



9C_184/2023

Arrêt du 18 juillet 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Stadelmann, Juge président, Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par M^e Didier Bottge, avocat,
recourant,

contre

**Office fédéral de la douane et
de la sécurité des frontières,
Domaine de direction Poursuite pénale,**
Taubenstrasse 16, 3003 Berne,
intimé.

Objet

Droits de douanes et impôt sur les importations, période fiscale 2016 (assujettissement [impôt]; perception subséquente),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 20 janvier 2023 (A-4757/2020).

Faits :

A.

A.a B._____ SA (ci-après: la Société), sise à U._____, est inscrite au registre du commerce depuis octobre 1995. Elle a pour but l'achat, la vente, la consignation et le commerce d'objets d'art. A._____ est l'administrateur unique de la Société.

A.b Entre le 7 janvier 2014 et le 23 novembre 2017, plus de trois milles pièces de monnaie antiques et deux meubles anciens ont été dédouanés définitivement à l'importation en demandant l'application de la procédure de report de la taxe sur la valeur ajoutée sur les importations au nom de la Société, sur la base de factures établies par la société C._____ Ltd, sise à V._____ (ci-après: C._____), la société D._____ Ltd, sise à W._____ (ci-après: D._____) ou la société E._____ SA, sise à X._____ (ci-après: E._____). Une grande partie de ces objets antiques ont bénéficié dès 2008, mais principalement entre 2012 et 2015, du régime d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine.

A.c Lors du contrôle d'un véhicule appartenant à la Société, effectué au moment de son entrée en Suisse dans le canton de U._____ le 20 décembre 2016, une patrouille du Corps des gardes-frontière a découvert notamment une antiquité de qualité muséale authentique non déclarée en douane. Par la suite, la Section antifraude douanière Y._____ (ci-après: l'autorité douanière) a ouvert une enquête pénale pour infractions à la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0), à la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) et à la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) notamment contre A._____, en sa qualité d'administrateur de la Société, en raison de soupçons d'importations illégales de biens et d'objets d'art anciens. Dans le cadre de cette enquête, le domicile du prénommé et les locaux de la Société ont été perquisitionnés le 28 février 2017, les pièces de monnaie et les deux meubles antiques ont été séquestrés et diverses personnes ont fait l'objet d'auditions, dont A._____ et F._____, directeur de la Société. Au cours de ces perquisitions 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 d'admission temporaire à l'importation pour vente incertaine a été saisi sur le serveur de la Société.

A.d Par décision de perception subséquente du 21 août 2020, l'Administration fédérale des douanes (AFD, devenue entre-temps l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [ci-après: l'OFDF]) a déclaré A._____ assujetti au paiement du montant de 2'058'025 fr. 45 de TVA sur les importations assorti d'intérêts moratoires de 191'396 fr. 55 pour l'importation de 3'130 pièces de monnaie et de deux meubles anciens (ci-après: les objets litigieux) pour une valeur totale de 25'725'648 318 fr.

A.e En parallèle à l'enquête pénale douanière, une procédure pénale a été ouverte par le Ministère public de la République et canton de Genève contre A._____.

B.

Par arrêt du 20 janvier 2023, le Tribunal administratif fédéral a admis très partiellement le recours de A._____, en ce sens que celui-ci doit être déclaré assujetti au paiement de 2'057'929 fr. 45 d'impôt sur les importations; il a par ailleurs renvoyé la cause à l'OFDF pour qu'il statue à nouveau sur le montant des intérêts moratoires, et confirmé la décision du 21 août 2020 pour le surplus.

C.

A._____ interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Il en demande principalement l'annulation ainsi que celle de la décision de perception subséquente du 21 août 2020. Subsidièrement, il conclut au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'OFDF conclut au rejet du recours. Le recourant s'est encore déterminé sur la réponse de l'OFDF.

Considérant en droit :

1.

1.1 L'arrêt attaqué est une décision rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. Le recours en matière de droit public est donc ouvert.

1.2 D'après l'art. 90 LTF, le recours au Tribunal fédéral est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure et qui sont qualifiées de décisions finales. Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente, pour lequel un recours n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF (ATF 138 I 143 consid. 1.2). La jurisprudence qualifie toutefois un arrêt de renvoi de décision finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre, par exemple, en matière fiscale, s'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt en appliquant les règles définies dans l'arrêt de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2; 135 V 141 consid. 1.1).

En l'espèce, l'arrêt attaqué est un arrêt de renvoi, dans la mesure où le Tribunal administratif fédéral renvoie la cause à l'OFDF pour qu'il statue à nouveau sur le montant des intérêts moratoires. Ce renvoi ne laisse toutefois aucune marge de manœuvre à l'intimé, qui doit reprendre le calcul des intérêts moratoires compte tenu du fait qu'une pièce, d'une valeur déclarée de 1'200 fr., a donné lieu à tort à la perception subséquente d'un montant de 96 fr. à titre d'impôt sur les importations (consid. 7 de l'arrêt entrepris). Par conséquent, l'arrêt attaqué doit être considéré dans son entier comme une décision finale.

1.3 Étant donné l'effet dévolutif complet du recours devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 54 PA; arrêt 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 1.2 et la référence), les conclusions en annulation de la décision de l'OFDF ne sont pas recevables (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2).

1.4 Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours dans la mesure de sa recevabilité.

2.

2.1 Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2; 141 I 36 consid. 1.3).

2.2 Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte – notion qui correspond à celle d'arbitraire – ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; arrêt 9C_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 2.2, non publié in ATF 149 II 177).

3.

Le litige porte sur la perception subséquente de la TVA sur les importations en lien avec les pièces de monnaie antiques et deux meubles anciens. En particulier, il convient de déterminer si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que les conditions du régime temporaire d'admission des marchandises sur le territoire douanier n'étaient pas remplies et que le recourant était un débiteur solidaire des redevances douanières.

4.

4.1 Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant se plaint d'une violation de garanties de procédure. Il reproche en particulier au Tribunal administratif fédéral de ne pas s'être prononcé sur l'instruction qui aurait été menée uniquement "à charge" par l'autorité douanière et sur l'absence de la possibilité de se confronter aux différentes personnes auditionnées, ce qui serait constitutif d'un déni de justice. Il invoque également la violation de l'art. 6 par. 1 CEDH, des art. 35 et 41 DPA et de la présomption d'innocence. Il soutient que même si la procédure avait donné lieu à deux décisions distinctes sous l'angle pénal et administratif, l'instruction et l'établissement des faits auraient été entrepris comme relevant d'une seule et unique procédure, sans distinguer le caractère pénal de l'administratif et en violation de la garantie conventionnelle.

4.2

4.2.1 Dans la mesure, tout d'abord, où le recourant se plaint d'avoir été privé de la possibilité de participer aux auditions des différentes personnes entendues par l'OFDF, en violation des art. 35 et 41 DPA et d'une enquête qui aurait été menée "à charge", son grief est mal fondé. Les dispositions de la DPA sur la participation de l'inculpé et de son défenseur à l'administration des preuves (art. 35 DPA), en particulier le droit de l'inculpé et son défenseur d'assister à l'audition des témoins et de poser des questions complémentaires par l'intermédiaire du fonctionnaire enquêteur, (art. 41 al. 3 DPA), relèvent de la procédure pénale administrative au sens des art. 19 ss DPA et prévoient des droits formels propres à cette procédure. Or comme l'a rappelé de manière circonstanciée le Tribunal administratif fédéral (consid. 4.2 de l'arrêt attaqué), la présente procédure, qui a pour objet une créance fondée sur l'art. 12 DPA en raison de l'assujettissement subséquent de la personne concernée au sens des al. 1 à 3 de cette disposition, est une procédure fiscale de nature administrative dénuée de caractère pénal, de sorte que les principes du droit pénal ne s'appliquent pas. Lorsque l'OFDF relie les deux procédures, il lui appartient de prendre en considération les garanties de la procédure pénale en faveur de l'inculpé au regard de la décision pénale. Le point de savoir si les droits de celui-ci ont été violés et quelles conséquences en résulteraient devrait être examiné lorsque la décision pénale est rendue (arrêts 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 3.3 et les références; 9C_617/2022 du 29 juin 2023 consid. 4.3 et les références).

En l'occurrence, dans sa décision du 21 août 2020, l'AFD a assujetti le recourant au paiement d'un impôt sur les importations, assorti d'intérêts moratoires, en vertu des art. 12 DPA, 70 LD et 50 ss LTVA. Il s'agit donc d'une décision qui ne revêt aucun caractère pénal, de sorte que le recourant ne peut rien tirer en sa faveur, dans la présente cause, de la prétendue violation de droits formels relatifs à la procédure pénale menée en parallèle.

4.2.2 Il en va de même du grief relatif à la violation de l'art. 6 CEDH, puisque même si les deux procédures (pénale et fiscale) procèdent indéniablement d'un même complexe de faits établis sur la base d'une instruction menée par la même autorité (douanière), ces deux procédures ne relèvent pas "d'une seule et unique procédure", contrairement à ce que soutient le recourant. Selon la jurisprudence concernant les impôts directs, la procédure réprimant l'infraction de soustraction fiscale représente une accusation en matière pénale qui entre donc

dans le champ d'application de l'art. 6 CEDH, cette disposition ne s'applique en revanche pas aux procédures fiscales dénuées de caractère pénal, telles que les procédures qui visent uniquement à rappeler un impôt (ATF 140 I 68 consid. 9.2 et ses références; cf. aussi ATF 147 I 153 consid. 3.4.2, II 155 consid. 3.1; 144 I 340 consid. 3.3.5).

En l'espèce, et en application de la jurisprudence citée, dès lors que la procédure administrative a donné lieu à une décision séparée de la procédure pénale, qui peut être dissociée sans difficulté de celle-ci, le recourant se prévaut en vain de ce que le caractère pénal ou administratif de la procédure n'aurait jamais été distingué. Le raisonnement est identique en ce qui concerne la prétendue violation du principe de la présomption d'innocence (art. 32 al. 1 Cst.), garantie relevant également du droit pénal, qui n'est pas pertinente.

4.2.3 En tant que le recourant invoque l'art. 29 Cst. en lien avec le reproche que le Tribunal administratif fédéral aurait manqué de répondre à certains de ses griefs, il se plaint en vain d'une violation de son droit d'être entendu et d'un déni de justice. Il suffit de rappeler à cet égard qu'un tribunal commet un déni de justice formel violant l'art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'il n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'il devrait s'en saisir (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2). Il viole en revanche le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'il ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 138 I 232 consid. 5.1; 137 II 266 consid. 3.2).

En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a statué sur les conclusions prises par le recourant et a par ailleurs motivé sa décision sous plusieurs angles, dont celui relatif à la prétendue violation de la présomption d'innocence et des autres garanties procédurales de la DPA relevant de la procédure pénale. Aucune violation de l'art. 29 Cst. ne saurait dès lors être reprochée aux juges précédents, qui ont dûment motivé leur décision. Pour le surplus, dans la procédure administrative en cause, le recourant a pu faire valoir les droits prévus par l'art. 29 al. 2 Cst., en accédant à toutes les pièces et en se

prononçant sur le contenu de celles-ci. Il sied également de rappeler que l'art. 29 al. 2 Cst. ne donne pas un droit à être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6).

5.

5.1 Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les conditions de l'admission temporaire n'étaient pas remplies pour les deux meubles et l'ensemble des pièces de monnaie (à l'exception d'une d'entre elles), en retenant que le domicile privé du recourant ne constituait pas un local commercial de la Société en lien avec ces objets et que la Société n'avait entrepris aucune démarche commerciale pour les vendre. Il a considéré que les pièces de monnaie en cause, y compris celles qui avaient été stockées dans les locaux de la Société ou ailleurs, n'étaient pas destinées à la vente incertaine, mais bien à l'usage privé du recourant, dès lors que la Société ne pouvait en disposer librement et que son actionnaire unique exerçait un contrôle sur cette dernière. En particulier, le fait qu'un certain nombre de pièces avait été effectivement vendu ou mis en consignation avant que l'OFDF ne rende sa décision ne s'opposait pas à la perception subséquente de l'impôt sur la TVA, car le régime d'admission temporaire pour vente incertaine et/ou la procédure de report de la TVA avaient été revendiqués et obtenus à tort pour ces pièces.

5.2 Les juges précédents ont fondé leurs conclusions sur divers éléments du dossier. D'abord, ils ont constaté qu'une partie des biens avait été laissée au domicile privé du recourant pour une durée moyenne située entre fin 2012 et le 28 février 2017 (date de la perquisition). Ces biens, dont celui-ci pouvait disposer librement, avaient par ailleurs servi d'ornement pour son domicile. À ce sujet, le recourant avait lui-même déclaré devant le Ministère public genevois (le 8 décembre 2017) que les pièces lui étaient destinées ainsi qu'à sa famille. En outre, il existait des incohérences entre les allégations du recourant et les extraits de la base de données de la Société qu'il avait lui-même produits. L'autorité judiciaire de première instance a précisé que la majorité des objets expédiés figurant dans la base de donnée avait été entreposée pendant une certaine durée ailleurs qu'au domicile du recourant avant d'être effectivement expédiée; il n'était dès lors pas possible de retenir que ce serait grâce à un séjour préalable au domicile privé du recourant que ces objets avaient trouvé acquéreur. Ensuite, les juges précédents ont constaté que le recourant n'avait produit aucun document attestant que les pièces de monnaie et les deux meubles entreposés à son domicile auraient été présentés à

de potentiels acquéreurs ni que d'autres démarches similaires auraient été entreprises par la Société. Ils ont encore retenu que le recourant était impliqué dans toutes les prises de décision relatives aux transactions de la Société, de E._____, de C._____ et de D._____, exerçant dès lors un contrôle constant sur celles-ci. Le recourant utilisait par ailleurs régulièrement des prête-noms qu'il rémunérait pour ne pas être directement mentionné "en première ligne". Son rôle au sein de la Société constituait un indice supplémentaire que celle-ci avait 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 fût leur lieu de stockage. De l'avis des premiers juges, les exemples que l'OFDF avait exposés de manière détaillée sur le sort de certaines pièces renforçaient le fait que les objets en cause faisaient partie de la collection privée du recourant.

6.

Dans un premier grief sur le fond invoqué sous l'intitulé "De l'établissement inexact des faits", le recourant soutient que le Tribunal administratif fédéral a constaté de manière manifestement inexacte que les objets taxés formaient une collection privée, n'ayant donc aucune vocation commerciale, et qu'il en était le propriétaire.

6.1

6.1.1 En lien tout d'abord avec "le rôle commercial" de son domicile, le recourant fait valoir qu'en "balayant" notamment les déclarations du directeur de la Société au motif qu'il interviendrait dans son intérêt, les premiers juges seraient tombés dans l'arbitraire. Il invoque aussi ce grief en lien avec l'attestation établie par G._____, collectionneur et acquéreur d'art auprès de la Société, le 23 avril 2020, accompagnée d'une annexe comprenant une liste d'œuvres d'art, qu'il avait produite à l'appui de son recours en première instance. Cette attestation établirait qu'il utilisait son domicile aussi comme lieu pour vendre des œuvres d'art, ce que le Tribunal administratif fédéral aurait également retenu, de manière contradictoire toutefois, puisqu'il n'aurait pas admis le caractère commercial de son domicile. Cette contradiction résiderait en particulier dans le fait que les juges précédents auraient admis que six des objets vendus à G._____ se trouvaient au domicile privé du recourant préalablement à la vente alors qu'en réalité quatorze objets en tout l'auraient aussi été comme confirmé par l'attestation du collectionneur d'art. À cet égard, il reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir procédé à une interprétation des éléments du dossier

(déclarations, pièces) en choisissant ceux qu'il considérait comme fiables et dotés d'une force probante plus élevée.

6.1.2 En tant que le recourant critique de manière générale l'appréciation des juges précédents en se plaignant du choix des éléments de preuve qui ont fondé leur conviction, il méconnaît que l'activité d'un tribunal consiste précisément à apprécier les différents moyens de preuve au dossier pour en tirer des constatations de fait en fonction des questions juridiques qui se posent, afin de statuer sur le litige. Sa critique est dénuée de fondement.

À l'inverse de ce qu'allègue ensuite le recourant, les juges précédents n'ont pas "balayé" les "témoignages et [...] auditions (notamment de certains employés de la société B._____)", puisqu'ils ont pris en considération, notamment les déclarations du chauffeur et "homme à tout faire" du recourant, du directeur de la Société ou encore de H._____, la directrice de la société I._____ SA qui s'occupait de la logistique pour les sociétés B._____ SA et C._____ principalement. Dès lors que le recourant ne s'en prend pas au résultat de l'appréciation qu'a tirée la juridiction de première instance de ces éléments de preuve, son grief y relatif n'est pas pertinent.

6.1.3 En ce qui concerne en particulier, l'attestation de G._____ et les déclarations du directeur de la Société, les juges précédents ont dûment expliqué les raisons pour lesquelles elles n'étaient pas susceptibles de remettre en cause leur conclusion sur l'absence de caractère commercial du domicile du recourant et pour lesquelles il n'était pas possible de leur accorder un crédit suffisant. En se limitant à affirmer que "cette attestation est sans équivoque" et que les déclarations de F._____ auraient été ignorées "sans aucune analyse supplémentaire", le recourant oppose simplement sa propre appréciation à celles des juges précédents, ce qui constitue une argumentation appellatoire, insuffisante pour remettre en cause leur appréciation des deux déclarations (respectivement écrites et orales) en question.

Le recourant ne peut pas non plus être suivi lorsqu'il soutient que les premiers juges auraient refusé de reconnaître de manière contradictoire le caractère commercial de son domicile privé tout en admettant que six des dix-neuf objets acquis par G._____ avaient été préalablement entreposés à son domicile privé. En effet, si les juges précédents ont bien admis que certains objets d'art avaient été entreposés au domicile du recourant, il n'est ni contradictoire ni

arbitraire de dénier ensuite à ce lieu un caractère commercial. Ils ont en effet déduit du fait que la majorité des œuvres restantes vendues à G._____ (treize sur dix-neuf) ne l'avait pas été depuis ce lieu que ce n'est pas "grâce à un séjour au domicile privé du recourant" que la majorité des objets d'art mentionnés avait trouvé un acquéreur. Au demeurant, comme l'ont retenu à juste titre les juges précédents par rapport à l'attestation de G._____, il paraît difficile de tenir compte d'attestations qui ont été établies après la décision d'assujettissement (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêt 2C_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.4, in RF 64/2009 p. 328).

6.1.4 En tant que le recourant soutient enfin que l'OFDF aurait renoncé à poser certaines questions aux témoins et à entendre G._____, de sorte que l'administration aurait effectué une "instruction viciée", son argumentation ne met pas en évidence que l'administration anticipée des preuves à laquelle a procédé l'OFDF – et que le Tribunal administratif fédéral a confirmée – aurait été arbitraire. Le recourant se limite à cet égard à affirmer que si l'instruction avait été menée "tant à charge qu'à décharge", les autorités précédentes auraient "nécessairement" reconnu le caractère commercial de son domicile qui aurait été établi par "les auditions et attestations produites". De nature appellatoire, de telles affirmations sont insuffisantes pour remettre en cause le résultat de l'appréciation (anticipée) des preuves confirmée par l'autorité judiciaire de première instance. Le Tribunal administratif fédéral n'a donc pas versé dans l'arbitraire, en renonçant à d'autres mesures d'instruction et en retenant que malgré l'attestation et les déclarations auxquelles se réfère le recourant, le caractère commercial du domicile de celui-ci n'était pas établi, en fonction également d'autres éléments du dossier, qui ne sont pas discutés dans le recours.

6.2

6.2.1 Le recourant soutient ensuite que le rattachement des objets litigieux à sa collection personnelle ne signifierait pas qu'ils auraient un caractère privé, dès lors qu'ils pourraient quand même être vendus. En outre, en les rattachant au patrimoine privé du recourant, le Tribunal administratif fédéral remettrait en question le but de la Société, active dans le commerce d'objets d'art, ainsi que la propriété des objets litigieux en question. Les juges précédents feraient ainsi abstraction de l'appartenance de ces objets aux sociétés E._____, C._____ et D._____ et du fait que la Société se contenterait de les mettre en vente et de les commercialiser. En outre, en constatant l'existence

d'une certaine confusion découlant d'extraits de déclarations du recourant – affirmant notamment qu'il est à la fois "collectionneur contemplatif et marchand, qu'il aspire à la création d'une grande collection regroupant de nombreux objets, mais qu'il est enclin à vendre n'importe quelle pièce dont il aurait connaissance" – les juges précédents auraient retenu les faits de manière arbitraire. Ils ne saisiraient pas non plus la réalité des relations entre les sociétés E._____, C._____ et D._____. Enfin, ils auraient retenu de manière contradictoire que certains objets d'art avaient été vendus et consignés, mais qu'aucune démarche commerciale n'aurait été entreprise.

6.2.2 À l'inverse de ce qu'allègue le recourant, le Tribunal administratif fédéral n'a pas fait abstraction de la propriété des objets litigieux. En effet, il a constaté que le recourant était l'ayant droit économique de la Société ainsi que de E._____, C._____ et D._____, de sorte que l'argument de la propriété juridique des objets d'art ne suffisait pas à remettre en cause le fait que ces objets n'étaient pas destinés à la vente et que le recourant pouvait en disposer librement. De plus, l'existence d'une prétendue confusion sur la propriété réelle de ces objets est l'œuvre du recourant lui-même et non des premiers juges. En effet, il ressort des propres déclarations du recourant devant le Ministère public genevois le 8 décembre 2017, sur lesquelles s'est fondé le Tribunal administratif fédéral, ainsi que de son recours en instance fédérale qu'il se qualifie lui-même de "collectionneur contemplatif" et que l'achat des pièces de monnaie était "le résultat d'une vie consacrée à une collection personnelle".

Par ailleurs, le recourant ne s'en prend à nouveau nullement de manière suffisante aux constatations des juges précédents, mais se contente d'opposer sa propre appréciation de certains éléments du dossier – notamment de ses déclarations – à celle du Tribunal administratif fédéral. En effet, les juges de première instance se sont fondés sur de nombreux éléments (ainsi sur les déclarations du recourant et des employés de la Société, sur le pouvoir décisionnel exercé par le recourant au sein des sociétés dont il est l'ayant droit économique unique, sur l'utilisation de prête-noms dans le cadre des transactions effectuées et sur des factures faisant référence à des ventes de pièces de monnaie dont la réalité n'était pas démontrée) pour retenir que le recourant avait mis en place un système destiné à gérer son patrimoine (privé) par le biais de ses sociétés. En opposant à cette appréciation le but de la Société, qui comporterait le commerce de monnaies antiques, le recourant omet la constatation des premiers

juges, selon laquelle une certaine activité numismatique commerciale avait été déployée par la Société. Quoi qu'en dise le recourant, le Tribunal administratif fédéral n'a dès lors pas remis en question le but de la Société. Dans ce contexte, c'est en vain que le recourant se prévaut, de manière appellatoire, d'une contradiction des juges précédents, parce qu'ils auraient reconnu que certaines pièces avaient été vendues ou consignées tout en niant le caractère commercial de ces opérations. S'il est vrai que le Tribunal administratif fédéral a reconnu que des pièces avaient été vendues ou consignées, le recourant fait fi de son appréciation de l'ensemble des éléments à disposition. Or les juges précédents ont constaté que la grande majorité des transactions examinées avait été effectuée après l'intervention des autorités douanières (88 pièces vendues postérieurement et quatre antérieurement sur un total de 95; 76 consignées après, une pièce avant et 115 pièces impossibles à dater sur un total de 192) et qu'en tout état de cause, le délai fixé pour annoncer les marchandises en admission temporaire n'avait pas été respecté. Le recourant ne se prononce nullement sur ces éléments, de sorte qu'il n'y a pas à les examiner plus avant.

6.3 En définitive, le recourant ne démontre ainsi pas que le Tribunal administratif fédéral aurait violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire et qu'il aurait établi les faits de manière manifestement inexacte. Son grief est infondé.

7.

Dans un autre grief, le recourant se plaint d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire et du principe de proportionnalité en lien avec la perception de la TVA. Il fait valoir, en substance, que comme une partie des pièces avait été vendue – ce que le Tribunal administratif fédéral aurait reconnu –, la TVA aurait déjà été prélevée lors de ces transactions. En conséquence, la perception subséquente entraînerait une double charge fiscale constituant une violation du principe de proportionnalité.

En l'espèce, le grief du recourant doit être écarté, au motif déjà qu'il repose sur une simple allégation, alors qu'il appartient au recourant de démontrer que la TVA aurait été doublement perçue. Au demeurant, comme le fait valoir l'OFDF, l'acquittement de la TVA au moment de la vente d'un objet d'art ne supprime pas l'utilisation privée antérieure contraire aux facilités douanières qui avaient été revendiquées, ni ne compense le non-paiement indu de l'impôt sur les importations en l'absence de cause d'exonération conforme au droit.

8.

8.1 Le recourant se plaint de la violation des dispositions applicables en matière d'admission temporaire, dans la mesure où les conditions pour ce régime seraient remplies (cf. art. 9, 58 LD; art. 30 et 162 OD; art. 23 et 53 let. i LTVA). Il soutient, en particulier, que les objets litigieux seraient la propriété de E._____, C._____ et D._____ dont les sièges respectifs se situeraient à l'étranger, que ces objets auraient été confiés à la Société sur la base d'un contrat de consignation-vente, qu'ils seraient identifiables et qu'ils auraient été destinés à la réexportation.

8.2

8.2.1 Dans son arrêt, le Tribunal administratif fédéral a exposé de manière complète les règles légales sur le principe général de la taxation des droits de douane et le régime douanier, en particulier sur le régime douanier temporaire, la procédure y relative, ainsi que sur la TVA perçue à l'importation (dont les art. 7, 47 et 58 LD, art. 23 et 50 ss LTVA) invoquées par le recourant (consid. 5.2 à 5.8 de l'arrêt entrepris). Il suffit d'y renvoyer.

8.2.2 On rappellera, à la suite du Tribunal administratif fédéral, que selon l'art. 30 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 1^{er} novembre 2006 sur les douanes (OD; RS 631.01; cf. art. 9 al. 1 et 2 LD), 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, l'usage n'est pas réputé modification (let. d). La procédure de l'admission temporaire est prévue par les art. 162 à 164 OD.

Pour expliquer le régime de l'admission provisoire, l'OFDF a établi un règlement R-10-60 intitulé «Admission temporaire» (disponible sur < www.bazg.admin.ch > Documentation > Règlements > R-10 Procédure douanière > R-10-60 Admission temporaire [consulté le 22 juin 2024]). Selon le ch. 3.3.1 de ce règlement, 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. 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 qui 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. [...] 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. Il en résulterait l'obligation de présenter une nouvelle déclaration en douane conformément à l'art. 162 OD. La section 4.5 du règlement prévoit les délais de réexportation et réimportation applicables selon l'emploi des marchandises et le type de déclaration en douane.

8.3 Tout en se prévalant d'une violation du droit, le recourant se limite à alléguer des faits en opposant sa propre appréciation de la situation à celle des juges précédents et à en déduire que les conditions de l'art. 30 OD sont réunies. Ce faisant, il ne met pas en évidence que les juges précédents ont fait une application erronée du droit, que ce soit de la disposition citée ou d'une autre norme pertinente. Il se fonde en effet sur des faits qui s'écartent de ceux retenus sans arbitraire par le Tribunal administratif fédéral (consid. 6 supra), pour en déduire des conclusions inverses de celui-ci. Au regard des constatations de l'instance précédente, effectuées à l'issue d'une appréciation circonstanciée de tous les éléments au dossier – en particulier le fait que le domicile privé du recourant ne revêtait pas de caractère commercial, que la Société n'avait entrepris aucune démarche pour vendre les pièces de monnaie et les deux meubles anciens et que ces objets faisaient partie de la collection privée du recourant –, les premiers juges étaient en droit de retenir que les conditions de l'admission temporaire n'étaient pas réalisées. Le grief tiré d'une violation du droit est mal fondé.

Il en va de même de l'affirmation du recourant, dénuée de toute motivation, selon laquelle "le délai de 3 mois prévu dans le Règlement de l'OFDF", nettement inférieur à celui prévu par l'art. 30 OD, serait contraire "aux dispositions applicables en matière d'admission temporaire". Il suffit de constater sur ce point que l'art. 30 al. 3 OD prévoit la compétence de l'OFDF de raccourcir le délai prévu à l'al. 1 let. c de cette disposition. Or l'allégation d'une violation du principe de la légalité ne met pas en évidence en quoi la délégation de compétence aurait été mise en œuvre de manière contraire au droit.

9.

9.1 Dans un dernier grief, le recourant conteste être le débiteur de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD. En substance, il fait valoir qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur ni le consignataire des objets litigieux et qu'il ne les aurait ainsi pas conduits ou fait conduire à travers la frontière douanière. Il soutient que ces objets auraient été importés sous le régime de l'admission temporaire et que plusieurs sociétés seraient intervenues à titre de transporteur, d'importateur ou de cosignataire. Il prétend encore que la Société disposait uniquement d'un droit de jouissance pour vendre les objets litigieux et que leur présence à son domicile privé ne s'expliquerait que parce qu'il aurait été chargé de les exposer en vue d'une éventuelle vente, dont le but aurait été défini selon les accords le liant à la Société. Il fait encore valoir qu'une partie des objets litigieux auraient été vendus, ce que le Tribunal administratif fédéral ne contesterait pas.

9.2

9.2.1 L'arrêt entrepris expose aussi de manière complète les règles légales sur la perception de manière subséquente des droits de douane et de la TVA à l'importation (dont les art. 12 DPA, 51 al. 1 LTVA et 70 LD) et la jurisprudence y relative (ATF 149 II 129; 110 Ib 306 consid. 2c; cf. aussi arrêt 9C_278/2023 du 14 février 2024 consid. 4.2 et les références). Il suffit d'y renvoyer.

9.2.2 On rappellera toutefois que l'art. 70 al. 2 LD définit les personnes débitrices de la dette douanière. L'art. 51 al. 1 LTVA dispose que quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujéti à l'impôt sur les importations. Les personnes débitrices de la dette douanière répondent solidairement de la contribution non perçue; elles demeurent débitrices de la dette douanière même lorsqu'elles n'ont pas profité personnellement de l'infraction (cf. arrêt 2C_912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 5.2 et les références). La notion prévue par l'art. 70 al. 2 let. a LD de personne qui "fait introduire des marchandises dans le territoire douanier" correspond à celle de "mandant", prévue par l'art. 9 al. 1 aLD, et comprend également toute personne physique ou morale qui provoque effectivement l'importation (cf. ATF 140 II 194 consid. 6.7.2 et les références; 107 Ib 198 consid. 6a; 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).

9.3 Le Tribunal administratif fédéral a considéré que dans la mesure où les objets d'art litigieux étaient en réalité destinés à l'usage privé du recourant, il n'était pas contestable que celui-ci devait être considéré comme "mandant" au sens de la législation douanière, soit comme une personne pour le compte de laquelle les marchandises étaient importées au sens de l'art. 70 al. 2 LD (art. 51 al. 1 LTVA). Selon les juges précédents, il importait peu de savoir si le recourant était propriétaire, importateur, transporteur ou consignataire, faute de pertinence de cet argument, puisqu'il avait pu disposer librement des objets litigieux et que ceux-ci avaient servi à son usage privé. Toujours selon eux, dès lors que les objets litigieux n'avaient pas été déclarés correctement et qu'ils avaient été admis à tort sous le régime de l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA, le recourant avait bénéficié d'un avantage illicite au sens de l'art. 12 al. 2 DPA.

9.4 Le recourant ne s'en prend nullement à la motivation des juges précédents. Il se contente de réitérer de manière appellatoire non admissible (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2) qu'il ne serait ni l'importateur, ni le propriétaire, ni le transporteur, ni le consignataire des œuvres d'art. Ce faisant, il méconnaît la notion (large) de personnes débitrices de la dette douanière au sens de l'art. 70 al. 2 LD. Avec son argumentation, il ne parvient pas à remettre sérieusement en cause le raisonnement des juges précédents, selon lequel, à la lumière des conditions non remplies relatives à l'admission temporaire pour vente incertaine et/ou de la procédure de report de la TVA, il était le débiteur de la dette douanière. Comme déjà relevé, il n'y a pas lieu de s'écarter des constatations de l'arrêt attaqué selon lesquelles ni la Société ni le recourant n'avaient entrepris des démarches pour tenter de vendre les objets d'art, que le domicile du recourant ne revêtait pas de caractère commercial et que les objets litigieux faisaient partie de sa collection privée, de sorte que ceux-ci avaient été importés pour son propre compte. Le recourant ne saurait invoquer avec succès la vente d'une partie des pièces de monnaie en cause, dès lors que le Tribunal administratif fédéral a retenu que la grande majorité de ces ventes avait eu lieu après l'intervention des autorités douanières (consid. 6.2.2 supra). Par conséquent, c'est à juste titre que la juridiction précédente a admis que le recourant était assujéti et débiteur solidaire de la TVA sur les importations, au sens de l'art 51 al. 1 LTVA en lien avec l'art. 70 al. 2 et 3 LD, dès lors qu'il a bénéficié d'un avantage fiscal en ne déclarant pas correctement l'importation des œuvres d'art (cf. art. 12 al. 2 DPA). En effet, le seul fait d'être économiquement avantagé par le non-versement de la redevance en cause constitue un avantage illicite (cf.

arrêt 9C_278/2023 du 14 février 2024 consid. 4.2 et les références).
Le grief tiré de la violation de l'art. 70 al. 2 LD est mal fondé.

9.5 On relèvera encore que le recourant ne conteste ni l'exigibilité de la dette douanière, ni le montant de cette dette, tels que partiellement confirmés par les juges précédents, dès lors qu'ils ont retranché une pièce de monnaie antique et renvoyé la cause à l'OFDF pour le calcul des intérêts moratoires.

10.

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Le recourant, qui succombe, supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 18 juillet 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président :

Le Greffier :

Stadelmann

Feller