



Cour I
A-5106/2020

Arrêt du 16 mai 2022

Composition

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

Parties

A. _____ GmbH,
représentée par
Maître Elizaveta Rochat,
recourante,
contre

**Office fédéral de la douane et de la sécurité des
frontières (OFDF),**
Domaine de direction Bases, Section Droit,
autorité inférieure.

Objet

Taxation de tabac pour pipes à eau.

Faits :**A.**

A. _____ GmbH (ci-après : la recourante), inscrite au registre du commerce du canton de ***, a pour but statutaire (...)

B.

La recourante (importait du) tabac pour pipe à eau en Suisse jusqu'au milieu de l'année 2015. Dans le cadre de cette activité, elle maintenait un stock important de marchandises, d'une quotité dépendant notamment des commandes et des liquidités disponibles, entreposé en dépôt franc sous douane, à ***. A la fin du mois d'avril 2015, ce stock comprenait 132'594 kg de tabac pour narguilé.

L'impôt sur le tabac pour pipe à eau, alors taxé suivant les dispositions applicables au tabac à fumer autre que le tabac à coupe fine et les autres tabacs manufacturés, se montait alors à 12% du prix de vente au détail (cf. consid. 5.2.1 infra).

C.

Par l'introduction le 29 avril 2015 d'un nouvel art. 2 al. 6 de l'ordonnance du 14 octobre 2009 sur l'imposition du tabac (OITab, RS 641.311), le Conseil fédéral a décidé d'assimiler le tabac pour pipe à eau au tabac à coupe fine, entraînant ainsi une augmentation importante de l'impôt sur le tabac pour pipe à eau, désormais taxé à concurrence de Fr. 38.- par kg et 25% du prix de vente au détail, mais au moins Fr. 80.- par kg. Cette disposition est entrée en vigueur au 1^{er} mai 2015 (RO 2015 1249).

D.

D.a En date du 6 août 2015, la recourante a déclaré 960 kg de marchandises à l'importation, le solde de son stock (cf. let. B ci-dessus) étant demeuré en port franc. Une décision de taxation « douane » et une décision de taxation « TVA » ont été rendues le 12 août 2015, imposant les 960 kg de tabac importés à l'aune du nouvel art. 2 al. 6 OITab.

D.b La recourante a contesté les décisions de taxation précitées par les voies de droit internes à l'Administration fédérale des douanes (ci-après : l'AFD ou l'autorité inférieure ; depuis le 1^{er} janvier 2022, l'Administration fédérale des douanes est devenue l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières [OFDF]), puis devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle réclamait, en substance, l'application du droit en vigueur jusqu'au 30 avril 2015 à l'entier de son stock de tabac pour pipe à eau.

D.c Par arrêt du 6 avril 2017, la Cour de céans a admis le recours, pour autant que recevable, annulé la décision attaquée et renvoyé la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants ; elle a constaté que le nouvel art. 2 al. 6 OITab était inapplicable pour cause de non-conformité à la loi fédérale du 21 mars 1969 sur l'imposition du tabac (LTab, RS 641.31), les produits tabagiques en cause devant être imposés, en conséquence, à hauteur de 12% du prix de vente au détail (arrêt du TAF A-882/2016 du 6 avril 2017). S'agissant des conclusions prises par la recourante, le Tribunal a notamment précisé que la cause était circonscrite aux 960 kg de marchandises effectivement importés (arrêt du TAF A-882/2016 du 6 avril 2017 consid. 1.2.2).

D.d Se prévalant de l'arrêt précité, la recourante a requis, le 25 avril 2017, l'autorisation d'importer l'entier du tabac pour pipe à eau entreposé en dépôt franc sous douane sur la base des dispositions en vigueur jusqu'au 30 avril 2015. L'autorité inférieure s'y est refusée en invoquant l'absence d'entrée en force de l'arrêt du TAF du 6 avril 2017.

D.e Par acte du 16 mai 2017, l'AFD a recouru au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt de la Cour de céans susmentionné. En date du 8 juin 2017, notre Haute Cour a accordé l'effet suspensif au recours, faisant droit à la requête de l'autorité inférieure.

E.

E.a En date du 9 mai, 24 mai et 7 juillet 2017, la recourante a réitéré sa demande, soit requis la taxation de l'entier de son stock à hauteur de 12% du prix de vente au détail. Par décision du 18 août 2017, confirmée par décision sur opposition du 11 décembre 2017, l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière, faute d'importation concrète, d'une part, et d'un droit à la fixation préalable de l'impôt, d'autre part.

E.b Saisie d'un recours à cet encontre, la Cour de céans a confirmé la décision de l'autorité inférieure dans un arrêt A-601/2018 du 6 novembre 2018, soit considéré que la recourante n'avait pas d'intérêt digne de protection, respectivement de droit à ce que le taux d'imposition soit fixé pour des marchandises non importées.

F.

Le 1^{er} septembre 2017 est entrée en vigueur la modification de l'art. 10 al. 1 let. b LTab du 17 mars 2017 (RO 2017 4041). Cette disposition a été amendée de sorte à traiter le tabac pour pipe à eau de la même manière que le tabac à coupe fine sur le plan fiscal. Le titre de l'annexe III de la

LTab a de même été modifié à cette occasion pour mentionner expressément le tabac pour pipe à eau.

G.

En date du 8 novembre 2018, l'autorité inférieure a retiré le recours pendant devant le Tribunal fédéral (cf. let. D.e supra), dès lors que notre Haute Cour avait confirmé l'inapplicabilité de l'art. 2 al. 6 OITab dans une cause analogue (cf. arrêt du TF 2C_343/2018 du 11 octobre 2018). La cause a ainsi été rayée du rôle le 13 novembre 2018.

H.

H.a Sous plis des 10 avril et 6 juin 2019 à la Direction des douanes ***, la recourante a requis l'établissement d'une décision constatant son droit au dédouanement du tabac entreposé en port franc, à l'aune des dispositions en vigueur jusqu'au 29 avril 2015.

H.b En date du 10 juillet 2019, la Direction du II^{ème} arrondissement de l'AFD a rendu une décision de constatation, énonçant, en particulier, que la taxation du tabac pour pipe à eau encore entreposé en dépôt franc sous douane sera effectuée, en cas d'importation, conformément à la législation en vigueur le jour de la déclaration en douane, respectivement au moment de la sortie du dépôt. Elle a, ce faisant, précisé qu'au jour du prononcé de la décision en constatation, le taux du droit de douane applicable est celui qui découle de l'art. 10 al. 1 let. b LTab et de l'annexe III de cette loi. La décision précise enfin que le litige ne peut porter que sur des marchandises encore entreposées en port franc, à savoir un poids net de 59'468 kg – la différence avec le stock initial de 132'594 kg (cf. let. B plus haut) s'expliquant par des ventes intermédiaires à d'autres entreprises.

H.c Le 10 septembre 2019, la recourante a déposé un recours contre la décision de constatation du 10 juillet 2019 en mains de la Direction générale des douanes.

H.d Par décision du 11 septembre 2020, le Domaine de direction Bases de l'AFD a rejeté le recours et confirmé la décision de constatation.

I.

I.a En date du 14 octobre 2020, la recourante a déféré la décision du Domaine de direction Bases de l'AFD du 11 septembre 2020 à la Cour de céans. Elle conclut préalablement, sous suite de frais et dépens, à ce que soient ordonnées la production de deux pièces (le co-rapport du Département fédéral de justice et police du 28 avril 2015 et la réponse du

Département fédéral des finances du 28 avril 2015), l'audition de l'un de ses représentants et de son comptable, ainsi que l'audition de l'ancien Chef de la Section imposition du tabac et de la bière de la Direction générale des douanes. Principalement, la recourante conclut à l'annulation de la décision attaquée, au constat que l'impôt sur les 61'831 kg de marchandise en cause doit être calculé selon l'OITab (recte : la LTab) en vigueur avant le 1^{er} septembre 2017, au constat que dite marchandise peut être vendue au détail par emballages d'un contenu de 1'000 g, et à ce qu'elle soit autorisée à détaxer la marchandise puis à la vendre dans cette mesure. Subsidiairement, elle conclut au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

I.b Aux termes de ses observations responsives du 3 décembre 2020, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours sous suite de frais.

I.c Dans une réplique du 30 décembre 2020, la recourante a notamment précisé que la différence dans la quantité de marchandise indiquée dans la procédure devant les douanes (59'468 kg) et devant le Tribunal de céans (61'831 kg) relevait d'une erreur de calcul du stock restant. Elle a, ce faisant, confirmé que ses conclusions portaient sur la marchandise encore entreposée en dépôt franc sous douane.

I.d Par duplique du 4 février 2021, l'autorité inférieure s'est déterminée et a de même confirmé ses conclusions.

J. Dans un arrêt 2E_3/2020, 2E_4/2020 du 11 novembre 2021, le Tribunal fédéral a rejeté la demande en dommages-intérêts et tort moral déposée par la recourante à l'encontre des membres du Conseil fédéral de la Confédération, fondée sur l'adoption et la mise en vigueur immédiate de l'art. 2 al. 6 OITab.

K. Par courrier du 19 avril 2022, la recourante a exposé être au bord de la faillite et prié le Tribunal de rendre une décision à la plus prochaine date utile. Elle lui a en outre fait parvenir, notamment, copie d'une requête de mesures provisionnelles adressée en son temps au Tribunal fédéral (cf. let. J ci-dessus), priant la Cour de prendre en compte cette requête. A cet égard, le Tribunal a invité la recourante à lui faire savoir s'il devait traiter ce document comme une requête de mesures provisionnelles ou le verser au dossier. Il lui a pour le surplus été répondu que l'arrêt serait rendu dans les meilleurs délais.

L.

En date du 29 avril 2022, la recourante a informé la Cour qu'il convenait de traiter son envoi du 19 avril 2022 comme une requête de mesures provisionnelles. La requête comporte des conclusions tendant à ce que la recourante soit autorisée à titre provisionnel à dédouaner l'entier de sa marchandise à l'ancien taux.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :**1.**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – celui-ci connaît, conformément à l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, dont l'OFDF et ses domaines de direction.

La procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). La réserve de l'art. 3 let. e PA suivant laquelle la procédure de taxation douanière n'est pas régie par la PA ne s'applique par ailleurs pas à la procédure des voies de droit (cf. art. 3 LTab et art. 116 al. 4 de la loi fédérale du 18 mars 2005 sur les douanes [LD, RS 631.0] ; arrêt du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_97/2020 du 18 mai 2020]).

2.

2.1 La recourante dispose manifestement d'un intérêt direct et pratique à l'admission de son recours, consistant en une importante économie d'impôt en cas d'importation de la marchandise en cause. Le caractère actuel de cet intérêt est toutefois discutable. Les pièces produites par la recourante elle-même semblent en effet indiquer que le tabac litigieux aurait atteint sa date de péremption il y a déjà plusieurs années, rendant peu vraisemblable l'hypothèse d'une future importation (cf. en particulier pièce 19 du bordereau de la recourante). Quoiqu'il en soit, le Tribunal n'est pas en mesure de se prononcer sur l'état de la marchandise et sa date exacte de péremption, dont on peut supposer qu'elle est liée au mode d'entreposage.

En outre, la recourante a importé une partie importante de son stock entre le mois de mai 2015 et l'introduction du recours faisant l'objet de la présente cause (cf. Faits, let. H.b plus haut) – certes à des dates indéterminées – et a confirmé à maintes reprises sa volonté d'importer la marchandise restante. Aussi, le doute profitera à la recourante et un intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 PA lui est reconnu.

Le mémoire déposé répond au demeurant aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 22a al. 1, 50 al. 1 et 52 PA), en sorte que, sous réserve des précisions exprimées ci-après, le recours est recevable.

2.2

2.2.1 En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement ou aurait dû le faire d'une manière qui la lie sous forme de décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par voie de recours. Le juge n'entre donc pas en matière, en règle générale, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation, qui est circonscrit par le dispositif de la décision entreprise (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 et 125 V 413 consid. 1a ; arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 3).

2.2.2 La décision attaquée est une décision en constatation de droit, dont le dispositif se limite à constater le droit applicable à la marchandise en cause. Aussi, si les conclusions de la recourante tendant à la réforme du constat opéré par l'autorité inférieure ou subsidiairement au renvoi de la cause à l'OFDF sont recevables, toutes autres conclusions excèdent l'objet de la contestation et ne seront pas traitées. En particulier, la conclusion de la recourante visant à ce qu'elle soit autorisée à détaxer la marchandise est irrecevable.

S'agissant par ailleurs de la conclusion relative à l'emballage de la marchandise, la recourante requérant le droit de la vendre au détail par emballages de 1'000 g, elle a été formulée pour la première fois dans le recours du 10 septembre 2019 (Faits, let. H.c supra) et n'a donc pas été formellement traitée dans la procédure en constatation de droit. Néanmoins, le Domaine de direction Bases de l'AFD a relevé, dans la décision attaquée, qu'à l'aune des dispositions applicables au tabac pour pipe à eau, l'importation d'emballages pour la vente au détail de 1'000 g était autorisée, en sorte que cette conclusion n'a pas lieu d'être.

2.3 Quant aux conclusions provisionnelles déposées par la recourante le 19 avril 2022, elles ne peuvent qu'être rejetées, la procédure étant parvenue à son terme avec la notification du présent arrêt. Le Tribunal relève toutefois que celles-ci auraient de toutes les manières été rejetées. La recourante a en effet requis, à titre provisionnel, l'autorisation d'importer la marchandise litigieuse au taux applicable au 30 avril 2015, ce qui rendrait vide de sens la décision sur le fond, tout en mettant en péril le bon prélèvement de l'impôt en cas de rejet du recours (à ce sujet, voir l'arrêt du TF 2C_1161/2013 du 27 février 2014 consid. 5.4 ; MINH SON NGUYEN, Les mesures provisionnelles en matière administrative, in : Bohnet/Dupont [éd.], Les mesures provisionnelles en procédures civile, pénale et administrative, 2015, n° 61 s. p. 143).

3.

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, ainsi que l'inopportunité, à moins qu'une autorité cantonale ait statué comme autorité de recours (art. 49 PA). La Cour de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Elle constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Cela étant, le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

4.

La présente cause soulève la question du droit applicable *ratione temporis* à l'importation des produits tabagiques litigieux, eu égard aux modifications législatives intervenues postérieurement à l'achat de la marchandise par la recourante mais avant son dédouanement. Le Tribunal procèdera donc à un rappel des bases légales applicables à l'imposition du tabac (cf. consid. 5 ci-après) et à l'application du droit dans le temps dans ce contexte (cf. consid. 6 infra), avant d'examiner les griefs soulevés par la recourante. Celle-ci invoquant deux moyens de nature formelle, ils seront examinés prioritairement par le Tribunal (cf. consid. 7 infra), qui procèdera à l'analyse des griefs matériels dans un second temps (cf. consid. 8 à 10 infra). Il sera enfin répondu à la demande de la recourante d'être auditionnée par le Tribunal (cf. consid. 11 infra).

5.

5.1

5.1.1 La Confédération perçoit un impôt sur les tabacs manufacturés ainsi que sur les matières qui sont utilisées de la même manière que le tabac

(produits de substitution ; art. 1 al. 1 LTab). Sont soumis à l'impôt les tabacs manufacturés fabriqués industriellement en Suisse et prêts à la consommation, ainsi que les tabacs manufacturés importés (art. 4 al. 1 let. a LTab).

5.1.2 Est assujéti à l'impôt pour les tabacs manufacturés importés le débiteur de la dette douanière (art. 6 let. b LTab), soit notamment la personne qui conduit ou fait conduire les marchandises à travers la frontière douanière (art. 70 al. 2 let. a LD ; sur le caractère large de cette notion, voir LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notion de débiteur de la dette douanière : fer de lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018 30 ss).

5.1.3 La base de calcul de l'impôt est arrêtée à l'art. 10 LTab, qui opère des distinctions entre différentes catégories de produits. L'art. 11 al. 1 LTab précise quant à lui que l'impôt grevant les tabacs manufacturés se calcule d'après les tarifs figurant dans les annexes I à IV, régissant chacune une catégorie de tabacs à fumer ou produits tabagiques.

5.1.4 Sous réserve de normes spéciales de la LTab et des ordonnances en découlant, les dispositions régissant les droits de douane et les taxes spéciales à la perception desquelles l'exécution des prescriptions douanières peut donner lieu sont applicables par analogie à l'impôt sur le tabac (art. 3 LTab).

5.2

5.2.1 A l'aune de l'ancien art. 10 al. 1 LTab, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 août 2017 (RO 2009 5561), le tabac pour pipe à eau, faute de faire l'objet d'une mention expresse, était catégorisé comme du tabac à fumer autre que le tabac à coupe fine et autres tabacs manufacturés (let. c). Le tabac pour pipe à eau était, par voie de conséquence, imposé sur la base de l'annexe IV de la loi, soit à concurrence de 12% du prix de vente au détail (arrêts du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.4 et A-882/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.2 et 3.3).

5.2.2 Par modification du 29 avril 2015, entrée en vigueur le 1^{er} mai 2015, le Conseil fédéral a introduit l'art. 2 al. 6 OITab, assimilant le tabac pour pipe à eau au tabac à coupe fine (RO 2015 1249). Le tarif d'impôt pour le tabac à coupe fine se monte à Fr. 38.- par kg et à 25% du prix de vente au détail, mais à Fr. 80.- au moins par kg (annexe III à la LTab).

Contestée devant les Tribunaux, cette modification de l'OITab a été jugée inapplicable pour violation du principe de la légalité, respectivement non-conformité à la LTab, cette loi ne donnant pas la possibilité au Conseil fédéral de modifier la structure de l'art. 10 al. 1 LTab (arrêts du TAF A-882/2016 du 6 avril 2017 et A-5193/2016 du 5 mars 2018 [le TF a rejeté le recours déposé par l'AFD à cet encontre : arrêt du TF 2C_343/2018 du 11 octobre 2018]).

5.2.3 Le 1^{er} septembre 2017 est entrée en vigueur la modification de la LTab du 17 mars 2017 (RO 2017 4041), modifiant notamment l'art. 10 al. 1 let. b LTab. Cette disposition prévoit désormais que le tabac pour pipe à eau, tout comme le tabac à coupe fine, est imposé par kg et en pour-cent du prix de vente au détail. Le titre de l'annexe III de la LTab a également été modifié à cette occasion pour intégrer expressément le tabac pour pipe à eau, en sorte que l'augmentation d'impôt initiée en 2015 par le Conseil fédéral (cf. consid. 5.2.2 ci-dessus) est devenue applicable à compter du 1^{er} septembre 2017.

5.3

5.3.1 A l'aune de l'art. 17 al. 2 LTab, le taux d'impôt est, sur demande, fixé à l'avance par l'OFDF pour les sortes de cigares et de cigarettes qu'un importateur importe régulièrement. Le tabac pour pipe à eau ne pouvant toutefois être considéré comme un cigare ou une cigarette, l'application de cette disposition à ce produit particulier est exclue. La LTab ne prévoit ainsi pas de droit à la fixation préalable du taux d'imposition applicable en matière de tabac pour pipe à eau (arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3.2.3).

5.3.2 Selon une jurisprudence constante, la procédure de placement sous régime douanier, qui s'applique également à la taxation des produits tabagiques importés (art. 3 LTab), n'est en principe soumise, conformément à l'art. 3 let. e PA, qu'aux prescriptions particulières du droit douanier fondées sur le principe de l'auto-déclaration (art. 21 ss LD ; ATAF 2015/35 consid. 3.2.1). Aussi, l'applicabilité de l'art. 25 PA relatif au dépôt de conclusions en constatation de droit est en principe exclue, en sorte qu'il n'existe pas de droit au prononcé d'une décision qui constaterait préalablement le taux de l'impôt applicable au tabac importé (arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3.3.1).

6.

6.1 L'impôt est dû, pour les tabacs manufacturés importés, conformément aux dispositions applicables à la naissance de la dette douanière (art. 9

al. 1 let. b LTab). De même, la dette fiscale de l'impôt sur les importations – auquel la législation douanière est applicable sous réserve de dispositions dérogatoires (art. 50 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) – prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56 al. 1 LTVA). Autrement dit, le montant de l'impôt est calculé sur la base des taux et base de calcul applicables au moment de la naissance de la dette douanière (voir art. 19 al. 1 let. b LD).

6.2 A teneur de l'art. 69 LD, la dette douanière naît, en principe, au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (let. a). Si le bureau de douane a accepté la déclaration avant l'introduction des marchandises dans le territoire douanier, la dette douanière naît au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière (let. b). Dans l'hypothèse où la déclaration a été omise lors de la sortie d'un dépôt franc sous douane, la dette douanière naît au moment où les marchandises en sortent ou, si cette date ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (let. d).

La base du placement sous régime douanier est la déclaration en douane (art. 18 al. 1 LD), qui joue ainsi un rôle central dans le système douanier suisse (parmi d'autres, arrêt du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.2.1). La personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'OFDF, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane (art. 25 al. 1 LD). Le principe suivant lequel la dette douanière naît au moment de l'acceptation de la déclaration (art. 69 let. a LD) présente ainsi de grands avantages : vu que toute déclaration en vue du placement sous un régime douanier est suivie d'une acceptation de ladite déclaration, la dette douanière naît dans chaque régime (Message du Conseil fédéral du 15 décembre 2003 relatif à une nouvelle loi sur les douanes, FF 2004 517 [ci-après : Message LD], p. 589).

Cela étant exposé, il ressort de l'art. 69 LD que l'élément déterminant pour la naissance de la dette douanière est le franchissement effectif de la frontière douanière par les marchandises (cf. art. 7 LD ; arrêt du TAF A-2860/2019 du 26 mars 2021 consid. 2.1.2 ; MICHAEL BEUSCH, in : Kocher/Clavadetscher [éd.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009, Art. 69 N 8). L'objet de l'impôt étant le processus économique de l'importation de marchandises, la dette douanière naît lorsque ce processus, suivant la législation douanière, est réputé achevé (Message LD, p. 589).

6.3 Lorsque des marchandises sont introduites dans un dépôt franc sous douane, aucune dette douanière ne naît dans un premier temps, en raison de l'absence d'obligation de présenter et de déclarer les marchandises (BEUSCH, op. cit., Art. 69 N 14). La dette douanière ne naît ainsi que lorsque lesdites marchandises sont transférées du régime de l'entrepôt douanier à celui de mise en libre pratique et arrivent sur le marché intérieur (cf. art. 69 let. d LD ; Message LD, p. 590).

7.

7.1 Dans un grief de nature formelle, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue à forme, si on la comprend bien, d'une motivation insuffisante de la décision attaquée. Elle relève en effet que dite décision négligerait une question fondamentale – soit les moyens soulevés en lien avec le principe de non-rétroactivité, la protection des droits acquis et la loi fédérale du 18 juin 2004 sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale (LPubl, RS 170.512) – ce qui serait constitutif d'une violation de son droit d'être entendue. La recourante n'étaye toutefois pas plus amplement son moyen, ni ne prétend n'avoir pas compris la motivation de la décision entreprise, étant de surcroît précisé qu'elle ne requiert pas le renvoi de la cause à l'autorité inférieure sur cette base. Son moyen est en conséquence dénué de toute substance. Il est en outre infondé, l'AFC s'étant, certes succinctement, exprimée quant aux raisons pour lesquelles elle a concentré son analyse sur la question de la naissance de la dette douanière, à l'exclusion des moyens énumérés ci-avant (cf. décision attaquée consid. 3). L'autorité inférieure n'étant pas tenue de se prononcer sur l'intégralité des griefs soulevés devant elle (parmi d'autres, voir ATF 137 II 266 consid. 3.2 et 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1), ce procédé ne prête pas le flanc à la critique.

Aussi, le droit d'être entendue de la recourante a été respecté, son grief étant rejeté.

7.2

7.2.1 Se référant à l'arrêt de la Cour de céans A-882/2016 du 6 avril 2017 (entré en force suite au retrait par l'AFD, le 8 novembre 2018, du recours interjeté au Tribunal fédéral [arrêt du TF 2C_454/2017 du 13 novembre 2018 radiant la cause]), la recourante plaide avoir déjà obtenu gain de cause sur ses conclusions. La portée de cet arrêt, qui a nié le caractère applicable de l'art. 2 al. 6 OITab, ne serait pas limitée aux seuls 960 kg de marchandise dédouanés en août 2015 (cf. Faits, let. D.a supra), mais s'étendrait à la totalité de la marchandise, soit y compris le tabac encore

entreposé en port franc. La recourante soutient encore que l'effet suspensif dont était assorti le recours au Tribunal fédéral aurait été supprimé *ex tunc*, en sorte que l'entrée en force de l'arrêt A-882/2016 aurait rétroagi à la date de sa notification ; elle en conclut que l'autorité inférieure, suite au retrait du recours en matière de droit public et sur le vu des demandes de taxation formulées entre le 25 avril et le 7 juillet 2017 (cf. Faits, let. D.d et E.a supra), aurait dû d'office rendre une décision en sa faveur. En ignorant l'arrêt précité, l'autorité inférieure aurait commis un déni de justice matériel ainsi qu'un abus de droit, et aurait violé les principes de la légalité, de l'autorité de la chose jugée ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire.

La Cour examinera les griefs ainsi soulevés par la recourante sous l'angle du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi, à l'aune duquel l'autorité à laquelle une décision est renvoyée est liée par ce qui a déjà été jugé (pour des développements sur ce principe, voir ATAF 2019 I/7 consid. 6.1.2.2). En effet, en invoquant les principes constitutionnels susmentionnés, la recourante se plaint de ce que l'autorité inférieure aurait fait fi de l'arrêt du TAF cité plus haut, qui trancherait pourtant la présente cause.

7.2.2 Pour déterminer la portée de l'arrêt de renvoi du Tribunal du 6 avril 2017, il y a lieu d'en examiner le contenu en relation avec la décision à l'origine de la procédure.

La procédure ayant conduit à l'arrêt litigieux trouve sa source dans une décision de taxation « douane » et une décision de taxation « TVA », toutes deux rendues le 12 août 2015, fixant le montant des redevances dues pour l'importation de 960 kg de tabac pour pipe à eau. Par décision du 12 janvier 2016, la Direction des douanes *** a rejeté intégralement le recours formé par la recourante à cet encontre (cf. arrêt du TAF A-882/2016 du 6 avril 2017 let. B).

Par recours du 11 février 2016 au Tribunal de céans, la recourante a notamment conclu à ce qu'elle soit autorisée à dédouaner l'entier de son stock entreposé en dépôt franc sous douane, soit 132'594 kg de tabac pour pipe à eau, au taux en vigueur jusqu'au 30 avril 2015. Dans son arrêt du 6 avril 2017, la Cour a précisé qu'il ne serait pas entré en matière sur cette conclusion, faute pour les marchandises précitées d'être comprises dans l'objet du litige (consid. 1.2.2). Elle a de surcroît expressément conclu que l'art. 2 al. 6 OITab litigieux n'était pas applicable *aux 960 kg de tabac importés* (consid. 5.1). Le recours a ainsi été admis dans la mesure de sa recevabilité et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle fixation de l'impôt (consid. 5).

La portée de l'arrêt précité ressort ainsi sans ambages de son texte : le tabac entreposé en dépôt franc sous douane est expressément écarté, respectivement non couvert par ledit arrêt. Il n'est donc pas question d'appliquer cette jurisprudence à la marchandise ici litigieuse, la décision attaquée ne prêtant pas le flanc à la critique sur ce point.

7.2.3 Le moyen de la recourante tiré de la caducité de l'effet suspensif ne change rien à ce qui précède. Certes, le fait que le recours au Tribunal fédéral ait été assorti de l'effet suspensif, avant d'être radié, n'exclut pas que l'arrêt du TAF attaqué exerce rétroactivement ses effets juridiques (caducité rétroactive de l'effet suspensif) ; la question de l'effet *ex tunc* ou *ex nunc* de la levée de l'effet suspensif doit en effet, conformément à la jurisprudence de notre Haute Cour, être résolue pour chaque cas d'espèce (ATF 140 II 134 consid. 4.2.1 et 112 V 74 consid. 2.a ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Stämpfli 2015, p. 587 ; XAVER BAUMBERGER, Aufschiebende Wirkung bundesrechtlicher Rechtsmittel im öffentlichen Recht, Schulthess 2006, N 338 ss). Trancher cette question n'aurait toutefois aucune implication pratique pour le présent litige.

La marchandise litigieuse n'est en effet pas comprise dans l'objet du litige traité dans l'arrêt A-882/2016 (cf. consid. 7.2.2 ci-dessus), en sorte que l'entrée en force de cet arrêt – que ce soit à la date de sa notification ou à la date de l'arrêt de radiation du Tribunal fédéral – n'a entraîné aucune conséquence en ce qui concerne la marchandise entreposée en port franc. A l'évidence, le raisonnement de la Cour relatif à l'inapplicabilité de l'art. 2 al. 6 OITab eût été transposable à la taxation de la marchandise litigieuse, si elle avait été importée sous l'égide des dispositions examinées dans l'arrêt. Mais, et il s'agit là bien du cœur du litige, le tabac litigieux n'a pas été importé et les dispositions applicables ont été amendées entretemps. La recourante a certes requis à plusieurs reprises, avant le 1^{er} septembre 2017, l'autorisation d'importer son stock à l'aune de l'ancien taux (cf. Faits, let. D.d et E.a supra), mais ses demandes ont été écartées par les douanes, puis par la Cour de céans (arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018), en sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir. Examiner la cause à la lumière d'une éventuelle caducité rétroactive de l'effet suspensif dont a été assorti le recours au Tribunal fédéral n'est donc pas pertinent.

7.2.4 Les griefs formulés par la recourante en lien avec la lecture de l'arrêt du Tribunal A-882/2016 sont en conséquence rejetés.

8.

Avant d'en venir au cœur du litige, une précision s'impose, s'agissant du cadre de la cause. L'art. 2 al. 6 OITab, publié le 30 avril 2015 selon la procédure extraordinaire (art. 7 al. 3 LPubl ; RO 2015 1249), n'a reçu un fondement dans une loi parlementaire que le 17 mars 2017 (RO 2017 4041) ; il est donc inapplicable avant l'entrée en vigueur de la modification de la LTab, le 1^{er} septembre 2017. En conséquence, il n'y a pas lieu d'instruire ou d'examiner la légalité de la modification législative intervenue en 2015, ce point étant définitivement tranché. Il n'y a de même pas lieu d'examiner la présente cause à la lumière de cette modification législative malheureuse, dès lors que l'art. 10 al. 1 let. b LTab a été modifié depuis lors pour intégrer le tabac pour pipe à eau.

Pour cette raison, le Tribunal n'analysera pas les griefs formulés en lien avec la modification de l'OITab du 29 avril 2015, qui ne sont pas de nature à influencer sur le sort de la procédure. De même, il n'y a pas lieu de donner suite aux requêtes et offres de preuve y relatives, qui se rapportent à des faits établis et/ou non-pertinents pour l'issue du litige. Ainsi, la demande de la recourante de production du co-rapport de l'Office fédéral de la justice du 28 avril 2015 et de la réponse du Département fédéral des finances du 28 avril 2015 est rejetée, étant de surcroît précisé que ces pièces, en tant que documents officiels afférents à la procédure de co-rapport, ne sont pas accessibles au public (art. 8 al. 1 de la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur le principe de la transparence dans l'administration [LTrans, RS 152.3]). Il n'y a pas non plus lieu, pour ces mêmes raisons, d'ordonner l'audition de l'ancien Chef de la Section imposition du tabac et de la bière de la Direction générale des douanes.

9.

9.1 Cela étant exposé, le Tribunal peut en venir à l'examen matériel de la cause. Les parties ne s'accordent pas sur le droit applicable à raison du temps à la marchandise litigieuse, à savoir s'il y a lieu ou non de l'imposer sur la base de l'art. 10 al. 1 let. b LTab dans sa version en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2017. La recourante plaide l'application du droit en vigueur à la date de la commande de la marchandise en cause, qui serait le fait déclencheur de son acheminement vers la Suisse et de son entreposage en port franc. Elle se prévaut à cet égard, notamment, du principe de la non-rétroactivité des lois et de la protection des droits acquis. L'autorité inférieure s'en remet pour sa part au texte légal et considère que doit être appliqué le droit en vigueur au jour de la déclaration en douane.

9.2 En l'occurrence, la seule lecture des normes utiles permet de trancher la question litigieuse. Par renvoi de l'art. 9 al. 1 let. b LTab, l'impôt est dû suivant les normes en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière, lequel est déterminé à l'art. 69 LD. Cette disposition ne laisse pas de marge d'interprétation : la dette douanière naît au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (let. a) et à défaut, au moment où les marchandises sortent d'un dépôt franc sous douane (let. d). Aucune référence à la date de commande ou d'expédition vers la Suisse de la marchandise n'est faite dans la loi, le moment déterminant étant le franchissement de la frontière douanière, respectivement la date à laquelle les marchandises intègrent le marché intérieur (cf. consid. 6.2 et 6.3 plus haut).

Or, le tabac litigieux, entreposé en dépôt franc sous douane depuis sa livraison, n'en est jamais sorti, respectivement n'a pas été importé. La recourante, si elle a certes formé des demandes d'autorisation d'importer au taux souhaité – sur lesquelles il n'a pas été entré en matière (cf. arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018) – n'a pas déposé de déclaration en douane. Il en découle que la marchandise, à défaut d'avoir intégré le marché intérieur suisse, n'a à ce jour pas donné naissance à une dette douanière, la détermination du droit applicable demeurant dès lors suspendue jusqu'au (potentiel) jour où le tabac sera déclaré à l'importation.

La Cour de céans ne peut dès lors que s'en remettre à l'appréciation de l'autorité inférieure sur cette question, le texte légal étant clair. En conséquence, le moyen de la recourante est rejeté, le droit applicable étant bien celui en vigueur au jour de l'acceptation de la (future) déclaration en douane.

10.

10.1 Il reste à examiner si, nonobstant ce qui précède, les principes constitutionnels et droits fondamentaux invoqués par la recourante sont de nature à justifier l'application de l'ancien droit. Elle se prévaut en effet, en particulier, du principe de la bonne foi, de l'interdiction de l'abus de droit et de l'arbitraire, du principe d'égalité de traitement, du principe de proportionnalité et de sa liberté économique. Elle expose avoir compté, de bonne foi, sur la stabilité de la loi lorsqu'elle a passé ses commandes de marchandise en 2015, à plus forte raison qu'elle avait communiqué ses intentions commerciales aux douanes quelques mois à peine avant l'introduction de l'art. 2 al. 6 OITab. Elle n'aurait de surcroît pas été informée du changement légal à venir au contraire de certains de ses concurrents. N'ayant pas pu se préparer à l'augmentation du taux d'imposition, qu'elle

ne serait pas en mesure d'assumer étant donné son caractère disproportionné, la recourante se trouverait entravée dans sa liberté économique d'une manière contraire au droit. Plus encore, alors qu'elle aurait tout mis en œuvre pour importer son stock avant l'entrée en vigueur du nouveau taux au 1^{er} septembre 2017, l'autorité inférieure l'en aurait empêchée par des procédés dilatoires constitutifs d'un abus de droit, en particulier en requérant l'effet suspensif devant le Tribunal fédéral. Succinctement résumé, la recourante plaide être victime d'une injustice manifeste mettant en cause la survie-même de son activité économique.

10.2 A titre liminaire, la Cour de céans souligne qu'elle a conscience de la complexité des modifications législatives intervenues ces dernières années eu égard aux arrêts rendus en la matière et, plus particulièrement, de leurs conséquences pénibles pour la recourante. Le Tribunal ne met pas en doute le fait que la recourante ignorait, lorsqu'elle a commandé et entreposé le tabac litigieux, le changement légal qui s'annonçait, ni les complications en termes de liquidités ou d'écoulement de la marchandise que cela a pu entraîner. En somme, la Cour prend acte du sentiment d'injustice rapporté par la recourante qui, vu l'enchaînement spécifique des faits ayant mené au présent arrêt, n'est pas incompréhensible.

Néanmoins, il ne peut être donné suite à ses conclusions, les moyens invoqués ne permettant pas d'outrepasser un texte légal clair, qui lie le Tribunal.

10.3 Eu égard au prétendu abus de droit reproché à l'autorité inférieure, qui aurait tout mis en œuvre pour différer les effets de l'arrêt de la Cour de céans du 6 avril 2017 dans l'attente de la modification de la LTab, force est de constater qu'elle s'est limitée à requérir l'octroi de l'effet suspensif au Tribunal fédéral, à l'exclusion de tout autre procédé soi-disant dilatoire. La Cour ne peut en déduire une intention des douanes d'entraver la recourante dans l'exercice de ses droits, respectivement un comportement contraire à la bonne foi, dès lors que l'AFD s'est limitée à exercer ses droits de procédure. Tel est d'autant plus le cas que la recourante elle-même, dans son mémoire, expose qu'elle n'aurait pas disposé des moyens nécessaires au paiement de l'impôt si d'aventure notre Haute Cour avait accueilli le recours de l'autorité inférieure. Autrement dit, la recourante concède elle-même que l'exécution immédiate de l'arrêt du TAF du 6 avril 2017 aurait mis en péril le bon prélèvement de l'impôt dans l'hypothèse où celui-ci aurait été renversé par le TF. Dans ces circonstances, l'on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir mis en œuvre les moyens

procéduraux à sa disposition pour préserver l'intérêt public en cause, à savoir le bon prélèvement de l'impôt.

Autre est la question de savoir si l'autorité inférieure n'aurait pas dû entrer en matière sur les demandes de taxation formulées par la recourante entre la notification de l'arrêt du TAF et la modification de la LTab (cf. Faits, let. D.d et E.a supra). Elle a toutefois d'ores et déjà été tranchée par le Tribunal de céans, lequel a conclu, en substance, qu'il n'existait pas de droit à la fixation préalable de l'impôt, respectivement d'intérêt digne de protection à cet égard, la taxation étant arrêtée lors de l'importation (cf. arrêt du TAF A-601/2018 du 6 novembre 2018). Il n'y a en conséquence pas lieu d'y revenir.

Aussi, il aurait appartenu à la recourante d'importer la marchandise avant le 1^{er} septembre 2017 pour bénéficier, en cas de rejet du recours de l'AFD par le Tribunal fédéral, de l'ancien régime légal, l'autorité précitée étant exempte de tout reproche sur ce point.

10.4 S'agissant d'une éventuelle violation du principe de la bonne foi, la recourante, bien qu'elle soutienne avoir reçu des assurances des autorités douanières qui n'auraient par la suite pas été respectées, ne se prévaut d'aucune promesse particulière ; tout au plus affirme-t-elle n'avoir pas été prévenue par l'AFD de la modification légale à venir, ce qui n'est pas constitutif d'une assurance au sens de la jurisprudence. Les conditions spécifiques du droit à la protection de la bonne foi de l'administré (pour une énumération exhaustive de ces conditions, voir ATF 141 V 530 consid. 6.2 et 137 I 68 consid. 2.5.1) ne sont ainsi manifestement pas réalisées.

Quant à l'inégalité de traitement plaidée par la recourante, qui aurait été laissée dans l'ignorance de l'adoption de l'art. 2 al. 6 OITab au contraire de ses concurrents qui en auraient été informés par l'OFDF, elle ne convainc pas le Tribunal. L'autorité inférieure n'a en effet pas informé des concurrents de la recourante à son détriment, mais a consulté l'organisation faîtière dans le cadre du processus ayant conduit à ce changement législatif, ce qui ne relève pas d'un traitement différencié injustifié (pour des développements sur le principe d'égalité de traitement, voir notamment ATF 141 I 235 consid. 7.1 et les réf. cit.). Il ne peut au demeurant être attendu de l'OFDF qu'elle avertisse l'entier d'une branche économique d'une modification légale.

L'autre grief formulé au titre du principe d'égalité de traitement – la recourante plaidant être défavorisée de manière injustifiable par rapport à

ses concurrents qui n'avaient pas de stock au jour du changement légal – ne saurait non plus être accueilli. Le traitement différencié des justiciables découlant d'une modification légale est en effet inhérent à tout système de droit évolutif et ne saurait en aucun cas être constitutif d'une inégalité de traitement proscrite par la loi.

10.5 Quant aux griefs formulés en lien avec la norme elle-même, qui serait disproportionnée et s'inscrirait en violation de la garantie de la propriété, le Tribunal rappelle qu'il est tenu d'appliquer les lois fédérales (art. 190 Cst.), dont il ne peut d'ailleurs modifier la substance par effet du principe de séparation des pouvoirs. Il n'est donc pas question d'analyser le taux d'imposition litigieux sous l'angle de la garantie de la propriété, étant par ailleurs relevé que la recourante, quoiqu'elle plaide l'impossibilité d'utiliser le tabac en cause, a néanmoins pu écouler plus de la moitié de son stock depuis l'adoption de l'art. 2 al. 6 OITab (passant ainsi d'un stock de 132'594 kg à un stock de 59'468 kg : voir Faits, let. H.b supra). Les arguments ainsi soulevés par la recourante n'ont dès lors pas lieu d'être examinés ici par le Tribunal, mais relèvent davantage d'une demande de remise qu'il lui appartiendra, le cas échéant, de déposer devant l'autorité compétente (cf. art. 86 LD).

En définitive, aucun moyen soulevé par la recourante ne permet de réfuter le dispositif de la décision attaquée, celle-ci étant confirmée.

11.

La recourante a requis son audition en-tête de son mémoire, soit la tenue d'une audience auprès de la Cour de céans.

11.1 A teneur de l'art. 40 al. 1 LTAF, si l'affaire porte sur des prétentions à caractère civil ou sur une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 par. 1 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), des débats publics sont ordonnés pour autant qu'une partie le demande ou qu'un intérêt public important le justifie. Les litiges relatifs à l'établissement des impôts ne tombent toutefois pas dans le champ d'application de l'art. 6 par. 1 CEDH, malgré leur caractère patrimonial (arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [CEDH] *Ferrazzini contre Italie* du 12 juillet 2001, n° 44759/98 ; ATF 132 I 140 consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C_1012/2014, 2C_1013/2014 du 14 novembre 2014 consid. 3.1).

L'art. 40 al. 2 LTAF prévoit pour sa part la possibilité d'organiser des débats publics dans d'autres affaires sur ordre du président de la cour ou du juge

unique. Il n'existe toutefois aucun droit à la tenue d'une telle audience (cf. arrêts du TAF A-3484/2018 du 7 septembre 2021 consid. 9 et A-7010/2015 du 19 mai 2016 consid. 2.1.2).

11.2 Etant donné la nature de la présente cause, la recourante ne dispose pas d'un droit à la tenue d'une audience, qui n'apparaît d'ailleurs pas utile à la résolution du litige ni à l'exercice du droit d'être entendue de la précitée, qui a eu l'occasion de s'exprimer par écrit. Sa demande en ce sens est en conséquent écartée.

12.

12.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 15'000.- (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

12.2 Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 et 2 FITAF a contrario).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La requête de mesures provisionnelles est rejetée.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 15'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit 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 :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)