du TAF A-6590/2017 précité consid. 3.8.1 et A-825/2016 précité consid. 7). Sous réserve de l'art. 54 al. 1 let. d (contre-prestation due en cas d'une éventuelle utilisation des biens importés en admission temporaire), la franchise de l'impôt à l'importation est aussi prévue à l'art. 53 al. 1 let. i LTVA. Si le régime de l'admission temporaire n'est pas apuré, les droits à l'importation ou à l'exportation fixés deviennent exigibles, à moins que les marchandises aient été réacheminées vers le territoire douanier étranger ou réintroduites dans le territoire douanier suisse dans le délai fixé et qu'elles soient identifiées. La demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai fixé pour ce régime douanier (art. 58 al. 3 LD ; cf. arrêt 2C_97/2020 précité consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-675/2015 du 1^{er} septembre 2015 consid. 3.2.2).

5.6.3 En se fondant sur l'art. 9 al. 1 et 2 LD, le Conseil fédéral a arrêté l'ordonnance sur les douanes. Selon l'art. 30 al. 1 OD, les marchandises pour admission temporaire sur le territoire douanier sont admises en franchise si elles sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile en dehors du territoire douanier et si elles sont utilisées par une telle personne (let. a), si elles peuvent être identifiées avec certitude (let. b), si l'admission dure au maximum deux ans (let. c) et si elles sont réexportées en l'état, étant précisé que l'usage n'est pas réputé modification (let. d).

5.6.4 La procédure de l'admission temporaire est décrite aux art. 162 à 164 OD. Depuis le 1^{er} janvier 2016 (RO 2015 4917), la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit indiquer lors de la déclaration en douane l'emploi de la marchandise et son utilisation (art. 162 al. 1 OD ; cf. arrêt du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.4). En cas de modification de l'emploi de la marchandise ou de l'utilisateur, ou en cas de transfert de propriété de la marchandise, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit présenter une nouvelle déclaration en douane. Elle doit le cas échéant attirer l'attention des autres personnes assujetties à l'obligation de déclarer sur les obligations qui leur incombent à ce titre (art. 162 al. 2 OD). Si aucune nouvelle déclaration en douane visée à l'al. 2 n'est présentée, la dette douanière prend naissance au moment où la nouvelle déclaration en

douane aurait dû être présentée (art. 162 al. 4 OD ; cf. arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.8.8).

5.6.5 En cas de non-déclaration en vue de la mise en libre pratique après la disparition d'une condition matérielle du régime de l'admission temporaire, la naissance de la créance douanière – uniquement suspendue par ledit régime (cf. MICHAEL BEUSCH, *Der Untergang der Steuerforderung*, 2012, p. 338 s.) – doit être fixée au moment du franchissement de la frontière (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.8.9, A-6590/2017 précité consid. 3.8.7, A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 6.2 et A-2326/2012 précité consid. 6.3.3 ; sur la question relative à l'incertitude de l'usage lors du franchissement de la frontière, cf. arrêt du TAF A-675/2015 précité consid. 3.6.3).

5.7 Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives parfois aussi appelées directives, circulaires, instructions (cf. ATF 121 II 473 consid. 2b).

5.7.1 Leur fonction principale est de garantir la prévisibilité administrative et de faciliter le contrôle juridictionnel à travers l'unification et la rationalisation de la pratique (cf. ATAF 2009/15 consid. 5.1). Elles n'acquièrent cependant pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. ATF 114 V 315 consid. 5c ; arrêt du TF 8C_81/2020 du 3 août 2020 consid. 3.4). Il n'en reste pas moins que les uns et les autres en tiennent largement compte. Dans la mesure où ces ordonnances assurent une interprétation correcte et équitable des règles de droit, adaptée au cas d'espèce, le juge pourra les prendre en considération (cf. ATF 132 V 121 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 et A-5446/2016 précité consid. 3.1.4). En revanche, il s'assurera qu'elles ne sortent pas du cadre fixé par la norme supérieure ni ne restreignent ou n'étendent son champ d'application. En d'autres termes, à défaut de lacune, il vérifiera qu'elles ne prévoient pas autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.1, 123 II 16 consid. 7 et 121 II 473 consid. 2b).

5.7.2 En l'occurrence, l'OFDF a établi un règlement R-10-60 intitulé « Admission temporaire ». Dernièrement mis à jour le 1^{er} janvier 2022 en raison du changement de nom de l'AFD (disponible sur < www.bazg.admin.ch > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire, consulté le

30 décembre 2022). Il présente toutefois un contenu matériel identique aux règlements précédents. Sa section 3 précise notamment que l'emploi au sens de l'art. 162 al. 1 OD constitue un facteur déterminant pour savoir si le régime de l'admission temporaire peut être appliqué et quelles exigences formelles doivent être remplies. Parmi les emplois envisagés par le règlement figure celui de la vente incertaine (section 3.3). Selon cette section, il y a vente incertaine lorsqu'une marchandise est introduite dans ou acheminée hors du territoire douanier en vue d'un éventuel contrat de vente qui n'a cependant encore été ni prévu ni conclu. Cet emploi n'est pas admis si le contrat de vente a déjà été prévu, voire conclu.

Le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine vise donc notamment à permettre au commerce intermédiaire suisse de présenter des marchandises étrangères à des clients potentiels. En cas d'importation temporaire, ce régime n'est admis que si les marchandises sont la propriété d'une personne ayant son siège ou son domicile à l'étranger, à l'exception notamment du cas où les marchandises sont entreposées dans des entrepôts douaniers et des dépôts francs sous douane suisses et doivent temporairement en être sorties en vue de leur présentation à des clients potentiels. Un acheteur potentiel peut examiner les marchandises et les soumettre à un essai restreint (par ex. course accompagnée effectuée à des fins de test ou accrochage d'un tableau en compagnie d'un tiers). Il est cependant interdit de remettre les marchandises pour une longue durée et de transférer le pouvoir d'en disposer à un acheteur potentiel (section 3.3.1). Dans un tel cas de figure, il en résulterait l'obligation de présenter une nouvelle déclaration en douane conformément à l'art. 162 OD (cf. supra consid. 5.6.4).

Le délai standard de réexportation ou de réimportation est de deux ans. Des délais plus courts sont applicables selon l'emploi des marchandises et le type de déclaration en douane (section 4.5). Lors de l'importation temporaire pour vente incertaine, le délai de réexportation est fixé à trois mois lorsque les marchandises sont entreposées dans des entrepôts douaniers et des dépôts francs sous douane ; il peut être prolongé une seule fois pour une nouvelle période de trois mois (section 3.3.2 ; ég. pour un extrait du règlement en vigueur à l'époque qui prévoit des délais identiques cf. annexe I.12 du dossier de l'autorité inférieure [ci-après pour les pièces du dossier de l'autorité inférieure : l'annexe ou les annexes]). Dans ce cas, il importe peu que ces biens soient la propriété d'une personne ayant son siège dans le territoire douanier ou dans le territoire douanier étranger.

5.8 De plus, les importateurs assujettis enregistrés auprès de l'AFC qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective peuvent déclarer l'impôt grevant l'importation de biens dans le décompte périodique qu'ils remettent à l'AFC au lieu de le verser à l'OFDF (report du paiement de l'impôt), pour autant qu'ils importent et exportent régulièrement des biens et qu'il en résulte régulièrement d'importants excédents d'impôt préalable (art. 63 al. 1 LTVA). En ce sens, les dispositions relatives à la procédure de report sont donc restées matériellement identiques lors de passage de l'aLTVA à la LTVA (cf. arrêt du TF 2C_219/2019 du 27 avril 2020 consid. 7.2.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2015, art. 64 LTVA n° 1).

5.8.1 L'admission à la procédure de report est soumise à autorisation (art. 117 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA, RS 641.201] ; cf. arrêt du TF 2C_219/2019 du 27 avril 2020 consid. 7.2.21). Dans ce cadre, il est indispensable que l'assujetti tienne des documents qui vont au-delà des exigences fixées par le droit commercial. Il doit en particulier tenir, pour les biens concernés, un contrôle détaillé de l'importation, du stock et de l'exportation (art. 118 al. 1 let. c OTVA). C'est seulement de cette manière que l'on peut garantir que tous les biens qui parviennent en Suisse ont été dûment et correctement imposés (cf. Avis du Conseil fédéral sur le rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 15 janvier 1997, FF 1997 II 366, p. 395). Dans ce contexte, l'application de la procédure de report ne doit pas compromettre la véritable efficacité de la perception de l'impôt et repose notamment sur le principe de la neutralité concurrentielle (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, p. 6382).

5.8.2 Selon la pratique administrative, l'utilisation de la procédure de report dans un cas concret présuppose notamment que le titulaire de l'autorisation soit aussi l'importateur légal des biens importés, c'est-à-dire qu'il puisse en disposer sur le plan économique immédiatement après leur importation (cf. section 2.1 du règlement R-69-08 « Procédure de report – TVA sur les importations », disponible sur < www.bazg.admin.ch > Documentation > Règlements > R-69 TVA > R-69-08 Procédure de report, consulté le 30 décembre 2022). Cette pratique, coordonnée entre l'AFC et l'OFDF (art. 117 al. 4 OTVA), a pour objectif d'éviter la mise en libre circulation sur le territoire suisse d'un bien non imposé. Il doit donc être établi, sans équivoque, que l'assujetti qui figure en tant qu'importateur dans la déclaration en douane est réellement l'importateur du bien en question (cf. ég. arrêt du TF 2C_219/2019 précité consid. 7.3). Tel est le cas lorsque

le titulaire de l'autorisation est habilité à utiliser les biens importés pour sa propre consommation ou s'il peut les mettre en libre circulation en son propre nom, dans le but, par exemple de les revendre.

En revanche, la procédure de report doit être refusée lorsque le titulaire de l'autorisation ne peut disposer économiquement du bien importé sur territoire suisse, par exemple lorsque l'importation a lieu en son nom, mais pour le compte d'un tiers représenté, ou s'il n'est que l'agent ou l'entremetteur d'une opération impliquant le bien importé (section 2.1 et 2.2). L'OFDF prélève alors l'impôt sur les importations (art. 117 al. 2 OTVA).

Ces conditions s'appliquent également lorsque la procédure de report est accordée à la suite de l'apurement d'un régime douanier assorti d'une dette conditionnelle, par exemple le régime de l'admission temporaire dans le territoire douanier (section 3.4).

5.8.3 La pratique exposée ci-dessus est conforme au sens et au but de la procédure de report telle qu'elle est prévue par le législateur. Elle vise, en effet, à simplifier le paiement, la déclaration et la détermination de l'impôt sur les importations (cf. arrêt du TF 2C_219/2019 précité consid. 7.4 ; DIEGO CLAVADETSCHER/SONJA BOSSART MEIER, Verlagerungsverfahren – an der Schnittstelle zwischen Inland- und Einfuhrsteuer, Expert Focus 6-7/2016, p. 454) ; en outre, elle permet aux assujettis d'éviter les inconvénients liés aux intérêts résultant de la perception « ordinaire » de l'impôt sur les importations par l'OFDF (art. 62 al. 1 LTVA ; cf. MÓNKA MOLNÁR/STEFAN SCHWALLER, Das Verlagerungsverfahren, Zoll Revue 4/2018 20 ss, p. 21 ; DANIELA PFISTER/RETO ARNOLD, in : Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, mwst.com, Kommentar zum MWSTG, 2000, art. 83 aLTVA n° 1). Il va de soi que ces avantages ne doivent profiter qu'aux personnes qui sont assujetties à l'impôt sur les importations dans le cadre de leur propre activité entrepreneuriale et qui réalisent régulièrement, dans le cadre de cette même activité, des excédents d'impôt préalable importants (cf. arrêt du TF 2C_219/2019 précité consid. 7.4). La procédure de report n'a ainsi pas pour but de faire bénéficier des avantages précités à des personnes qui n'y sont pas admises ou ne sont pas titulaires d'une autorisation (cf. à ce sujet le rapport du Conseil fédéral du 2 décembre 2016 en réponse au postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national « Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises, système danois », not. p. 18, disponible sur < www.efd.admin.ch > Le DFF > Communiqués du DFF > Autres rapports, consulté le 30 décembre 2022).

Exiger que la personne désignée comme importateur puisse disposer des biens « sur le plan économique immédiatement après leur importation » dans la perspective d'une déduction de l'impôt préalable (art. 28 al. 1 let. c LTVA) constitue ainsi, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF 2C_219/2019 précité consid. 7.4), une concrétisation convaincante des prescriptions légales. Il n'y a donc aucune raison d'interpréter l'art. 63 al. 1 LTVA différemment de la pratique administrative susmentionnée (cf. supra consid. 5.8.2; ég. sur l'importance des ordonnances administratives, cf. ATF 142 V 425 consid. 7.2, 142 II 182 consid. 2.3.3, 141 V 139 consid. 6.3.1 et 140 V 543 consid. 3.2.2.1; ATAF 2009/15; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.9.5, A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 1.8 et A-5446/2016 précité consid. 3.1.4).

5.9 En l'espèce, il s'agit donc de déterminer, à la lumière de l'ensemble des principes qui précèdent, si c'est à juste titre que l'autorité inférieure a retenu que les conditions du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et de la procédure de report de la TVA, revendiqués et obtenus par la société S. _____, n'étaient pas remplies.

5.9.1 En l'occurrence, il ressort des pièces du dossier que les objets concernés par la décision attaquée ont tous été déclarés sous le régime de la mise en libre pratique avec report de la TVA entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017. Certains ont bénéficié, au préalable, d'une admission temporaire à l'importation pour vente incertaine. La valeur totale des objets déclarée à l'importation définitive est de [...] francs. Cet état de fait ne souffre d'aucune contestation de la part du recourant et n'a jamais été remis en cause tout au long de la procédure.

Demeurent en revanche litigieux le fait de savoir à quel point la société S. _____ avait la capacité économique d'en disposer et la possibilité d'entreprendre des démarches commerciales en vue de les vendre.

5.9.2 A titre liminaire, il sied de revenir sur le nombre d'objets concernés par la décision attaquée, dans la mesure où le recourant et l'autorité inférieure ne sont pas d'accord sur ce point, même si leur valeur totale n'est pas remise en cause.

5.9.2.1 Le recourant produit, en effet, à l'appui de son recours une extraction de la base de données de la société S. _____ portant – selon ses propres dires – sur chacune des 2076 pièces concernées par la décision attaquée ([...]; cf. [...]). De son côté, l'autorité inférieure a réalisé

un tableau des pièces de monnaie et des meubles concernés par la perception subséquente qu'elle a annexé à la décision attaquée (cf. [...]). Sous la colonne « Quantité », le total mentionne 2931 objets, soit 2929 pièces de monnaie et 2 meubles (déclaration n° [...] du 11 décembre 2015).

5.9.2.2 Toutefois, en procédant à une lecture attentive de ce tableau, le Tribunal relève que les objets concernés par la perception subséquente sont regroupés en 2996 lots, représentés par chacune des lignes du tableau et regroupés par déclaration de dédouanement définitif. Ces déclarations sont au nombre de 185, toutes établies entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017 (cf. ég. pour les pièces justificatives sur lesquelles se fondent ce tableau, [...]).

Sur ces 2996 lots individuels, le Tribunal relève que la majorité – soit 2992 – est limitée à une seule pièce de monnaie. A l'exception de deux lots (déclaration n° [...] du 1^{er} février 2017), ils portent tous un numéro d'inventaire unique dans la base de données de la société S._____.

Deux lots concernent ensuite chacun des deux meubles anciens importés définitivement en Suisse avec application de la procédure de report de la TVA (déclaration n° [...] du 11 décembre 2015). Ils portent également un numéro de classement dans la base de données de la société S._____.

Enfin, un lot regroupe à lui seul 120 pièces de monnaie sous un seul numéro d'inventaire dans la base de données de la société S._____ (déclaration n° [...] du 25 avril 2016) et un dernier lot couvre 18 pièces de monnaie (déclaration n° [...] du 1^{er} février 2017) sans toutefois posséder de numéro d'inventaire.

Ainsi, il résulte de ce qui précède que la décision attaquée porte sur la perception subséquente de l'impôt sur les importations de 3130 pièces de monnaie antiques et de 2 meubles anciens.

5.9.2.3 Comme considéré, ces 3132 biens importés ont fait l'objet de 185 déclarations en douane différentes établies entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017, toutes néanmoins avec application de la procédure de report de la TVA.

Il ressort du dossier que 147 de ces dédouanements ont été précédés d'une admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, parfois renouvelée une ou plusieurs fois. Ces dédouanements concernent

2199 pièces de monnaie. Seuls 933 objets n'ont ainsi pas bénéficié du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine préalablement à leur dédouanement définitif.

5.10 Dans un premier grief, le recourant soutient que son appartement était utilisé par la société S._____ pour l'exposition commerciale et qu'il n'était donc pas libre de disposer des biens qui s'y trouvaient. Ce serait donc à tort que l'autorité inférieure a conclu que l'entier de la collection visée par la décision attaquée avait un caractère privé au seul motif que certaines pièces se trouvaient en possession du recourant.

5.10.1 Il sied de s'intéresser, dans un premier temps, à la question de savoir si le domicile privé du recourant a été effectivement utilisé par la société S._____ pour l'exposition commerciale d'objets d'art.

5.10.1.1 Dans ce contexte, on peut relever qu'une partie des biens faisant l'objet de la décision attaquée a été laissée au domicile privé du recourant pendant une période qui ne saurait être qualifiée de négligeable, en moyenne de fin 2012 au 28 février 2017, date de l'intervention de l'autorité au domicile du recourant, soit un peu moins de 4 ans et 5 mois. Il ressort du dossier que certains objets d'art stockés au domicile du recourant ont été vendus. Toutefois, tout laisse à penser que les pièces de monnaies concernées par la décision attaquée et les deux meubles présents ont servi à l'ornement continu du domicile privé du recourant qui pouvait librement en jouir dans sa sphère privée. Ce sentiment est d'ailleurs renforcé par les propres déclarations du recourant devant le Ministère public de M._____ le 8 décembre 2017. Interrogé sur les pièces se trouvant chez lui, le recourant a répondu qu'il s'agissait d'objets de collection, que les pièces étaient pour lui et pour sa famille et que, si elles se trouvaient à son domicile, c'était parce qu'il aimait bien les regarder (cf. [...]).

La durée d'exposition des objets présents au domicile du recourant ainsi que ses propres déclarations devant le Ministère public de M._____ tendent donc à retenir que ces derniers n'ont pas été transportés au domicile du recourant dans le but de les présenter à la vente, mais plutôt pour servir à son usage privé. Le recourant a, en effet, indéniablement été habilité à les exposer et les contempler pendant une période de temps significative.

Ceci étant, bien que les éléments décrits ci-dessus constituent un indice de ce que les objets exposés à son domicile ont été importés à l'intention du recourant à titre personnel, ils ne suffisent pas, à eux seuls, pour

conclure que la société S._____ n'a entrepris aucune démarche commerciale pour tenter de les vendre. Il convient donc de s'intéresser en détail aux différents arguments et pièces versées au dossier par le recourant.

5.10.1.2 Afin de démontrer l'utilisation commerciale de son domicile privé par la société S._____ dans le cadre de la vente de pièces de monnaie antiques et de meubles anciens, le recourant produit le procès-verbal d'une audition de B._____, le directeur de la société S._____, ayant eu lieu le 29 novembre 2018 en lien avec la procédure diligentée contre le recourant (cf. [...]). Lors de cette audition, le directeur de la société S._____ a notamment affirmé ce qui suit :

A ma connaissance et dans le cadre de l'activité commerciale de [la société S._____], il est arrivé que des objets confiés à [la société S._____] soient exposés au domicile [du recourant] où il recevait un certain nombre de clients. Ainsi, le domicile [du recourant] avait une fonction de show-room.

Pour répondre à la question de [l'avocat du recourant], un certain nombre d'objets ont été vendus, suite à des présentations au domicile [du recourant].

Dans le monde de l'art, il n'est pas exceptionnel que des Galeristes procèdent de la sorte, qu'ils mettent en situation à leur domicile des objets qu'ils commercialisent afin de les vendre. Ce processus est réalisé sur rendez-vous ou sur événements. Je relève que l'entrée de la Galerie à la rue [...] n'est pas accessible à tout un chacun, étant donné que l'entrée est verrouillée et dispose d'une sonnette pour des raisons de sécurité. [...].

Vous me demandez comment était réalisée la facturation lors de ventes au domicile [du recourant], je vous réponds : que les ventes se passaient comme celles réalisées à la Galerie [de la société S._____] et la facturation également. [...].

Je peux également mentionner qu'il est arrivé également à la Galerie ou à [la société S._____] de vendre des objets sans que le client final ne voie l'objet de visu (par internet, par échange électronique). Egalement, pour ce genre de vente, la facturation a été faite de manière traditionnelle comme mentionné.

A contrario, si les objets n'avaient pas été présentés au domicile [du recourant], les ventes qui en ont découlés ne se seraient certainement jamais réalisées ([...]).

Afin d'appuyer ces allégations, le recourant produit également une attestation de C._____, collectionneur d'art et client de la société S._____ (cf. pièce n° 21 du recourant), affirmant que :

Les pièces antiques reproduites en annexe (Pièce A) m'ont été présentées à la vente par [la société S. _____], représentée par [le recourant], au domicile de ce dernier, sis [adresse du recourant] ;

C'est dans ce même contexte et lieu que j'ai notamment fait l'acquisition des objets antiques également listés en annexe (Pièce B). D'ailleurs, je puis confirmer que toutes les œuvres que j'ai acquises auprès de [la société S. _____] à M. _____, l'ont été à partir du domicile [du recourant], occasionnellement [à l'entrepôt P. _____], mais jamais suite à leur présentation à la galerie [de la société S. _____].

De surcroît et à l'appui de ces deux affirmations, le recourant verse au dossier une liste de 23 objets qui auraient été vendus par la société S. _____ et stockés à son domicile (cf. [...]) et produit les extraits de la base de données de la société S. _____ (cf. [...]; é.g. sur ce logiciel, cf. [...]).

5.10.1.3 Il convient tout d'abord de s'intéresser plus particulièrement aux extraits de la base de données produits par le recourant et qui correspondraient, selon ses dires, à la liste des pièces vendues par la société S. _____ depuis son domicile privé.

Il y a lieu de relever, tout d'abord, qu'un historique de l'emplacement où les objets sont stockés (« Previous locations » [emplacements précédents]) figure sur tous les extraits. Le recourant a d'ailleurs confirmé, lors de son 4^{ème} interrogatoire dans le cadre de la procédure ouverte à son encontre, que ces extraits mentionnaient « [l']endroit où se trouve un objet en temps réel » (cf. [...]). Son avocat a également confirmé, au cours de l'audition du directeur de la société S. _____ du 29 novembre 2018, que « les fiches devraient comporter le lieu de localisation de l'objet » (cf. [...]) et le directeur de la société S. _____ a également déclaré, lors de sa 3^{ème} audition du 7 novembre 2018, qu'il s'agissait du lieu où « se trouve / trouvait l'objet » (cf. [...]).

Sur les deux premiers extraits produits par le recourant (n° [...] et [...]), il est, effectivement, fait mention de l'emplacement « [...] », à savoir le prénom du recourant, sous la rubrique « Previous locations [emplacements précédents] ». Selon le cours ordinaire des choses et l'expérience générale de la vie, il peut être compris de là que ces objets ont été effectivement en possession du recourant. Le recourant a d'ailleurs expressément indiqué dans son recours que l'acronyme « [...] » se référait à lui (cf. [...]). Q. _____, la directrice de la société [...] SA jusqu'en 2017, a également déclaré, lors de son audition, que la mention « [...] » avait été utilisée pour les monnaies en possession [du recourant], peu importe qu'elles aient été

à son domicile, dans ses poches, à la galerie ou dans sa voiture (cf. [...]). Cette société s'occupait notamment de la logistique pour les sociétés S. _____ et V. _____ principalement, y compris de la gestion des stocks des objets archéologiques entreposés [à l'entrepôt P. _____] (cf. [...]). Elle était étroitement liée au recourant ; Q. _____ déclarait que « J'étais directrice, c'est clair mais je tiens à vous préciser que j'étais un 'pion' placé à cette place par [le recourant]. J'avais un chef et c'était [le recourant]. C'est lui qui prenait toutes les décisions. Moi je n'avais aucun pouvoir décisionnel » (cf. [...]).

Ces deux extraits portent ensuite la mention ultérieure « Dispatched [expédié/envoyé] », tout comme d'ailleurs tous les extraits concernant des biens vendus. Il y a donc lieu de retenir que les objets en question (n° [...] et [...]) n'ont plus été en possession du recourant et ont été expédiés à leur acquéreur. Le recourant a d'ailleurs précisé lors de son 13^{ème} interrogatoire que ce terme « signifie qu'on perd la main sur un objet. Physiquement l'objet n'est plus en possession de [la société S. _____] » (cf. [...]).

Des mentions identiques (« [prénom du recourant] » et « Dispatched ») figurent expressément sur trois autres extraits (n° [...], [...] et [...]; cf. [...]). De plus, l'extrait du bien n° [...], mentionné dans le recours, apparaît manquant dans le dossier de l'autorité de céans. Dans la mesure où le Tribunal n'est pas en mesure de déterminer l'origine de cette absence, il y a lieu de considérer, compte tenu du temps écoulé depuis le dépôt du recours et du principe de célérité de la procédure, que ce bien provenait également du domicile privé du recourant, ce qui porte à six le nombre d'objets d'art pour lesquels il est clairement attesté qu'ils ont été stockés au domicile privé du recourant ou en sa possession avant d'être vendus par la société S. _____.

Ceci étant, on se doit de relever que, pour les 17 autres extraits produits par le recourant qui concerneraient des pièces stockées à son domicile privé et vendues par la société S. _____, il n'est fait aucunement mention de ce que ces pièces étaient ou ont été stockées avant leur acquisition à son domicile privé (i.e. pas de mention « [prénom du recourant] »).

En effet, s'agissant des objets n° [...] et n° [...] (cf. [...]), il ressort des extraits produits qu'ils étaient stockés auprès de la société S. _____, soit à la galerie à la Rue [...] à M. _____ (mention « [...] » qui signifie S. _____ ; cf. [...]). L'objet n° [...] était, quant à lui, stocké dans un lieu désigné par la mention « D. _____ » (le nom d'un fournisseur à Bruxelles, représentant une galerie ; entreposé auprès d'un transitaire ; cf. [...]) et ceux portant les

n° [...] l'étaient [dans l'entrepôt P. _____] (mention [...]). Enfin, aucun lieu de stockage n'était mentionné pour trois objets d'art, préalablement à leur expédition (n° [...]).

Force est donc de constater qu'il existe des incohérences entre les allégations du recourant et les pièces produites par ce dernier à leur appui. Le recourant ne fournit aucune explication sur ces incohérences et la manière dont il y aurait lieu de les comprendre. Ainsi, le Tribunal a d'abord émis l'hypothèse que les extraits ne mentionnaient que le dernier lieu de stockage des objets d'art et que ceux-ci étaient retournés en entrepôt ou auprès de la société S. _____ après avoir été stockés au domicile privé du recourant ou en sa possession. Cela étant, on constate, par exemple, que l'objet n° [...] a été déplacé (mention « moved on » sur les extraits) auprès de la société S. _____ le 24 août 2011, mais expédié à son acquéreur uniquement le 16 février 2016, soit près de cinq ans plus tard. Ce schéma se reproduit pour la majorité des autres objets d'art (p. ex. [...]). Lors de son 9^{ème} interrogatoire du 12 décembre 2017, le recourant n'a d'ailleurs pas exclu la possibilité d'afficher jusqu'à 5 emplacements dans le système informatique (cf. [...]). Cette limite n'est, en l'occurrence, pas atteinte pour les objets susmentionnés. Le Tribunal note ainsi que, pour ces objets, un temps non négligeable s'est écoulé entre le moment où ceux-ci ont été dernièrement stockés [à l'entrepôt P. _____], auprès de la société S. _____ ou dans un autre lieu à l'exclusion du domicile privé du recourant, et la date de leur expédition effective.

Un tel constat ne permet pas de retenir que ce serait grâce à un séjour préalable – et non mentionné sur l'extrait – au domicile privé du recourant que ces objets ont trouvé un acquéreur. On peine en tout état de cause à accorder un certain crédit aux allégations du recourant à la lumière des pièces produites, en particulier lorsque celui-ci déclarait lors de son 4^{ème} interrogatoire que la base de données doit indiquer « en temps réel » le lieu de situation des objets d'art (cf. [...]).

5.10.1.4 A cet effet, l'attestation établie en date du 23 avril 2020 par C. _____ (cf. [...]) ne lui est pas d'un plus grand secours. Il sied de rappeler, à cet égard, que la valeur des témoignages, est quasi nulle en droit fiscal, ce d'autant plus lorsqu'ils sont condensés dans une attestation établie après coup (cf. supra consid. 2.7), dans le cadre de la procédure de recours et à la demande du recourant dans le but d'appuyer ses allégations, comme c'est le cas de l'attestation susmentionnée.

Ceci étant, on s'intéressera plus particulièrement aux objets mentionnés dans l'annexe B de cette attestation, qui listerait les objets vendus à son auteur et qui auraient été exposés au domicile privé du recourant. A titre liminaire, on précisera que l'ensemble des objets mentionnés dans cette annexe ont déjà été discutés ci-dessus par le Tribunal de céans (cf. supra consid. 5.10.1.3) et le recourant a produit, dans le cadre de la présente procédure, les extraits correspondants. Le Tribunal constate que l'annexe B mentionne 19 objets acquis par C. _____ et relève, à la lecture des extraits produits par le recourant, que ceux-ci ne mentionnent pas, pour 14 de ces objets, un lieu de situation au domicile privé du recourant (i.e. absence de mention « [...] »).

Ainsi, il ressort des documents produits par le recourant que, sur les 6 objets d'art pour lesquels il y a lieu d'admettre qu'ils ont effectivement été stockés au domicile du recourant préalablement à leur acquisition, 5 d'entre eux – soit la quasi-totalité – ont été acquis par C. _____ (cf. [...]) et que la majorité des objets que ce dernier a acquis – soit 13 sur 19 – étaient stockés ou censés l'être à la galerie de la rue Verdaine appartenant à la société S. _____, [à l'entrepôt P. _____] ou dans un lieu autre que le domicile privé du recourant. En ce sens, les constatations propres du Tribunal abondent dans le sens des conclusions de l'autorité inférieure à la suite de l'examen des pièces acquises par C. _____. On ne saurait donc lui reprocher d'avoir retenu qu'une éventuelle vente depuis le domicile du recourant avait été insuffisamment documentée pour une grande partie des objets concernés.

Il suit de là que l'attestation établie le 23 avril 2020 par C. _____ et produite par le recourant à l'appui de son recours ne saurait remettre en cause la conclusion selon laquelle il n'est pas possible de retenir que ce serait grâce à un séjour au domicile privé du recourant que la majorité des objets d'art mentionnés par ce dernier à titre d'exemple a trouvé un acquéreur. Là encore, on peine à accorder un certain crédit aux allégations du recourant.

5.10.1.5 Quant aux déclarations du directeur de la société S. _____ lors de son audition du 29 novembre 2018 (cf. [...]), elles confirment tout au plus ce qui précède, à savoir qu'il arrive parfois que certains objets soient mis en situation au domicile des galeristes.

5.10.1.6 Sur le vu de ce qui précède, force est bien d'admettre que le domicile privé du recourant a servi, à quelques occasions, pour l'exposition d'objets d'art destinés à la vente par la société S. _____ (cf. supra

consid. 5.10.1.3). Au regard toutefois des pièces versées au dossier, ces occasions ont été considérablement moins nombreuses que ce que le recourant laisse entendre et concernaient, pour une très large majorité d'entre elles, un seul client et aucune pièce de monnaie (cf. supra consid. 5.10.1.3 et 5.10.1.4).

Une telle constellation ne permet donc pas de conclure que le domicile privé du recourant consiste en un local commercial régulier de la société S._____. En tout état de cause, le fait qu'il ait pu servir à de rares occasions à l'exposition d'objets destinés à la vente ne suffit pas pour conclure que la société S._____ procéderait activement à des démarches commerciales en vue de vendre les objets entreposés au domicile privé du recourant ni que l'ensemble des antiquités s'y trouvant sont à vendre.

5.10.2 Il convient donc d'examiner, dans un deuxième temps, si d'autres éléments au dossier démontreraient l'existence de démarches commerciales entreprises par la société S._____ en vue de la commercialisation des objets d'art entreposés au domicile privé du recourant et, plus spécifiquement, des pièces de monnaie et meubles litigieux.

A cet effet, le recourant se réfère d'abord à l'annexe A de l'attestation établie en date du 23 avril 2020 par C._____ (cf. [...]), qui comprendrait des antiquités qui lui auraient été présentées à la vente par la société S._____ au domicile privé du recourant. A titre liminaire, il peut être renvoyé aux considérants qui précèdent sur la valeur probante à attribuer à une telle attestation (cf. supra consid. 5.10.1.4 en lien avec le consid. 2.7). Ceci étant, le Tribunal relève que le recourant n'a pas produit les extraits de la base de données des objets antiques concernés et que l'annexe A ne mentionne aucunement les pièces et meubles en cause.

Quoi qu'il en soit, le fait que la société S._____ ait pu présenter à C._____ ou à d'autres clients des antiquités au domicile privé du recourant ne signifie pas pour autant que les pièces de monnaie et meubles litigieux aient été proposés à la vente. Le recourant allègue, pourtant, dans son mémoire de recours, que l'importation de la table et du tapis visés par la décision attaquée s'inscrit dans ce cadre de mise en valeur des objets exposés à son domicile (cf. ch. 57 du mémoire de recours). Il n'en est, en revanche, pas fait mention par C._____.

Le recourant se fonde encore sur le procès-verbal de l'audition du directeur de la société S._____ (cf. [...]). Il convient toutefois de relever que celui-ci mentionne tout au plus que « [c]ertains objets ont également été réceptionné[s] au domicile [du recourant] » et que « il est arrivé que des objets confiés à [la société S._____] soient exposés au domicile [du recourant] » (cf. [...]), sans préciser si cette affirmation concernait également les pièces de monnaie et les meubles en cause ou si la société S._____ entreprenait des démarches commerciales en vue de les vendre. En tout état de cause, il y a lieu de craindre que les réponses données par le directeur de la société S._____ le 29 novembre 2018 aient été dirigées par la défense des intérêts du recourant. Ces réponses ont au demeurant été données à la suite d'une question du mandataire du recourant.

Quant aux factures relatives à l'acquisition de certains objets produites par le recourant (cf. [...]), on peine à saisir en quoi elles attesteraient de ce que les pièces de monnaie et meubles en cause auraient été présentés à la vente. Elles concernent d'ailleurs, pour certaines d'entre elles, des objets dont il n'a pas été établi qu'ils étaient stockés ou exposés au domicile privé du recourant (sur ce point, cf. supra consid. 5.10.1.3).

En réalité, le recourant ne produit aucune pièce démontrant que les pièces de monnaie et meubles stockés à son domicile auraient été, à une quelconque occasion, présentés à un futur acheteur. Il ne démontre pas non plus que la société S._____ aurait effectué de quelconques autres démarches en vue de les vendre.

Partant, il y a lieu de considérer qu'en laissant les pièces de monnaie et les meubles en possession du recourant durant plus de quatre ans sans entreprendre de quelconques démarches commerciales, la société S._____ n'a pas utilisé l'appartement du recourant dans l'intention de les vendre et qu'elle ne pouvait pas en disposer librement. Ainsi, même dans l'hypothèse où les objets devaient finir par être vendus à des tiers et remplacés par d'autres objets, il n'en demeure pas moins, en l'espèce, que le recourant aura largement pu en profiter pour satisfaire son « goût du beau » selon l'expression utilisée par l'autorité inférieure. Il a d'ailleurs déclaré devant le Ministère public [de M._____] que « ces pièces sont pour [lui], pour [sa] famille » et que, si elles se trouvent chez lui, c'est parce qu'il « aime les regarder » et non pas parce qu'il « en fai[t] commerce » ou dans le but de les « montrer à des acheteurs » (cf. [...]). Son mandataire a, au surplus, relevé en cours de procédure de première instance que le recourant était « tout à la fois, collectionneur contemplatif et marchand » et

que « en d'autres termes, la collection de [sa] famille [...] [était] également le stock commercial de leur activité de négoce d'antiquités » (cf. [...]).

De telles déclarations plaident largement en faveur de la position de l'autorité inférieure. A cet égard, les tentatives du recourant – à travers la plume de son mandataire – de les relativiser ne lui sont guère d'un grand secours. Le Tribunal ne peut en effet que constater les nombreuses divergences entre ses paroles et les pièces qu'il a lui-même produites au dossier. En réalité, tout indique que les meubles stockés à son domicile et les pièces de monnaie en sa possession étaient destinés à son usage privé et familial et exposés de façon à lui permettre d'en profiter agréablement.

5.10.3 Reste à déterminer, dans un troisième et dernier temps, si d'autres éléments au dossier tendent à infirmer ce point de vue.

5.10.3.1 Dans ce contexte, le recourant estime que la décision retiendrait à tort que les objets lui appartiendraient, alors qu'ils seraient la propriété des sociétés V._____, R._____ ou U._____.

Ceci étant, il ressort du dossier que le recourant est l'ayant droit économique de la société V._____. Le travail administratif de cette société est d'ailleurs parfois accompli par les employés de la société S._____. La société V._____ est propriétaire du stock des objets entreposés [à l'entrepôt P._____] et il s'agit du fournisseur quasi exclusif des pièces vendues par la société S._____. Quant aux sociétés R._____ et U._____, elles n'ont pratiquement plus d'activités. Le recourant en est toutefois aussi l'ayant droit économique. Il en parle d'ailleurs comme de sociétés offshores familiales (cf. [...]). Il explique que son père a créé ces trois sociétés dans les années 1990, que chacune d'entre elles était destinée à acheter des objets en fonction des cultures de provenance, mais que, par simplification, il n'y a plus que la société V._____ qui est active. Il ajoute que « V._____ représente le patrimoine familial dont je suis à la tête » (cf. [...]).

Ainsi, le fait que les objets stockés au domicile du recourant soient juridiquement la propriété de l'une de ses sociétés ne suffit pas, à lui seul, à remettre en cause la conclusion selon laquelle ces objets n'étaient pas destinés à la vente et que le recourant était libre d'en disposer à des fins privées. Les explications du recourant ne sont, à cet effet, guère convaincantes. Bien au contraire, il ressort du dossier que le recourant ne fait aucune distinction entre le patrimoine dont il est juridiquement propriétaire et le patrimoine appartenant à ses sociétés. Dans son esprit, il

s'agit d'un seul et unique patrimoine familial dont il est le seul à pouvoir disposer. Le Tribunal est en effet convaincu que le recourant ne jouit pas de manière différente des biens appartenant à l'une ou l'autre de ses sociétés que des biens dont il est juridiquement propriétaire.

5.10.3.2 Dans ces circonstances, on ne voit pas bien en quoi l'argument du recourant selon lequel les objets en question ne seraient pas destinés à son usage privé au seul motif qu'ils figureraient dans la base de données de la société S. _____ aurait encore une portée propre.

Cela étant, on peut rappeler que le recourant a déclaré qu'il ne s'agissait pas tant d'une banque de données, mais bien plus d'un logiciel de gestion d'entreprise et du patrimoine familial (cf. [...]). Il ne peut donc être exclu que des pièces appartenant au patrimoine privé du recourant y soit également répertoriées

5.10.4 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu que la société S. _____ n'avait entrepris aucune démarche en vue de vendre les meubles stockés au domicile du recourant et les pièces de monnaie en sa possession. Rien n'indique que ces objets aient été montrés à de potentiels acheteurs. On ne saurait donc retenir que le domicile privé du recourant jouait le rôle d'un local commercial. Au contraire, le Tribunal est convaincu que les meubles stockés au domicile du recourant, de même que les pièces de monnaie en sa possession, ont été réservés à un cadre privé pendant plus de quatre ans, au bon plaisir du recourant, et que la société S. _____ n'en avait pas la libre disposition sur le plan économique.

A la lecture des nombreuses pièces au dossier, force est donc bien d'admettre que la décision attaquée ne prête pas le flanc à la critique. Le recourant a été auditionné par les autorités douanières de très nombreuses heures et a largement eu l'occasion de donner des explications et de présenter ses griefs. L'autorité inférieure a tenu compte des pièces qu'il a produites et répondu aux griefs soulevés. Partant, on ne voit pas en quoi l'audition d'autres employés de la société S. _____ aurait été de nature à ébranler la conviction des autorités douanières. Le recourant ne fait, en effet, qu'opposer sa propre interprétation des faits à celle de l'autorité inférieure. Dans ce contexte, on ne saurait reprocher à l'autorité d'avoir procédé à une appréciation anticipée des preuves. Elle n'a, par conséquent, pas constaté les faits pertinents de manière inexacte ou incomplète.

5.10.5 En conclusion, le régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou la procédure de report de la TVA ont été revendiqués et obtenus à tort pour les objets stockés au domicile du recourant, ou en sa possession, dans la mesure où ils n'étaient pas destinés à la vente et que la société S._____ ne pouvait pas en disposer librement.

5.11 Ceci étant, on ne saurait d'emblée parvenir à la même conclusion s'agissant des pièces stockées dans les locaux de la société S._____, à savoir dans l'une de ses deux galeries, ou dans un lieu autre. Il convient donc d'examiner si des éléments au dossier permettent de soutenir que les pièces de monnaie stockées ailleurs ont aussi été importées pour satisfaire l'usage privé du recourant ou si, au contraire, elles faisaient partie de l'activité commerciale de la société S._____.

5.11.1 Dans ce contexte, il y a lieu de s'intéresser premièrement au rôle du recourant dans la société S._____ et à la façon dont il se comporte à l'égard de ses employés.

5.11.1.1 Il ressort du dossier que le recourant gère la société S._____ au sens large. Il procède aux achats et aux ventes des biens et est impliqué dans toutes les décisions prises. Il en va de même pour les sociétés V._____, R._____ et U._____. Il laissait donc peu d'indépendance à ses employés. Ainsi, son chauffeur a notamment indiqué, lors de son interrogatoire du 29 mars 2017, qu'il exécutait « tous les ordres [que le recourant] [lui] donnait, sans y réfléchir plus loin » (cf. [...]). Il n'en va d'ailleurs pas différemment lorsque les ordres émanent de l'épouse du recourant (cf. [...]). De même, le recourant a déclaré que les courriels étaient généralement adressés à l'adresse générique de la société S._____ ou à son adresse personnelle (cf. [...]).

5.11.1.2 Toutefois, il y a lieu de relever que le nom du recourant n'apparaît que rarement en première ligne. Il est ainsi attesté qu'il utilise régulièrement des prête-noms, qu'il dédommage par la suite pour leurs frais. Le recourant admet, à cet effet, que les personnes qui le représentent lors de ces ventes touchent en général une commission entre [...] % et [...] % pour les antiquités et jusqu'à [...] % pour les pièces de monnaie (cf. [...]).

5.11.1.3 Plusieurs noms reviennent ainsi régulièrement au cours de l'enquête comme celui de [...] (son homme à tout faire et chauffeur) qui indique lui avoir spontanément donné un téléphone à son propre nom et

lui remettre les factures (cf. [...]). Celui-ci précise également que le recourant remettait le numéro de ce téléphone à ses fournisseurs afin qu'ils puissent lui envoyer les photos des objets qui devaient être visionnés dans le cadre d'un éventuel achat (cf. [...]) et que les photos reçues concernaient souvent des pièces de monnaie ou de petits objets (cf. [...]).

On retrouve également les noms de [...] (cf. [...]), qui indique avoir loué un local à son nom à la demande du recourant (cf. [...]), d'[...] (cf. [...]), qui a spontanément informé les enquêteurs qu'il avait été contacté par le recourant qui lui a demandé de louer, sous son nom et par souci de confidentialité, un local à proximité immédiate du sien (cf. [...]), ou encore de [...] (cf. [...]), qui a loué un véhicule à son nom pour le compte du recourant afin de faire procéder au transfert des objets à la suite du contrôle douanier effectué le [...] 2016 (cf. [...]).

A cet effet, tant [...] qu'[...] ont déclaré n'avoir aucune idée des activités que le recourant déploierait dans les locaux. Il ressort d'ailleurs de leurs interrogatoires le sentiment commun d'avoir été induits en erreur par le recourant.

5.11.1.4 Ainsi, on constate que le recourant exerce un contrôle constant sur les activités de la société S._____ et le déroulement du processus de vente et d'achat. Il fait en revanche en sorte que son nom ou celui de sa société n'apparaisse pas dans certaines transactions et l'on ne sait donc pas si les biens entreposés dans les différents locaux ont une vocation commerciale ou appartiennent au patrimoine privé et à la collection familiale du recourant. Les déclarations susmentionnées confirment cependant qu'il est difficile, voire impossible, de faire la différence entre les biens destinés à être vendus et les biens que le recourant se réserve à titre privé. Il apparaît en tout cas que ni les employés de la société S._____, ni son directeur ne sont en mesure de procéder à des achats ou à des ventes sans un accord exprès du recourant (cf. à cet effet, [...] interrogatoire de [...] : « En résumé, je ne suis pas habilité à réaliser des acquisitions d'objets de mon propre chef »).

Partant, le rôle que joue le recourant au sein de la société S._____ constitue un indice supplémentaire que cette société a davantage vocation à gérer un patrimoine privé et familial et que, par conséquent, les pièces de monnaie litigieuses étaient destinées à alimenter ce patrimoine, quel que soit leur lieu de stockage.

5.11.2 Une telle conclusion est d'ailleurs renforcée par plusieurs exemples de cas litigieux que l'autorité inférieure explique de manière plus détaillée à l'annexe III de son dossier.

5.11.2.1 Ainsi, dans un premier cas de figure, selon une facture du 29 mai 2007 (cf. [...]), la société [...] a vendu à la société V._____ une pièce de monnaie antique en argent au prix de [...] dollars américains. Cette pièce a été enregistrée dans la base de données de la société S._____ sous le n° [...]. En date du 30 août 2012, cette pièce a toutefois été dédouanée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, avec la société U._____ en tant qu'expéditeur et propriétaire de la pièce et la société S._____ comme destinataire et importateur (cf. [...]). Cette admission temporaire a été renouvelée à deux reprises jusqu'au 30 août 2016 (cf. [...]) et ce n'est que le 27 juillet 2016 que la pièce a été dédouanée définitivement en revendiquant la procédure de report. Selon les données de la société S._____, la pièce serait localisée dans ses locaux depuis le 9 septembre 2012 et n'aurait pas été vendue ou mise en consignation. Elle aurait été déplacée à la galerie partenaire de la société S._____ à New York le 24 juillet 2017. Il est toutefois mentionné que la pièce n'a pas voyagé (cf. [...]). Aucun élément au dossier n'indique que la pièce aurait fait l'objet d'un régime d'exportation temporaire ou définitive en vue de ce déplacement.

Dans un deuxième cas de figure, selon une facture du 8 juin 2007 (cf. [...]), la société [...] a vendu à la société V._____ une autre pièce de monnaie antique en argent au prix de [...] francs. Cette pièce a été enregistrée dans la base de données de la société S._____ sous le n° [...]. Elle a toutefois été dédouanée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 23 juillet 2013, pour une valeur de [...] francs, avec comme expéditeur et propriétaire la société U._____ et comme destinataire et importateur la société S._____ (cf. [...]). Cette demande a été renouvelée jusqu'au 23 juillet 2016 (cf. [...]). Ce n'est que le 13 juin 2016 que cette pièce est dédouanée définitivement à l'importation en revendiquant la procédure de report. Selon les données de la société S._____, elle est localisée dans ses locaux depuis le 30 juillet 2013 et n'a pas été vendue ou mise en consignation (cf. [...]).

Dans un troisième cas, selon une facture du 24 février 2010 (cf. annexe III.31, p. 1), la société [...] a vendu une pièce de monnaie au recourant à l'adresse de la société S._____, au prix de [...] dollars américains. Les enquêteurs douaniers ont toutefois retrouvé une seconde facture de la société [...], cette fois au nom de la société V._____

(cf. [...]). La pièce a été envoyée depuis les États-Unis d'Amérique le 24 février 2010 et est arrivée en Suisse le 1^{er} mars 2010 (cf. [...]). Ce même jour, elle a été enregistrée dans la base de données de la société S._____ sous le n° [...] et a été dédouanée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, pour une valeur de [...] francs, avec comme expéditeur et propriétaire la société R._____ et comme destinataire et importateur la société S._____ (cf. [...]). Cette demande a été renouvelée à deux reprises jusqu'au 1^{er} mars 2014 (cf. idem, p. 10 et 11). Ce n'est que le 27 février 2014 que cette pièce est dédouanée définitivement à l'importation en revendiquant la procédure de report (cf. [...]), au moyen d'une facture définitive établie par la société R._____ (cf. [...]). Selon les données de la société S._____, elle est localisée dans ses locaux depuis le 26 février 2014. Aucune indication d'emplacement n'est mentionnée avant cette date. Elle n'a pas été vendue ni mise en consignation (cf. [...]).

Une autre pièce a été vendue dans des circonstances similaires. Ainsi, dans un quatrième cas de figure, selon une facture du 8 avril 2010 (cf. [...]), la société [...] a vendu une pièce de monnaie au recourant à l'adresse de la société S._____, au prix de [...] dollars américains. Là encore, les enquêteurs douaniers ont découvert une seconde facture selon laquelle la pièce aurait été acquise et payée par la société V._____ (cf. [...]). Elle a été enregistrée dans la base de données de la société S._____ sous le n° [...]. Selon les données de la société S._____, elle a été d'abord entreposée dans ses locaux le 13 juin 2010. Elle a ensuite été déplacée [à l'entrepôt P._____] le 17 juin 2015. Elle s'est enfin retrouvée en possession du recourant le 21 janvier 2016. Elle n'a pas été vendue ou mise en consignation depuis (cf. [...]; ég. [...], qui ne mentionne toutefois qu'un emplacement dans les locaux de la société S._____). Or, la pièce en cause n'a été présentée pour la première fois en douane que lors de son dédouanement définitif (n° [...]) le 20 janvier 2016 pour une valeur de [...] francs en revendiquant la procédure de report (cf. [...]). Elle n'a pas fait l'objet d'une déclaration d'admission temporaire lors de son importation par la société S._____ le 13 juin 2010.

5.11.2.2 Dans deux autres cas mentionnés par l'autorité inférieure dans l'annexe III de son dossier, les pièces ont fait l'objet d'une mise en consignation auprès d'une maison de vente aux enchères à [...] et, pour l'une d'elle, d'une vente successive.

Ainsi, selon une facture du 8 avril 2010 (cf. [...]), la société [...] a vendu une pièce de monnaie au recourant à l'adresse de la société S._____.

au prix de [...] dollars américains. Les enquêteurs douaniers ont toutefois découvert une seconde facture selon laquelle la pièce aurait été acquise et payée par la société V. _____ (cf. [...]). Le 18 juin 2010, la pièce a été enregistrée dans la base de données de la société S. _____ sous le n° [...] et dédouanée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, pour une valeur de [...] francs, avec toutefois comme expéditeur et propriétaire la société U. _____ et comme destinataire et importateur la société S. _____ (cf. [...]). Cette demande a été renouvelée à trois reprises jusqu'au 18 juin 2015. La pièce a finalement été dédouanée définitivement à l'importation le 16 juin 2015 en revendiquant la procédure de report (cf. [...]), au moyen d'une facture définitive établie par la société U. _____ (cf. [...]). Selon les données de la société S. _____, elle a été localisée dans ses locaux le 13 juin 2010. Elle a ensuite été mise en consignation auprès de la maison [...] à [...] le 11 août 2015, avant de revenir auprès de la société S. _____ le 9 septembre 2019 (cf. [...] ; ég. [...]).

Enfin, selon une facture du 8 juin 2007 (cf. annexe III.30, p. 1), la société [...] a vendu à la société V. _____ une autre pièce de monnaie au prix de [...] francs. Le 17 janvier 2014, cette pièce a été enregistrée dans la base de données de la société S. _____ sous le n° [...] et dédouanée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine, pour une valeur de [...] francs. C'est toutefois la société U. _____ qui a été désignée comme expéditeur et propriétaire de la pièce, la société S. _____ étant mentionnée comme destinataire et importateur (cf. [...]). Cette demande a été renouvelée jusqu'au 4 janvier 2017 (cf. [...]). La pièce a finalement été dédouanée définitivement à l'importation le 6 décembre 2016 en revendiquant la procédure de report (cf. [...]). Selon les données de la société S. _____, elle a été localisée dans ses locaux le 23 janvier 2014. Elle a ensuite été mise en consignation auprès de la maison [...] à [...] le 20 août 2018 avant d'être vendue au prix de [...] francs (cf. [...]); cependant, cf. [...] qui n'indique pas que l'objet a été vendu mais uniquement mis en consignation).

5.11.2.3 De tels exemples démontrent là encore la manière dont le recourant jongle d'une société à l'autre avec ses pièces de monnaie, sans que leur situation juridique ne soit véritablement claire. Il fait, dans plusieurs cas, refaire des factures pour qu'une société soit finalement mentionnée comme acheteur et propriétaire des pièces et, alors que la société V. _____ est généralement celle qui acquiert les pièces auprès des fournisseurs, c'est la société Aris ou la société R. _____ qui sont présentées comme propriétaire aux douanes suisses, et cela même

lorsque les pièces sont envoyées en Suisse directement après leur acquisition.

On peine en tout cas à considérer les sociétés du recourant comme autre chose qu'un simple système destiné à gérer son patrimoine, ce qui plaide là aussi en faveur du caractère privé de la collection de pièces litigieuses.

5.11.3 Le recourant fait néanmoins valoir que la vente et la mise en consignation régulières de certaines pièces de monnaie suffirait à démontrer la nature commerciale de la collection visée par la décision attaquée.

5.11.3.1 Il produit, à cet effet, plusieurs exemples de factures émises par la société S._____ en lien avec la vente de pièces de monnaie (cf. [...]) ainsi que des factures *pro forma* en lien avec la consignation d'autres pièces auprès de numismates tiers et de sociétés de ventes aux enchères (cf. [...]).

Toutefois, les factures présentées ne mentionnent aucun numéro de classement dans la base de données de la société S._____, de sorte qu'il est impossible de savoir si ces factures concernent des pièces ayant fait l'objet de la décision attaquée ou non. Le recourant ne l'allègue d'ailleurs pas et se contente de mentionner que ces factures sont données à titre d'exemple.

A l'inverse, l'autorité inférieure a listé, dans le tableau des pièces de monnaie et des meubles concernés par la perception subséquente (cf. [...]), 95 pièces effectivement vendues avant que la décision attaquée ne soit rendue et 192 pièces mises en consignation en vue de leur vente sans pour autant avoir été vendues par la suite (cf. ég. [...]). Rien au dossier n'indique que ces chiffres ne serait pas exacts.

5.11.3.2 Ainsi, quoi qu'en pense le recourant, l'autorité inférieure n'a jamais nié l'existence d'une certaine activité numismatique commerciale déployée par la société S._____. Elle a reconnu qu'il lui arrive de vendre et de recevoir des pièces en consignation dans le but de les vendre. Toutefois, elle a retenu que les pièces qui font l'objet de la décision attaquée ont été importées en Suisse, non pas dans ce but, mais avec pour satisfaire le « goût du beau » du recourant et enrichir sa collection personnelle. Les constats propres du Tribunal abondent d'ailleurs dans le même sens et on ne voit pas en quoi des exemples de factures serait de nature à modifier cette conclusion.

Rien n'indique donc que l'autorité inférieure se soit méprise en retenant que, sous l'angle économique, la société S._____ n'avait aucun avantage à faire venir davantage de pièces qu'elle n'était en mesure d'écouler à relativement brève échéance et qu'elle n'a entrepris aucune démarche active afin de vendre la grande majorité des pièces de monnaie stockées dans ses locaux ou dans des lieux autres que le domicile privé du recourant. En réalité, si aucune démarche commerciale n'a été entreprise, c'est bien plus parce que ces pièces appartenaient à la collection privée du recourant et que la société S._____ ne pouvait pas en disposer librement quand bien même elles étaient stockées dans ses propres locaux. Le Tribunal ne voit pas d'autres explications et reviendra toutefois ci-dessous sur la question de savoir si les pièces effectivement vendues et mises en consignation doivent être comprises dans la présente procédure de perception subséquente (cf. infra consid. 5.12).

5.11.4 Quand bien même les éléments susmentionnés ne seraient déjà suffisants pour convaincre, il y a lieu de revenir sur les déclarations du recourant lors de son audition du 8 décembre 2017 devant le Ministère public [de M._____].

5.11.4.1 Dans le cadre de cette audition, à la question de savoir si les pièces de monnaie versées au tableau récapitulatif préparé par les autorités douanières et qui ont été importées définitivement en Suisse par la société S._____ étaient destinées à être vendues, le recourant a répondu :

Non, ce sont des pièces que j'ai achetées une par une avec toute la passion du monde, je veux dire par là que c'est le résultat d'une vie consacrée à une collection personnelle que j'aimerais un jour exposer dans un musée à M._____ (cf. [...]).

Au surplus, à la question de savoir pour quelle raison ces pièces n'ont pas été importées plus tôt en Suisse, il a répondu :

[C'est] pour éviter d'avoir à payer la TVA tout de suite. Vous me demandez pourquoi je souhaite éviter de payer la TVA jusqu'à maintenant. C'est parce que jusqu'à maintenant je n'avais pas les liquidités pour payer la TVA, j'ai ce problème chronique de liquidités (cf. [...]).

Toutefois, lorsqu'on lui a demandé d'où viennent les liquidités nécessaires au paiement des pièces, il a précisé :

Ces acquisitions de monnaies ont été payées par [la société V._____], par le débit de son compte à la banque [...]. Cet argent sur le compte [de la société

V. _____] est mon argent. A l'origine, c'est l'héritage de mon père. Cet argent a été généré par la vente des objets qui appartenaient à mon père (cf. [...]).

5.11.4.2 En l'occurrence, ces déclarations, faites devant la justice [de M. _____], qui plus est, en présence des enquêteurs douaniers, confirment l'essentiel de ce qui précède, à savoir que le recourant ne fait aucune distinction entre son patrimoine privé et familial et le patrimoine de ses différentes sociétés. Il les utilise pour gérer son héritage, avec lequel il a acquis les pièces faisant partie de la collection litigieuse. Il confirme expressément qu'elle représente le résultat d'une vie et qu'il n'a aucune intention d'en vendre des pièces. Ainsi, en raison de son rôle dans la société S. _____, cette dernière n'est pas en mesure de vendre une pièce si le recourant ne donne pas son accord (cf. supra consid. 5.11.1.4). C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a retenu que la société S. _____ n'avait pas l'intention – et ne pouvait en réalité pas – vendre les pièces faisant l'objet de la décision attaquée. Le fait qu'elles soient stockées dans ses locaux ou dans ses coffres n'y change rien.

Partant, il ne fait aucun doute aux yeux du Tribunal que les pièces visées par la décision attaquée, peu importe leur lieu de stockage, n'étaient pas destinées à la vente incertaine, mais bien à l'usage privé du recourant afin de satisfaire son « goût du beau » et son désir d'enrichir sa collection. Ce faisant, la société S. _____ n'a jamais été économiquement libre d'en disposer.

5.11.5 Il suit de là que le régime d'admission temporaire pour vente incertaine et/ou la procédure de report de la TVA a été revendiqué et obtenu indûment par la société S. _____ non seulement pour les pièces stockées au domicile privé du recourant et/ou en sa possession (sur ce point, pour rappel, cf. supra consid. 5.10.5), mais également pour les pièces stockées ailleurs, en tant qu'il est établi qu'elles font partie de la collection privée du recourant, qu'elles étaient destinées à son usage privé et que la société S. _____ n'a jamais pu en disposer librement.

5.12 Ceci étant, il a aussi été établi qu'un certain nombre de pièces avaient été effectivement vendues ou mises en consignation avant que l'autorité inférieure ne rende sa décision (cf. supra consid. 5.11.3.1). Si elles ne sont pas suffisantes pour conclure à la nature commerciale de l'ensemble des objets visés par la décision attaquée (cf. supra consid. 5.11.3.2), il convient néanmoins d'examiner si elles peuvent faire obstacle à la perception subséquente de l'impôt sur la TVA pour les objets concernés.

5.12.1 A cet effet, il y a lieu de rappeler que 95 pièces ont effectivement été vendues avant que la décision attaquée ne soit rendue (après ou sans avoir été mises en consignation) et que 192 pièces ont été mises en consignation en vue de leur vente, sans toutefois l'être effectivement (cf. supra consid. 5.11.3.1 en lien avec [...]).

Sur les 95 pièces vendues, le Tribunal relève que la vente de 88 d'entre elles a eu lieu après l'intervention des autorités douanières du 28 février 2017, que 4 pièces ont été vendues avant dite intervention et qu'aucune indication ne permet de dater la vente des 3 dernières pièces.

A l'instar, sur les 192 pièces mises en consignation, mais sans avoir été vendues, la consignation de 76 d'entre elles a eu lieu après l'intervention du 28 février 2017. Seule une pièce l'a été avant cette date. Aucune indication ne permet, en revanche, de dater la mise en consignation des 115 pièces restantes.

5.12.2 Il convient de s'intéresser, dans un premier temps, aux 4 pièces vendues avant l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017, ainsi qu'à la seule pièce mise en consignation avant cette date.

5.12.2.1 Il ressort d'abord du dossier que deux pièces ont été vendues plus de 60 jours avant leur déclaration de mise en libre pratique au bénéfice de la procédure de report de la TVA.

Ainsi, l'objet n° [1] a été vendu le 9 janvier 2015, mais n'a été déclaré en libre pratique que le 9 septembre 2016 (cf. [...]). De même, l'objet n° [2] a été vendu le 23 janvier 2015, alors que sa mise en libre pratique n'est intervenue que le 28 novembre 2016 (cf. [...]).

Ils ont donc été vendus sans que le régime de l'admission temporaire à l'importation dont ils bénéficiaient ne soit apuré dans le respect du délai de décompte de 60 jours (art. 58 al. 3 LD). Dans pareilles circonstances, on ne saurait admettre que les formalités douanières requises ont été respectées. C'est donc à bon droit que les autorités douanières ont retenu que le régime d'admission temporaire à l'importation avait été maintenu à tort et qu'il y avait donc lieu de percevoir de manière subséquente l'impôt sur les importations.

Au surplus, le Tribunal relève que le régime d'admission temporaire à l'importation de l'objet n° [1] a fait l'objet d'un renouvellement en date du 25 septembre 2015, alors qu'il avait déjà été vendu le 9 janvier 2015. Pour

ce motif encore, le régime d'admission temporaire a été maintenu et prolongé à tort.

5.12.2.2 Il ressort ensuite du dossier que la pièce n° [3] (mentionnée parfois sous son nouveau numéro [...]; cf. [...]) a été déclarée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 16 décembre 2014, alors qu'elle était préalablement entreposée dans un dépôt franc sous douane. Elle n'a toutefois été vendue que le 26 septembre 2015 avant d'être déclarée en libre pratique le 30 octobre 2015 au bénéfice de la procédure de report de la TVA ([...]).

En l'occurrence, le délai d'importation maximum de six mois – à savoir trois mois initiaux avec éventuellement trois mois de prolongation (qui n'ont d'ailleurs pas été sollicités) – en cas d'admission temporaire de biens en provenance de dépôts francs sous douane (cf. supra consid. 5.7.2) n'a pas été respecté. Dans ces circonstances, il importe peu que cette pièce ait été vendue. On ne saurait en effet admettre que les formalités douanières requises ont été respectées. C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a retenu qu'un régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine d'une durée de deux ans avait été sollicité et obtenu à tort s'agissant de cette pièce et qu'il y avait lieu de maintenir la perception subséquente.

5.12.2.3 Il n'en va pas autrement de la seule pièce mise en consignation avant l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017. Il ressort en effet du dossier que la pièce n° [4] a été déclarée en admission temporaire à l'importation pour vente incertaine le 28 avril 2015, alors qu'elle était préalablement entreposée dans un dépôt franc sous douane par la société V._____ (cf. [...]). Elle n'a toutefois été mise en libre pratique que le 22 mars 2017 (cf. [...]).

Dès lors que le délai d'importation maximum en cas d'admission temporaire de biens en provenance de dépôts francs sous douane n'a pas été respecté et que le régime d'admission temporaire n'a, par conséquent, pas été correctement apuré, il importe peu que la pièce en question ait été mise en consignation. Il y a donc lieu de procéder à la perception subséquente de l'impôt sur les importations pour cette pièce.

5.12.2.4 L'autorité inférieure a enfin exclu la pièce n° [5] (mentionnée parfois sous son nouveau numéro [...]; cf. [...], sous colonne « transitaire » de la pièce n° [5] qui mentionne son nouveau numéro) de la perception subséquente au motif que sa vente a eu lieu dans

le cadre du but de l'admission temporaire et dans un délai de moins de six mois après sa sortie du dépôt franc sous douane. Sa mise en libre pratique a également eu lieu moins de 60 jours après la vente. L'autorité inférieure a donc estimé que toutes les formalités douanières avaient été respectées.

Nonobstant, elle a inclus cet objet dans le tableau des pièces de monnaie et meubles concernés par la perception subséquente (cf. [...]) ainsi que dans le tableau du calcul des redevances directement annexé à la décision attaquée.

Contrairement à la motivation avancée dans l'annexe II.A, l'autorité inférieure a donc *in fine* perçu à titre subséquent l'impôt sur les importations s'agissant de la pièce en question (cf. [...]). Vu le nombre important de pièces concernées par la décision attaquée, le Tribunal n'y voit rien de plus qu'une erreur de plume qu'il convient cependant de rectifier d'office, le recourant n'ayant soulevé aucun grief sur ce point. On ne saurait en effet conclure que la pièce n° [5] fait partie de la collection privée et familiale du recourant dont il est largement discuté dans les considérants qui précèdent et que le recourant excluait de vendre lors de son audition devant le Ministère public [de M. _____] (cf. supra consid. 5.11.4.1) et il doit être retenu qu'elle entre dans le cadre des activités commerciales de la société S. _____ (cf. supra consid. 5.11.3.2). Dans ces circonstances, le régime d'admission temporaire à l'importation et la procédure de report de la TVA n'ont pas été sollicités et obtenus à tort s'agissant de cette pièce d'une valeur déclarée de [...] francs.

5.12.3 Dans un second temps, il sied de revenir sur les 88 pièces qui ont été vendues après l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017 ainsi que sur les 76 pièces mises en consignation après cette date.

5.12.3.1 Dans le cadre de la procédure de première instance, le recourant a formulé des griefs et produit des documents concernant la vente et la mise en consignation d'un certain nombre de ces pièces. L'autorité inférieure y a répondu dans son annexe [...].

A cet effet, il y a lieu d'abord de préciser que certaines pièces ont changé de numéro d'inventaire dans la base de données de la société S. _____ en cours d'enquête. Elles sont mentionnées dans l'annexe II.A sous leur nouveau numéro, mais c'est en revanche l'ancien numéro qui figure dans la colonne « n° d'inventaire » du tableau des pièces de monnaie et des meubles concernés par la perception subséquente (cf. [...]).

5.12.3.2 Ceci étant, le Tribunal relève qu'un grand nombre de ces pièces ont été temporairement admises à l'importation en Suisse dans le but d'une vente incertaine, alors qu'elles étaient stockées comme marchandises étrangères en dépôt franc sous douane. Elles ont toutefois été mises en libre pratique en sollicitant la procédure de report de la TVA, parfois largement plus de six mois après l'échéance du délai maximum (trois mois initiaux et trois mois renouvelables) pour cette importation temporaire (cf. supra consid. 5.7.2). En réalité, il ressort des déclarations remplies que ces pièces ont été présentées en douane et traitées comme si elles provenaient effectivement du territoire douanier étranger et non pas d'un dépôt franc sous douanes.

Dans ces circonstances, c'est donc à tort que la société S._____ a considéré qu'elle pouvait se prévaloir d'un régime d'admission temporaire à l'importation d'une durée de deux ans renouvelable. Elle n'a pas correctement sollicité et obtenu le régime d'admission provisoire et on ne saurait reprocher aux autorités douanières d'avoir retenu que les formalités douanières n'avaient pas été respectées et que la perception subséquente devait être maintenue pour ces pièces. Il importe donc peu, dans ce cas, de savoir combien de temps le recourant a pu profiter des pièces en question entre le moment de leur sortie des dépôts francs sous douane et leur vente ou mise en consignation.

5.12.3.3 Au surplus, il ressort du dossier que ces 164 pièces restantes ont été vendues et/ou mises en consignation bien après l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017, alors qu'elles ont bénéficié du régime de l'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA parfois pendant plusieurs années avant leur vente et/ou mise en consignation effective.

L'autorité inférieure a fourni des explications détaillées sur plus d'une centaine de ces pièces dans son annexe II.A et rien au dossier n'indique que des démarches commerciales ont été ou auraient pu être entreprises avant l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017. Au demeurant, le fait que des pièces aient ainsi été vendues ou mises en consignation après l'intervention de l'autorité inférieure du 28 février 2017 n'est, en soit, pas d'un grand secours au recourant. Dès lors qu'il était informé de la nature de la présente procédure et qu'il devait s'attendre à faire l'objet d'une perception subséquente, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir distingué les pièces vendues et/ou mises en consignation avant le 28 février 2017 de celles qui l'ont été après.

Partant, il y a lieu de confirmer que le régime d'admission temporaire à l'importation et/ou la procédure de report de la TVA ont été sollicités et obtenus à tort s'agissant de ces pièces, le recourant se contentant de plaider le fait qu'elles ont été vendues et/ou mises en consignation sans expliquer au-delà de ce qui a déjà été largement discuté par le Tribunal dans les considérants qui précèdent, pourquoi il serait erroné de retenir qu'elles étaient destinées à l'usage privé du recourant et que la société S. _____ ne pouvait pas en disposer librement.

5.12.4 Enfin, dans un troisième temps, compte tenu de l'ensemble de ce qui précède et du devoir de collaborer du contribuable (cf. supra consid. 2.3 ss), on ne voit pas en quoi la décision attaquée prêterait le flanc à la critique lorsqu'elle retient que le régime d'admission temporaire à l'importation et/ou la procédure de report de la TVA ont également été sollicités et obtenus à tort pour les 118 pièces pour lesquelles ne figure aucune date de vente et/ou de mise en consignation dans le tableau des pièces de monnaie et des meubles concernés par la perception subséquente (cf. [...]). Le recourant ne donne, à cet effet, aucune explication supplémentaire qui aille au-delà des cas de figure que le Tribunal a déjà largement détaillés dans les considérants qui précèdent.

5.12.5 En résumé, hormis s'agissant d'une pièce (cf. supra consid. 5.12.2.4), on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir retenu qu'il y avait lieu de percevoir de manière subséquente l'impôt sur les importations pour les pièces effectivement vendues et/ou mises en consignation, cela pour les différents motifs discutés.

5.13 En conclusion, le régime d'admission temporaire pour vente incertaine et/ou la procédure de report de la TVA ont été revendiqués et obtenus à tort s'agissant de l'ensembles des pièces listées dans le table des pièces de monnaie et des meubles concernés par la perception subséquente (cf. [...]), à l'exception de la pièce n° [5], mentionnée parfois sous son nouveau numéro [...] (cf. supra consid. 5.12.2.4).

En ce sens, le recourant ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète en renonçant à donner suite à ses offres de preuve et notamment à l'audition d'autres membres du personnel de la société S. _____. Même à procéder à une appréciation anticipée de celles-ci, on ne voit pas en quoi elles porteraient sur des faits susceptibles d'influer le sort de la cause.

6.

Il reste pour le Tribunal de céans à examiner si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, les droits de douane et la TVA à l'importation sur la base de l'art. 12 DPA auprès du recourant.

6.1 Le recourant allègue qu'il ne serait pas débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD dès lors qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur, ni le consignataire des biens considérés (les pièces de monnaie et les deux meubles anciens) et qu'il ne serait pas libre d'en disposer à sa guise. Selon lui, en ne notifiant pas la décision querellée à la société S. _____, l'autorité inférieure aurait choisi le recourant parmi les différentes personnes et entités débitrices de l'impôt sur les importations, dans la mesure où il ne serait pas assujéti à la TVA et ne pourrait ainsi pas déduire, à titre de charge préalable, l'impôt sur les importations et bénéficier d'une autorisation de report de TVA.

6.2 A l'aune de 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 en ne déclarant pas les marchandises, en les dissimulant, en les déclarant inexactement ou de toute autre manière. La loi fédérale sur le DPA est applicable aux infractions douanières par renvoi de l'art. 128 al. 1 LD.

6.3 A teneur de l'art. 96 al. 4 let. a LTVA, se rend coupable d'une contravention quiconque, intentionnellement ou par négligence, réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, notamment en ne déclarant pas des marchandises lors de leur importation ou en les déclarant de manière inexacte.

6.4 Selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution et les intérêts seront perçus après coup ou restitués, quand bien même aucune personne déterminée n'est punissable (cf. ATF 143 IV 228 consid. 4.3).

6.4.1 Est assujéti à la prestation ou à la restitution 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).

6.4.1.1 Dès lors, quiconque tombant dans le champ d'application de l'art. 70 LD, tant pour les droits de douane que pour l'impôt sur les importations (cf. infra consid. 6.4.2), peut être considéré comme le débiteur

de la contribution soustraite. En effet, cette personne est *ipso facto* considérée comme favorisée si elle a obtenu un avantage illicite (cf. arrêts du TF 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 3 et 2A_82/2005 du 23 août 2005 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.3, A-6884/2018 du 8 avril 2020 consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1).

Le seul fait d'être économiquement avantagé par le non-versement de la redevance en cause constituant un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA, il n'est pas nécessaire qu'une faute ait été commise, ni *a fortiori* qu'une action pénale soit intentée (cf. ATF 129 II 385 consid. 3.4.3, 114 lb 94 consid. 5b et 107 lb 198 consid. 6c ; arrêts du TF 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 7.4 ; arrêts du TAF A-6884/2018 précité consid. 2.5 et A-5865/2017 précité consid. 4.1 ; JEAN GAUTHIER, Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II 56, p. 59). Il suffit que l'avantage illicite procuré par l'absence de perception de la contribution (à ce propos, cf. arrêt du TF 2A.458/2004 du 3 décembre 2004 consid. 3.1) trouve sa source dans une violation objective de la législation administrative fédérale. Peu importe, partant, que la personne assujettie n'ait rien su de l'infraction, ni qu'elle n'ait tiré aucun avantage personnel de celle-ci (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 et 115 lb 358 consid. 3a ; arrêts du TF 2C_420/2013 du 4 juillet 2014 consid. 3.2 et 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.6.2, A-5865/2017 précité consid. 4.1, A-1234/2017 précité consid. 5.2 et A-1107/2018 précité consid. 2.6.3).

6.4.1.2 La créance de perception subséquente en vertu de l'art. 12 DPA est ainsi fondée sur la créance initiale à laquelle la Confédération a droit en vertu de la législation fiscale ou douanière. Ceci étant, cette créance subséquente n'est ainsi pas tant une nouvelle créance qu'un complément à la créance initiale (cf. arrêt du TF 2C_723/2013 du 1^{er} décembre 2014 consid. 2.6). L'art. 12 DPA constitue donc bien la base légale indépendante sur laquelle est fondée une procédure de rappel d'impôt en défaveur du contribuable (cf. arrêt du TF 2C_366/2007 du 3 avril 2008 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-1357/2016 précité consid. 7.3).

Partant, quand bien même l'art. 12 DPA est contenu dans une loi pénale, il trouve également application en droit douanier, ainsi que pour les problématiques relatives à la TVA à l'importation (art. 128 al. 1 LD et 103 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et

A-1107/2018 précité consid. 2.6.1). 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 (cf. arrêts du TF 2C_201/2013 précité consid. 7.4 et 2A.603/2003 du 10 mai 2004 consid. 2.4 s. ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2 et A-6021/2007 du 23 décembre 2009 consid. 3.1 s. et 3.5). 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 (cf. arrêts du TF 2C_492/2017 du 20 octobre 2017 consid. 7.1 s., 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 4.2.1 et 2C_201/2013 précité consid. 7.4 ; arrêt du TAF A-5865/2017 précité consid. 4.2).

6.4.2 Conformément à l'art. 70 al. 2 LD, est débiteur de la dette douanière notamment la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière, la personne assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire et la personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées ou exportées.

6.4.2.1 Doit être considéré comme personne qui fait conduire la marchandise par-delà la frontière, ou mandant au sens du droit douanier, non seulement la personne qui conclut un contrat de transport transfrontière, mais également toute personne physique ou morale qui provoque effectivement l'importation (cf. ATF 107 Ib 198 consid. 6b et 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2C_132/2009 du 7 janvier 2010 consid. 4.2). Cette teneur extensive du terme « mandant » s'explique par le fait que le cercle des assujettis a été voulu large par le législateur afin d'assurer la bonne perception de l'impôt (cf. ATF 110 Ib 306 consid. 2.b, 107 Ib 198 consid. 6a/b ; arrêt du TF 2C_132/2009 précité consid. 4.2 ; sur le caractère large de cette notion, cf. ég. LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, in : Revue douanière 1/2018 p. 30 ss) ; la notion de mandant doit donc être prise dans un sens plus large que celui du droit civil (cf. ATF 89 I 542 consid. 4). L'existence d'un contrat pas plus que celle d'un rapport de droit valable au sens du droit civil ne sont prérequis (cf. ATF 89 I 542 consid. 4 ; arrêt du TF 2A.608/2004 du 8 février 2005 consid. 4.1).

Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, le recours entre eux étant régi par les dispositions du droit privé (art. 70 al. 3 LD). L'autorité douanière peut, en conséquence, réclamer le montant de la dette

douanière auprès de n'importe quel débiteur (cf. ATF 107 Ib 205 consid. 2a ; arrêt du TF 2C_276/2008 du 28 juin 2008 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.4.1, A-169/2020 du 31 août 2021 consid. 2.1.2 et A-1234/2017 précité consid. 6.4.1).

6.4.2.2 La dette douanière est exigible dès sa naissance (art. 72 al. 1 LD), ce qui ne vaut pas sans exception toutefois. Il en va ainsi du régime de l'admission temporaire, dans lequel l'obligation de paiement est conditionnelle (art. 58 al. 2 let. a LD ; arrêt du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 ; MICHAEL BEUSCH, Handkommentar ZG, art. 72 LD n° 3). Quoi qu'il en soit, la dette douanière naît notamment au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (art. 69 let. a LD), ou, si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (p. ex. art. 14 al. 4 LD [Marchandises bénéficiant d'allègements douaniers selon leur emploi]), ou sont écoulées hors de la période libre (p. ex. art. 15 LD [Produits agricoles]) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (art. 69 let. c LD). Aussi, l'exigibilité de la dette douanière selon l'art. 72 al. 1 LD ne dépend pas de la fixation de la dette dans une décision de taxation (cf. arrêts du TAF A-2599/2020 précité consid. 3.5.1 et A-957/2019 précité consid. 2.5.1 ; BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 2 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, art. 57 LTVA n° 5). Pour ce qui est de la naissance de la créance douanière dans la situation où le régime d'admission temporaire n'a pas été correctement apuré, il est renvoyé aux considérants 5.6.2 et 5.6.5 ci-dessus. La dette fiscale de l'impôt sur les importations prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 69 LD et 56 al. 1 LTVA).

Si la dette douanière n'est pas payée dans le délai fixé, un intérêt moratoire est dû à compter de son exigibilité (art. 74 al. 1 LD, 186 OD et 1 al. 1 let. b et al. 2 de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021 [RO 2009 6835] ; à partir du 1^{er} janvier 2022, art. 1 al. 1 let. a et art. 4 de l'ordonnance du DFF du 25 juin 2021 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [RS 631.014]), et non dès le dernier jour du délai de paiement (cf. BEUSCH, op. cit., art. 72 LD n° 4). La possibilité de fixer des délais de paiement résulte des art. 74 al. 1 LD et 73 al. 2 LD.

Un intérêt moratoire est aussi dû si l'impôt sur les importations n'est pas versé dans les délais (art. 57 al. 1 LTVA). L'obligation de payer l'intérêt moratoire débute à la naissance de la dette fiscale visée à l'art. 56 LTVA, dans les autres cas que ceux visés à l'art. 57 al. 2 let. a à c LTVA (art. 57 al. 2 let. d LTVA ; art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur jusqu'au 31 décembre 2021 et, à partir du 1^{er} janvier 2022, art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts ; cf. arrêts du TAF A-957/2019 précité consid. 2.5.2 et A-6590/2017 précité consid. 3.5.2.1). Le taux annuel de l'intérêt moratoire se monte à 4 % à partir du 1^{er} janvier 2012 (art. 1 al. 2 let. a de l'ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur). L'assujettissement à l'intérêt moratoire existe aussi durant une procédure de recours et en cas de paiement par acomptes (art. 186 al. 2 OD ; art. 57 al. 3 LTVA).

6.5 Au vu des griefs allégués par le recourant, il convient donc d'analyser si l'autorité inférieure était légitimée à percevoir, de manière subséquente, la TVA à l'importation sur la base des art. 70 LD et art. 12 DPA. A cet égard, il y a lieu de rappeler que le Tribunal a déjà confirmé que les pièces et meubles importés par la société S. _____ sous le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou au bénéfice de la procédure de report de la TVA avaient, en réalité, été destinés à l'usage privé du recourant et que la société S. _____ ne pouvait pas en disposer librement (cf. supra consid. 5.9 ss). Dans ces circonstances, il n'est pas contestable que le recourant doit être inclus dans la notion – qu'il y a lieu d'interpréter largement (cf. supra consid. 6.4.2.1) – de mandant, soit de personne pour le compte de laquelle les marchandises sont importées. Il tombe, par conséquent, dans le champ d'application direct de l'art. 70 al. 2 LD, quoi qu'en dise ce dernier, et répond ainsi directement des redevances d'importation en vertu de l'art. 51 LTVA en lien avec l'art. 70 LD. En déclarant inexactement les pièces et meubles qui ont bénéficié à tort du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA, le recourant a retiré un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA en s'évitant le paiement d'emblée des redevances en jeu.

Compte tenu de ces éléments, il ne peut être reproché à l'autorité inférieure d'avoir exigé la restitution de la TVA à l'importation auprès du recourant et, en tant que les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière, il ne peut pas non plus lui être reproché de ne pas avoir réclamé le montant de la dette douanière auprès d'un éventuel autre débiteur. A cet effet, les

griefs du recourant reposent davantage sur le constat erroné qu'il ne serait pas libre de disposer à sa guise des pièces et meubles concernés par la décision attaquée. Or, il a déjà été constaté que ceux-ci avaient été importés en vue de servir à l'usage privé du recourant et que la société S._____ ne pouvait pas en disposer librement (cf. supra consid. 5.9 ss). Il importe peu de savoir si le recourant en était ou non le propriétaire, l'importateur, le transporteur ou le consignataire ou si les pièces étaient entreposées au domicile du recourant ou, par exemple, dans les coffres de la société S._____.

7.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il apparaît que les conditions pour le régime d'admission temporaire et/ou pour l'obtention de la procédure de report de la TVA n'étaient pas remplies s'agissant de l'ensemble des pièces concernées par la décision attaquée, à l'exception de la pièce n° [5] (cf. supra consid. 5.12.2.4). Cette pièce, d'une valeur déclarée de [...] francs, a donné lieu à tort à la perception subséquente d'un montant de [...] francs à titre d'impôt sur les importations (cf. [...]).

Partant, il y a lieu de réformer la décision attaquée en tant qu'elle assujettit le recourant au paiement de [...] francs d'impôt sur les importations et de réduire ce montant à [...] francs. Au surplus, en tant que l'autorité inférieure ne fournit aucun détail sur le calcul des intérêts moratoires s'agissant de la pièce n° [5], il convient de lui renvoyer la cause pour nouvelle décision sur ce point.

Le recours doit donc être très partiellement admis.

8.

Vu l'issue de la cause, il se justifie de mettre l'essentiel des frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, à la charge du recourant qui succombe dans une très large mesure (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

Partant, des frais de procédure réduits, arrêtés à hauteur de [...] francs sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de [...] francs versés par le recourant le 20 novembre 2020. Le solde de [...] francs lui sera restitué dès l'entrée en force du présent arrêt.

9.

Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a toutefois pas lieu d'allouer au recourant des dépens, dès lors qu'il n'a obtenu gain de cause que sur un point très limité et pour des motifs qu'il n'a du reste pas envisagés dans son recours. On ne saurait donc retenir que des frais de représentation eussent été nécessaires (art. 64. al. 1 PA et 8 al. 2 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis en ce sens que le recourant doit être assujéti au paiement de [...] francs d'impôt sur les importations.

2.

La cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle statue à nouveau sur le montant des intérêts moratoires.

3.

La décision de l'autorité inférieure du 21 août 2020 est confirmée pour le surplus.

4.

Des frais de procédure réduits, arrêtés à hauteur de [...] francs, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de [...] francs déjà versée. Le solde lui sera restitué dès l'entrée en force du présent arrêt.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Julien Delaye

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 :