



Cour I
A-231/2020

Arrêt du 16 mai 2022

Composition

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

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Samir Djaziri,
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. _____ SA (ci-après : la recourante), inscrite au registre du commerce du canton de ***, a pour but statutaire (...).

B.

Au cours du printemps 2015, la recourante a passé trois commandes de tabac pour pipe à eau auprès d'une société (étrangère), à savoir :

- Une commande pour 21'990 kg, facturée le 26 mars 2015 et expédiée par fret maritime vers la Suisse le 26 avril 2015 ;
- Une commande pour 6'760 kg, facturée le 21 avril 2015 et expédiée par fret aérien vers la Suisse le 28 avril 2015 ;
- Une commande pour 3'042 kg, facturée le 22 avril 2015 et annulée par la recourante le 1^{er} mai 2015.

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.

En date du 29 avril 2015, la Direction générale des douanes (ci-après : la DGD), Section imposition du tabac et de la bière, a émis une circulaire D120 n° 421.1-1/15.001 intitulée « Modification de l'ordonnance sur l'imposition du tabac (tabac pour pipe à eau) ». Il en ressort que le Conseil fédéral, par l'introduction d'un nouvel art. 2 al. 6 de l'ordonnance du 14 octobre 2009 sur l'imposition du tabac (OITab, RS 641.311), 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.

Les deux commandes de tabac pour pipe à eau facturées les 26 mars et 21 avril 2015, totalisant 28'750 kg de marchandise, ont été entreposées en port franc après leur livraison, le 29 juin 2015 s'agissant de la première commande et le 29 mai 2015 pour la seconde.

E.

E.a En date du 19 août 2015, la recourante a initié les démarches de dédouanement pour 18 kg de marchandise, le solde, soit 28'732 kg, étant demeuré stocké en dépôt franc sous douane. Elle expose avoir procédé ainsi en raison de difficultés engendrées par l'augmentation de l'impôt. Le 20 août 2015, le Bureau de douanes (...) a rendu une décision de taxation « douane » et une décision de taxation « TVA », imposant les 18 kg de tabac importés à l'aune du nouvel art. 2 al. 6 OITab (cf. let. C supra).

E.b Par acte du 8 octobre 2015, la recourante a déposé un recours à l'encontre des décisions précitées en mains de la Direction d'arrondissement (...) (ci-après : DA) de 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]). Elle concluait à ce que l'impôt sur la marchandise importée soit calculé selon les dispositions légales en vigueur à la date de son expédition vers la Suisse, le 28 avril 2015, et à ce qu'il soit constaté qu'il en allait de même pour la marchandise encore entreposée en dépôt franc sous douane. La DA a rejeté le recours par décision du 22 juin 2016.

E.c Le 26 août 2016, la recourante a déféré la décision de la DA au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans), concluant en substance à ce qu'il soit dit et constaté que l'impôt sur le tabac, s'agissant de la marchandise commandée et envoyée avant le 1^{er} mai 2015, doit être calculé selon la législation en vigueur avant cette date. Par arrêt du 5 mars 2018, 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 (arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018). S'agissant des conclusions prises par la recourante, le Tribunal a précisé que la cause était circonscrite à la marchandise faisant l'objet des décisions attaquées, à savoir les 18 kg de tabac effectivement taxés, les conclusions en constatation de droit relative à la marchandise entreposée en dépôt franc sous douane n'étant pas comprises dans l'objet de la contestation (arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.1.1 s.). Se référant à un précédent arrêt constatant l'inapplicabilité de la modification législative litigieuse pour cause de non-conformité à la loi fédérale du 21 mars 1969 sur l'imposition du tabac (LTab, RS 641.31 ; arrêt du TAF A-882/2016 du 6 avril 2017), le Tribunal a confirmé sa jurisprudence, en ce sens qu'il convenait d'ignorer le nouvel art. 2 al. 6 OITab dans la taxation du tabac en cause et de

l'imposer, en conséquence, à hauteur de 12% du prix de vente au détail (arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.2 s.).

E.d Le 23 avril 2018, l'autorité inférieure a déféré la cause au Tribunal fédéral, lequel a confirmé en tous points l'arrêt de la Cour de céans (arrêt du TF 2C_343/208 du 11 octobre 2018).

F.

L'art. 10 al. 1 let. b LTab a été amendé le 17 mars 2017, de sorte à traiter le tabac pour pipe à eau de la même manière que le tabac à coupe fine sur le plan fiscal. Cette modification est en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2017 (RO 2017 4041).

G.

En date du 9 juillet 2018, alors que la cause était pendante devant le Tribunal fédéral (cf. let. E.d ci-dessus), la DA a rendu une décision de reconsidération, soit décidé d'annuler sa précédente décision du 22 juin 2016 (cf. let. E.b ci-dessus) et de taxer l'importation des 18 kg de tabac du 19 août 2015 selon les dispositions en vigueur jusqu'au 30 avril 2015. Le pourvoi formé le 10 septembre 2018 par la recourante à cet encontre au Tribunal de céans, tendant à ce que la portée de cette décision soit étendue à la totalité des 28'750 kg de tabac, a fait l'objet d'un prononcé d'irrecevabilité ; la Cour a en effet relevé que le recours portait sur une décision nulle – car rendue en violation des règles sur l'effet dévolutif vu la procédure pendante devant le Tribunal fédéral – et que les conclusions relatives à la marchandise stockée en port franc sortaient de l'objet du litige (arrêt du TAF A-5178/2018 du 14 novembre 2018).

H.

H.a Sous plis des 15 juin et 10 juillet 2018 à la DGD et du 26 février 2019 à la DA, la recourante a requis la taxation de l'intégralité de la marchandise commandée, payée et envoyée avant le 1^{er} mai 2015, à savoir les 28'732 kg de tabac entreposés en port franc, à l'aune des dispositions en vigueur avant cette date.

H.b En date du 12 mars 2019, la Direction du III^{ème} arrondissement de l'autorité inférieure a rendu une décision de constatation, énonçant, en particulier, que la taxation des 28'732 kg de tabac pour pipe à eau entreposés 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.

H.c Le 12 avril 2019, la recourante a déposé un recours contre la décision de constatation du 12 mars 2019 en mains de la DGD, complété par courriers des 30 juillet, 5 et 26 août 2019.

H.d Par décision du 23 novembre 2019, la DGD a rejeté le recours et confirmé la décision de constatation.

I.

I.a En date du 11 janvier 2020, la recourante a déféré la décision de la DGD du 23 novembre 2019 à la Cour de céans. Elle conclut en substance, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et au constat de sa nullité, au constat que la législation applicable à l'importation de la marchandise en cause est celle en vigueur avant le 1^{er} mai 2015 et à ce qu'elle soit autorisée à détaxer la marchandise puis à la vendre au détail sur la base de dite législation. La recourante requiert par ailleurs la tenue d'une audience de débats.

I.b Aux termes de sa réponse du 10 mars 2020, à laquelle était jointe le dossier de la cause, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours sous suite de frais.

I.c Dans une réplique spontanée du 1^{er} mai 2020, la recourante a notamment relevé que le dossier de la cause produit par l'autorité inférieure, contenant des pièces datées au plus tôt de l'année 2018, était incomplet.

I.d Dans des lignes du 5 mars 2021, la recourante a, entre autres, réitéré le constat susmentionné et requis production par l'autorité inférieure de l'entier du dossier de la cause.

I.e Donnant suite à l'ordonnance du Tribunal du 21 octobre 2021, la recourante lui a confirmé, dans une correspondance circonstanciée du 5 novembre 2021, que la marchandise litigieuse demeurerait entreposée en dépôt franc sous douane. Elle a en outre produit différentes pièces, dont des factures d'entreposage et des documents comptables.

I.f Déférant à l'ordonnance de la Cour de céans du 21 octobre 2021, l'autorité inférieure a produit, le 11 novembre 2021, le dossier complet, intégrant l'entier des échanges intervenus depuis l'année 2015 – le dossier précédemment transmis étant limité à la procédure de constatation faisant

l'objet de la présente cause (cf. let. H supra). Des pièces du dossier ont, peu après et suite à sa demande, été transmises à la recourante.

I.g Par décision incidente du 22 novembre 2021, le Tribunal a rejeté la requête de mesures provisionnelles déposée par la recourante le 15 novembre 2021, au pied de laquelle elle demandait l'autorisation d'importer une partie de la marchandise, par exemple 10 tonnes, selon le régime légal en vigueur avant le 1^{er} mai 2015.

I.h Dans un courrier du 22 novembre 2021, la recourante a, en particulier, prié le Tribunal d'ordonner production des pièces 33 et 34 sollicitées à l'appui de son pourvoi – soit 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 – toutes deux en lien avec l'adoption de l'art. 2 al. 6 OITab. Elle a été informée, sous pli du 29 novembre 2021, qu'il serait répondu à sa demande ultérieurement.

I.i En date du 21 décembre 2021, Me Samir Djaziri a informé le Tribunal être le nouveau mandataire de la recourante. Le 22 mars 2021 et suite à sa demande, la Cour de céans lui a transmis le dossier complet de la cause, sous forme numérisée, pour consultation.

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.

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 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. La date de péremption du tabac litigieux pourrait bien avoir été atteinte il y a déjà plusieurs années, rendant peu vraisemblable l'hypothèse d'une future importation. 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 confirmé le 5 novembre 2021 au Tribunal que la marchandise demeurerait entreposée en port franc, et maintenu sa volonté de procéder à l'importation. Aussi, le doute lui profitera 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 d'ores et déjà été admise (cf. ch. 3 du dispositif de la décision du 12 mars 2019 de la Direction du III^{ème} arrondissement de l'AFD) et n'a donc pas lieu d'être.

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 *rationae temporis* à l'importation des produits tabagiques litigieux, eu égard aux modifications législatives intervenues postérieurement à la commande de la marchandise mais avant son dédouanement. Le Tribunal procédera 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 de s'exprimer à l'occasion d'une audience de débats (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 assujetti 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 (arrêt du TAF A-5193/2016 du 5 mars 2018 consid. 7.4).

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 par la Cour de céans 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 bases 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.], Stämpfli's 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.

La recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue à forme d'une motivation insuffisante de la décision attaquée, ainsi que d'un déni de justice, d'un abus de droit et d'une violation du principe de la légalité, dans la mesure où ses conclusions auraient été admises par les arrêts rendus précédemment dans le présent contexte (cf. Faits, let. E.c et E.d).

7.1

7.1.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), implique notamment l'obligation pour l'autorité de motiver clairement sa décision, de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de sa portée et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1 et 133 III 439 consid. 3.3). Rappelée à l'art. 35 al. 1 PA, cette obligation vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3). Cela étant, l'autorité n'est pas tenue de se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties, ni d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite (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). Il suffit en effet qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels elle a fondé sa décision (ATF 143 III 65 consid. 5.2), la motivation pouvant

au demeurant être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1). Sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3), ou encore lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

7.1.2 La recourante s'en prend à la motivation de la décision attaquée qu'elle estime lacunaire ; l'analyse de nombre de griefs fondamentaux y serait en effet omise, dite décision se limitant, selon elle, à reproduire la décision de la Direction du III^{ème} arrondissement de l'AFD du 12 mars 2019. Elle en déduit que son droit d'être entendue a été violé et rappelle que cela devrait en principe entraîner l'annulation de la décision – sans toutefois conclure principalement au renvoi de la cause à l'OFDF.

Cette analyse ne peut être suivie. Certes la décision entreprise ne se prononce pas expressément sur chacun des griefs soulevés par la recourante. Il n'empêche que les éléments clés avancés par cette dernière dans son pourvoi y sont traités de manière circonstanciée, l'autorité inférieure ayant d'ailleurs clairement exposé les raisons pour lesquelles elle a concentré son analyse sur la question de la naissance de la dette douanière, à l'exclusion de la problématique de l'adoption de l'art. 2 al. 6 OITab (cf. décision attaquée consid. 2.8 et 2.9). L'autorité inférieure n'était de surcroît pas tenue, suivant une jurisprudence constante (cf. consid. 7.1.1 ci-dessus), de se prononcer sur l'intégralité des griefs avancés par la recourante, l'essentiel étant que celle-ci comprenne les motifs qui ont conduit à la décision prise et puisse l'attaquer utilement. Or, la recourante n'allègue pas ne pas avoir compris les fondements de la décision, son moyen étant purement formel.

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-5193/2016 du 5 mars 2018, confirmé par notre Haute Cour le 11 octobre 2018 dans un arrêt 2C_343/2018, la recourante plaide avoir déjà obtenu gain de cause sur ses conclusions. La portée des arrêts précités, qui ont nié le caractère applicable de l'art. 2 al. 6 OITab, ne serait pas limitée aux 18 kg de tabac dédouanés en août 2015 (cf. Faits, let. E.a supra), mais s'étendrait à la totalité de la marchandise, soit y compris le tabac toujours entreposé en port franc. En ignorant les arrêts précités, la décision attaquée s'inscrirait en violation du principe de la légalité et de l'interdiction de l'abus de droit et consacrerait un déni de justice.

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 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 des arrêts cités plus haut, qui trancheraient pourtant la présente cause.

7.2.2 Pour déterminer la portée de l'arrêt de renvoi du Tribunal du 5 mars 2018, respectivement celle de l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 octobre de la même année, il y a lieu d'en examiner le contenu en relation avec la décision à l'origine de la procédure.

La procédure ayant conduit aux deux arrêts litigieux trouve sa source dans une décision de taxation « douane » et une décision de taxation « TVA », toutes deux rendues le 20 août 2015, fixant le montant des redevances dues pour l'importation de 18 kg de tabac pour pipe à eau. La décision rendue par la DA le 22 juin 2016, suite au recours de la recourante, se limite quant à elle à rejeter intégralement ledit recours.

Dans son arrêt du 5 mars 2018, la Cour de céans, saisie de conclusions en lien avec les 28'732 kg de marchandise stockée en port franc, a précisé que l'objet du litige « porte sur la décision du 22 juin 2016, qui rejette le recours contre les décisions du 20 août 2015 (...) toutes deux relatives aux redevances d'entrée pour 18 kg (...). Il en résulte que seul ce tabac effectivement taxé peut faire l'objet du litige devant le Tribunal de céans » (consid. 7.1.1). Le Tribunal a ainsi clairement circonscrit l'objet du litige, en sorte que l'admission du recours a été prononcée « pour autant que recevable » et la cause renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle fixation de l'impôt (consid. 7.5.1).

A son tour, le Tribunal fédéral a précisé, dans son arrêt du 10 octobre 2018, que « les éventuelles autres quantités de tabac pour lesquelles la dette douanière n'aurait pas encore pris naissance ne font pas partie de la présente contestation (...) [la] marchandise correspond à 28'750 kg [recte : 28'732 kg] de tabac pour pipe à eau ne faisant pas l'objet de la présente procédure » (consid. 3.3).

7.2.3 La portée des arrêts précités ressort ainsi sans ambages de leur texte : le tabac entreposé en dépôt franc sous douane est expressément écarté, respectivement non couvert par lesdits arrêts. Il n'est donc pas question d'appliquer cette jurisprudence à la marchandise ici litigieuse, la décision attaquée, qui s'explique d'ailleurs à cet égard, ne prêtant pas le flanc à la critique sur ce point.

La Cour relève encore que la recourante, en dépit de son argumentaire, a certainement compris la teneur des arrêts précités. Elle n'a en effet pas dédouané la marchandise sur leur base, mais a requis une décision en constatation de droit, un procédé tout à fait contradictoire et dénué d'intérêt si un arrêt avait effectivement été rendu à cet endroit.

Les griefs formulés par la recourante en lien avec la lecture des précédents arrêts 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 de la loi fédérale sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale [LPubl, RS 170.512] ; 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 (arrêt du TF 2C_343/2018 du 11 octobre 2018). En conséquence, il n'y a pas lieu de réexaminer la légalité de la modification législative intervenue en avril 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. La question ici litigieuse est ainsi différente de celle qui se posait dans la précédente procédure.

Pour cette raison, le Tribunal n'analysera pas les griefs formulés par la recourante en lien avec la modification législative du 29 avril 2015, qui ne sont pas de nature à influencer sur le sort de la procédure. De même, il ne

sera pas donné suite à sa demande de production des pièces 33 et 34 (cf. Faits, let. I.h), qui ne sont pas pertinentes pour l'issue du litige et qui, en tant que documents officiels afférents à la procédure de co-rapport, ne sont au demeurant 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]).

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, respectivement de l'expédition de la marchandise. 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, les 28'732 kg de tabac litigieux, entreposés en dépôt franc sous douane depuis leur livraison, n'en sont jamais sortis, respectivement n'ont pas été importés, de sorte qu'ils n'ont pas été déclarés au bureau de douane par la recourante. 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 celui en vigueur au jour de l'acceptation de la (future) déclaration en douane de la marchandise.

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, du principe d'égalité de traitement, de l'interdiction du déni de justice, de l'interdiction de l'arbitraire, 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 commandé la marchandise en 2015, ne pas avoir été informée du changement légal à venir au contraire de certains concurrents, avoir formé depuis lors de nombreuses demandes en constatation de droit qui sont demeurées sans réponse, se trouver aujourd'hui au bord de la faillite à raison du blocage des marchandises, et ne pas être en mesure d'assumer l'impôt qui revêtirait un caractère confiscatoire et disproportionné. 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 préliminaire, 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 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 déni de justice commis par les autorités douanières, qui auraient ignoré les demandes de taxation ou de constatation de droit liées à la marchandise stockée, il convient de rappeler qu'il n'existe pas de droit à la fixation préalable du taux de l'impôt en relation avec le tabac pour pipe à eau, ni de droit à une telle décision en matière douanière (cf. consid. 5.3 supra). Il ne saurait dès lors être

reproché à l'autorité inférieure de ne pas avoir rendu de décision en constatation de droit plus tôt.

Cela étant, les autorités douanières ont, d'emblée, exposé à la recourante la situation sur le plan du droit applicable *rationae temporis*, tout d'abord en informant son transitaire en mai 2015 que le tabac serait dédouané à l'aune de l'art. 2 al. 6 OITab (cf. pièce 9 du bordereau de la recourante), puis en lui rappelant en janvier et juin 2016 que le droit applicable était celui du jour de l'acceptation de la déclaration en douane (cf. pièces 19 et 20 du bordereau de la recourante). La recourante, par ailleurs représentée par un mandataire professionnel, était ainsi en mesure de comprendre la situation sur le plan légal, soit les conséquences en termes de droit applicable de l'absence d'importation de la marchandise.

S'agissant d'une éventuelle violation du principe de la bonne foi, la recourante ne soutient pas avoir reçu des assurances des autorités douanières, qui n'auraient par la suite pas été respectées. 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 69 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 faïtière 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.

Aucun déni de justice ou violation des principes de la bonne foi et de l'égalité de traitement n'est dès lors imputable à l'autorité inférieure, les moyens de la recourante étant rejetés.

10.4 L'on doit en outre relever que si la modification de l'OITab a été publiée selon la procédure extraordinaire (RO 2015 1249), tel n'a pas été le cas de la modification de l'art. 10 al. 1 let. b LTab, publiée près de six mois avant son entrée en vigueur (RO 2017 4041). Autrement dit, le changement de traitement fiscal du tabac pour pipe à eau au 1^{er} septembre

2017 était un fait notoire dès le mois de mars 2017, en sorte qu'il appartenait à la recourante d'importer la marchandise à ce moment-là pour bénéficier, en cas d'admission du recours alors pendant devant la Cour de céans (cf. Faits, let. E.c plus haut), de l'ancien régime légal.

10.5 Quant aux griefs formulés en lien avec la norme elle-même, qui serait disproportionnée et prévoirait un impôt confiscatoire, le Tribunal se limitera à relever 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. Les arguments soulevés dans ce contexte par la recourante, dont la survie-même serait mise en péril par l'impôt, n'ont 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, au pied de son mémoire de recours, 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 à réitérées reprises 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. 2'500.- (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.

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

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé 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)