Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011,
A-6823/2011, A-167/2012, A-179/2012,
A-521/2012

Arrêt du 14 août 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier,

Parties

X._____ S.A., ***,
représentée par Maître Mathias Eusebio, ***,
recourante,

contre

Direction générale des douanes (DGD),
Division principale droit et redevances, Monbijoustrasse 40,
3003 Berne,
autorité inférieure,

Objet

Droits de douane et TVA (perception subséquente, trafic de perfectionnement actif).

Faits :

A.
La société X._____ SA (ci-après: la société), dont le siège est à ***, a notamment pour but l'achat, le traitement, la production, la distribution et la vente de toutes les sortes de produits de tabac ou d'autres produits analogues, de substitution ou encore en relation directe ou indirecte avec la consommation du tabac.

B.
Dans le cadre de ses activités, la société se vit délivrer différentes autorisations pour le perfectionnement actif, dans le système de suspension, de tabacs importés, respectivement assorties d'un délai de douze mois à partir de la date d'importation pour acheminer des produits compensateurs hors du territoire douanier.

B.a Dans le dossier A-510/2011, la Direction générale des douanes (ci-après: DGD) délivra à la société l'autorisation n° *** du 7 mai 2007.

B.b Dans le dossier A-6662/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 23 avril 2008.

B.c Dans le dossier A-6823/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 23 avril 2008.

B.d Dans le dossier A-179/2012, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 31 mars 2009.

B.e Dans le dossier A-6792/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 7 avril 2009.

B.f Dans le dossier A-521/2012, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 22 mai 2009.

B.g Dans le dossier A-167/2012, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 25 mai 2009.

C.
Par courriers du 10 novembre 2010 (dans le dossier A-510/2011), du 6 septembre 2011 (dans les dossiers A-6662/2011, A-6792/2011 et A-6823/2011), du 18 octobre 2011 (dans les dossiers A-167/2012 et A-179/2012) et du 30 novembre 2011 (dans le dossier A-521/2012), la DGD communiqua à la société son intention de rendre des décisions de

perception subséquente, motif pris que cette dernière n'avait pas remis les documents nécessaires, conformément aux autorisations permettant l'importation, dans le cadre du trafic de perfectionnement actif, de tabacs en système de suspension. La DGD invita en outre la société à prendre position à cet égard.

D.
Par prises de position du 17 novembre 2010 (dans le dossier A-510/2011), des 13 et 26 septembre 2011 (dans les dossiers A-6662/2011, A-6792/2011 et A-6823/2011), du 21 octobre 2011 (dans les dossiers A-167/2012 et A-179/2012) et du 2 décembre 2011 (dans le dossier A-521/2012), la société se détermina sur les décisions à venir en contestant l'ensemble des taxations considérées.

E.
Par décisions du 26 novembre 2010 (dans le dossier A-510/2011), du 9 novembre 2011 (dans le dossier A-6662/2011), du 16 novembre 2011 (dans le dossier A-6823/2011), du 22 novembre 2011 (dans le dossier A-6792/2011), du 28 novembre 2011 (dans les dossiers A-167/2012 et A-179/2012) et du 12 décembre 2011 (dans le dossier A-521/2012), la DGD réclama à la société les montants de Fr. 32'498.90, Fr. 285'024.85, Fr. 16'709.05, Fr. 107'124.10, Fr. 414'026.45, Fr. 867'217.-- et Fr. 110'646.40.

F.
Par mémoires de recours du 14 janvier 2011 (dans le dossier A-510/2011), du 9 décembre 2011 (dans le dossier A-6662/2011), du 19 décembre 2011 (dans le dossier A-6823/2011), du 22 décembre 2011 (dans le dossier A-6792/2011), du 10 janvier 2012 (dans les dossiers A-167/2012 et A-179/2012) et du 27 janvier 2012 (dans le dossier A-521/2012), la société (ci-après: la recourante) a déféré ces décisions au Tribunal administratif fédéral en concluant à leur annulation. En substance, la recourante considère notamment que la loi lui permet de prouver la réexportation des marchandises en cause autrement que par les documents douaniers *ad hoc* et que la DGD fait preuve de formalisme excessif à ce sujet.

G.
Par réponses du 31 mars 2011 (dans le dossier A-510/2011), du 16 février 2012 (dans les dossiers A-6662/2011 et A-6823/2011), du 2 mars 2012 (dans le dossier A-6792/2011), du 9 mars 2012 (dans les dossiers A-167/2012 et A-179/2012) et du 29 mars 2012 (dans le dossier

A-521/2012), la DGD (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet des recours.

H.
Par répliques des 6 et 23 mars 2012 dans les dossiers A-6823/2011 et A-179/2012, la recourante s'est spontanément déterminée sur les réponses de l'autorité inférieure des 16 février et 9 mars 2012, en confirmant intégralement les conclusions et les motifs de ses mémoires de recours. Dans le dossier A-179/2012, la recourante a en outre formé une requête, précisée par courrier du 23 avril 2012, tendant à ce que cette procédure soit jugée en premier et que les autres causes pendantes opposant les mêmes parties soient suspendues.

I.
Par duplique du 19 mars 2012 dans le dossier A-6823/2011, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1. 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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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. En particulier, les décisions sur recours rendues par la DGD peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

Déposés en temps utile par le destinataire des décisions attaquées (cf. art. 50 al. 1 PA), lequel a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification desdites décisions (cf. art. 48 al. 1 PA), les recours, qui répondent aux exigences de contenu et de forme prescrites (cf. art. 52 PA), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

1.2. Dans le cade de la réplique déposée le 23 mars 2011 dans la procédure A-179/2012, la recourante a formé une demande, précisée par courrier du 23 avril 2012, tendant à faire juger cette procédure en premier

lieu et à suspendre les procédures de recours pendantes A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011, A-6823/2011, A-167/2012 et A-521/2012.

1.2.1. Une suspension de la procédure doit être justifiée par des motifs suffisants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral [TAF] A-2013/2012 du 31 mai 2011 consid. 1.2.1 et A-7509/2006 du 2 juillet 2007 consid. 5.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. marg. 3.14 ss). Elle peut être envisagée lorsqu'il ne se justifie pas, sous l'angle de l'économie de la procédure, de prendre une décision dans l'immédiat, notamment lorsque le jugement prononcé dans un autre litige peut influer sur l'issue du procès (cf. art. 6 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]; ATF 123 II 1 consid. 2b et 122 II 211 consid. 3e; arrêt du TAF A-2013/2012 précité consid. 1.2.1). La suspension est également admise, lorsqu'elle paraît opportune pour d'autres raisons importantes. Elle ne doit toutefois pas s'opposer à des intérêts publics et privés prépondérants (cf. arrêts du TAF B-5168/2007 du 18 octobre 2007 consid. 2.2.1 et A-7509/2006 du 2 juillet 2007 consid. 5.1). Elle doit même rester l'exception (cf. ATF 130 V 90 consid. 5, 119 II 389 consid. 1b; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 8C_982/2009 du 5 juillet 2010 consid. 2.2; arrêt du TAF B-5482/2009 du 19 avril 2011 consid. 2.2). En particulier, le principe de célérité qui découle de l'art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) pose des limites à la suspension d'une procédure jusqu'à droit connu sur le sort d'une procédure parallèle.

De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (cf. ATF 119 II 386 consid. 1b; arrêt du TF 1P.99/2002 du 25 mars 2002 consid. 4.1; arrêt du TAF B-8243/2007 du 20 mai 2008 consid. 3). Il appartient à l'autorité saisie de mettre en balance, d'une part, la nécessité de statuer dans un délai raisonnable et, d'autre part, le risque de décisions contradictoires. Le caractère raisonnable du délai s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et l'ensemble des circonstances (cf. ATF 129 V 411 consid. 1.2 et 125 V 188 consid. 2a; arrêts du TF 1P.283/2004 du 25 juin 2004 consid. 5; ATAF 2009/42 consid. 2.2).

1.2.2. En l'occurrence, la recourante fait d'abord valoir à l'appui de sa demande de suspension qu'en tant qu'elle invoque les même griefs à l'encontre de l'ensemble des décisions entreprises, le sort des différents recours sont liés.

A cet égard, il sied de relever que si les questions juridiques qui se posent dans les procédures en question sont les mêmes et, partant, que le sort des différents recours apparaît lié, la demande de suspension a toutefois été présentée tardivement, soit au stade du deuxième échange d'écriture, alors que l'ensemble des dossiers susmentionnés avaient été instruits par l'autorité de céans et étaient en état d'être jugés. La suspension de causes ne répond dès lors plus à l'économie de procédure, une jonction apparaissant sous cet angle plus indiquée (cf. consid. 1.3 ci-après). En outre, dans la mesure où ces recours sont pendants devant la même autorité, le risque de décision contradictoires n'existe pas. Il y a enfin lieu de relever que la recourante ayant la possibilité de recourir au Tribunal fédéral, il est à prévoir qu'une décision définitive dans le dossier A-179/2012 n'interviendra pas avant plusieurs mois. Or, les exportations litigieuses sont survenues durant une période située entre 2007 et 2010, de sorte que plus de cinq ans se sont déjà écoulés depuis la date la plus éloignée des faits déterminants. Dans ces circonstances et compte tenu de la nécessité de statuer dans un délai raisonnable (cf. consid. 1.2.1 ci-avant), il n'apparaît pas opportun de suspendre les procédures en cause.

1.2.3. La recourante motive également sa demande de suspension par le fait qu'elle a produit dans le dossier A-179/2012 une expertise réalisée par la société Y._____, selon laquelle le système SAP de la recourante serait propre à prouver que les tabacs visés dans cette procédure ont été réexportés dans le délai prescrit. Cette circonstance ne saurait toutefois constituer un motif suffisant. En effet, dans la mesure où le tribunal de céans devait arriver à la conclusion que la preuve de l'exportation peut être apportée autrement que par les documents douaniers idoines, il en serait bien entendu tenu compte dans l'ensemble des cas présents (cf. également consid. 1.3.2 ci-après).

Au vu de ce qui précède, il convient de rejeter la demande de suspension des causes A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011, A-6823/2011, A-167/2012 et A-521/2012 jusqu'à droit connu dans la procédure A-179/2012.

1.3.

1.3.1. D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui concernent les mêmes parties, présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit, une telle solution

répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.17; ATF 131 V 224 consid. 1 et 128 V 126 consid. 1; arrêts du TAF A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 1.3, ainsi que A-1478/2006 et A-1477/2006 du 10 mars 2008 consid. 2).

1.3.2. Or, les présents causes, qui ont trait à sept recours que la recourante a déposés contre sept décisions de perception subséquente rendues par la DGD en matière de perfectionnement actif, présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes la question de la preuve de la réexportation des marchandises importées. Le fait qu'elles concernent différentes périodes d'importation ne modifie en rien ce qui précède, l'ensemble des procédure relevant en effet du nouveau droit douanier (cf. consid. 2.1 ci-après). Concernant en outre l'expertise produite par la recourante dans le dossier A-179/2012, il apparaît que pour le cas où, comme cette dernière le soutient, il fallait retenir que la preuve de l'exportation peut être apportée autrement que par les documents douaniers *ad hoc*, il y aurait lieu de renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle se prononce à nouveau à la lumière de cet élément. Le cas échéant, la recourante aura à cette occasion la possibilité de produire, si besoin est, une ou plusieurs expertises complémentaires afin d'établir la réexportation de la totalité des tabacs importés.

Il découle de ce qui précède que rien ne s'oppose à ce que les procédures en question soient réunies. Partant, il y a lieu de procéder à une jonction de causes, sans qu'il ne se justifie de rendre une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours (art. 46 al. 1 let. a PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable. Il convient donc de réunir les causes A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011, A-6823/2011, A-167/2012, A-179/2012 et A-521/2012 et de rendre un seul et même arrêt en la matière.

1.4.

1.4.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/ FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par

l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.).

1.4.2. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Ainsi, il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale, le défaut de preuve allant au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa; arrêts du TAF A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2 et A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

1.5. L'objet du litige porte sur les perceptions subséquentes opérées au motif de l'absence, sur les déclarations en douane d'exportation, du code de régime approprié et des autres mentions afférentes au trafic de perfectionnement actif et tend à déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a dénié à la recourante la possibilité d'apporter autrement la preuve de la réexportation.

A cette fin, il s'agira de présenter les dispositions douanières réglant le régime de perfectionnement commercial actif (consid. 2). Il conviendra ensuite d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans les cas d'espèce (consid. 3 ss).

2.

2.1. Le 1er mai 2007 sont entrées en vigueur la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD, RS 631.0), ainsi que l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01). Conformément à l'art. 132 al. 1 LD, les procédures douanières en suspens à cette date sont liquidées selon l'ancien droit dans le délai imparti par celui-ci. En l'occurrence, les autorisations en cause ont été délivrées après l'entrée en vigueur du nouveau droit, sur lequel étaient donc fondées les charges dont lesdites autorisations étaient assorties. Les présentes causes doivent donc être examinées sous l'angle de la LD et de l'OD, dans leur état au moment de la survenance des faits litigieux.

2.2. Aux termes de l'art. 7 LD, les marchandises introduites dans le territoire douanier ou sorties de celui-ci sont soumises aux droits de douane et doivent être taxées conformément aux dispositions de ladite loi ainsi que de la loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes (LTaD, RS 632.10). En tant qu'exception au principe général de cette disposition, l'art. 8 LD prévoit l'admission en franchise pour certaines marchandises introduites dans le territoire douanier.

2.3. Le régime douanier est fondé sur le principe de l'auto-déclaration (art. 18 LD en relation avec l'art. 25 LD). Ainsi, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, dans le délai fixé par l'administration des douanes, déclarer en vue de la taxation les marchandises conduites, présentées et déclarées sommairement au bureau de douane et remettre les documents d'accompagnement (art. 25 al. 1 LD). Dans la déclaration en douane, la personne assujettie à l'obligation de déclarer doit, le cas échéant, en plus de fournir les autres indications prescrites, déposer une demande de réduction des droits de douane, d'exonération des droits de douane, d'allégement douanier, de remboursement ou de taxation provisoire (art. 25 al. 1 et 2 LD en relation avec l'art. 79 al. 1 let. a OD). Autrement dit, la loi sur les douanes oblige les assujettis à prendre les mesures nécessaires pour que les marchandises importées ou exportées à travers la frontière soient correctement déclarées à l'autorité douanière (cf. arrêts du TAF A-6992/2010 du 12 juillet 2012 consid. 3.4, A-6660/2011 du 29 mai 2012 consid. 2.3, A-1643/2011 du 31 janvier 2012 consid. 2.3, A-6228/2008 du 23 novembre 2010 consid. 2.3 et A-3626/2009 du 7 juillet 2010 consid. 2.2). En particulier, les marchandises qui doivent être placées sous un régime douanier doivent être déclarées pour ce régime (art. 47 al. 1 LD).

Lorsque la déclaration en douane a été acceptée par le bureau de douane, qui peut examiner si elle est exacte et complète du point de vue formel uniquement et si les documents d'accompagnement nécessaires sont présentés (art. 32 al. 1 LD), elle lie la personne assujettie à l’obligation de déclarer (art. 33 al. 1 LD) et sert de base pour le placement sous régime douanier (art. 18 al. 1 LD). Elle ne peut en outre être rectifiée que tant que les marchandises sont encore présentées (art. 34 al. 1 LD). Dans les 30 jours suivant la date à laquelle les marchandises ont quitté la garde de l'administration des douanes, la personne assujettie à l'obligation de déclarer peut toutefois présenter au bureau de douane une demande de modification de la taxation, accompagnée d'une déclaration rectifiée (art. 34 al. 3 LD; cf. arrêt du TAF A-6660/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2.2).

2.4. Quiconque entend introduire des marchandises dans le territoire douanier en vue de leur perfectionnement actif doit les déclarer dans chaque cas d'espèce pour ce régime (art. 47 al. 1 et al. 2 let. e LD, respectivement art. 59 al. 1 LD; cf. arrêts du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.5, A-1643/2011 précité consid. 2.4, A-5887/2009 du 22 juillet 2011 consid. 2.3 et A-5069/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3). Le régime douanier du perfectionnement actif sert à introduire temporairement des marchandises étrangères dans le territoire douanier pour les ouvrer, les transformer ou les réparer en exonération totale ou partielle des droits de douane (cf. art. 12 LD). La condition de ce régime est, comme pour l'admission temporaire, la réexportation de la marchandise.

Au sens de l'art. 59 al. 2 LD, une autorisation de l'administration des douanes est nécessaire pour introduire des marchandises dans le territoire douanier en vue d'un perfectionnement actif. L'autorisation peut être assortie de charges et prévoir notamment des restrictions quantitatives et temporelles (art. 59 al. 2 LD; cf. arrêts du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.5, A-1643/2011 précité consid. 2.4.1, A-5887/2009 précité consid. 2.3.1 et A-5069/2010 précité consid. 2.3). L'autorisation à laquelle ce régime est soumis vise à éviter que des allégements douaniers soient indûment réclamés (cf. Message du 15 décembre 2003 du Conseil fédéral relatif à une nouvelle loi sur les douanes [FF 2004 517], *ad* art. 59 LD p. 583 s.; cf. également arrêt du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.5; IVO GUT in Martin Kocher/Diego Clavadetscher [édit.], Zollgesetz, Berne 2009 [ci-après cité: ZG], *ad* art. 59 LD, p. 375 ss).

Ainsi, l'autorisation de la DGD doit contenir notamment les charges, en particulier les délais pour l'exportation des produits compensateurs et pour l'apurement du régime du perfectionnement actif, les prescriptions matérielles de contrôle et de procédure, ainsi que les prescriptions formelles de procédure (art. 166 let. h OD). Les conditions de l'autorisation sont prévues à l'art. 165 OD et le contenu de celle-ci à l'art. 166 OD (cf. également arrêts du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.5, A-1643/2011 précité consid. 2.4.1, A-5887/2009 précité consid. 2.3.1 et A-5069/2010 précité consid. 2.3). Si la décision par laquelle l'autorisation est délivrée n'est pas attaquée, elle entre en force avec les charges spécifiées (cf. arrêts du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.5, A-1643/2011 précité consid. 2.4.2, A-5887/2009 précité consid. 3.2.2 et A-1729/2006 du 10 décembre 2008 consid. 3.2.3). Les allégations contre les charges contenues dans l'autorisation sont en effet à soulever au moyen d'un recours contre l'autorisation et ne peuvent plus

être allégués dans la procédure du régime du perfectionnement actif (cf. arrêt du TAF A-5887/2009 précité consid. 3.2.2 et les nombreux renvois).

2.5. Conformément à l'art. 59 al. 4 LD, le fait de ne pas apurer réglementairement un régime de perfectionnement actif a en règle générale pour conséquence que les droits à l'importation deviennent exigibles: en cas de taxation avec droit au remboursement, ils ne sont plus remboursés et, en cas de taxation dans le système de la suspension, la sûreté fournie est mise en compte (cf. FF 2004 517, *ad* art. 59 LD p. 583; cf. également arrêts du TAF A-1643/2011 précité consid. 2.4.4, A-5887/2009 précité consid. 2.3.3 et A-5069/2010 précité consid. 2.3).

Selon l'art. 168 OD, qui précise l'art. 59 al. 4 OD, le régime du perfectionnement actif est réputé apuré et la réduction ou l'exonération des droits de douane est accordée définitivement si le titulaire de l'autorisation a observé les charges fixées dans celle-ci (al. 1). Ainsi, le titulaire de l'autorisation doit présenter à l'office de surveillance désigné dans l'autorisation, dans le délai prescrit, la demande de réduction ou d'exonération définitive des droits de douane (art. 168 al. 2 let. a OD), prouver à cet office, sous la forme prescrite, que les marchandises introduites sur le territoire douanier ou les marchandises indigènes utilisées dans le trafic fondé sur l'équivalence ont été réexportées en tant que produits compensateurs dans le délai prescrit (art. 168 al. 2 let. b OD) et lui prouver la quantité de marchandises perfectionnées et de déchets ou de sous-produits en lui présentant des recettes, des rapports de fabrication ou des documents similaires (art. 168 al. 2 let. c OD; cf. arrêts du TAF A-1643/2011 précité consid. 2.4.4 et A-5887/2009 précité consid. 2.3).

2.6. En dérogation à la règle générale exprimée ci-dessus, l'art. 59 al. 4 LD prévoit toutefois la possibilité d'éviter que les droits à l'importation deviennent exigibles lorsque le régime de perfectionnement actif n'est pas apuré; pour cela, une demande doit être présentée dans les 60 jours suivant l'échéance du délai d'exportation fixé et il faut la preuve que les marchandises ont été exportées dans ledit délai (cf. FF 2004 517, *ad* art. 59 LD p. 583; cf. également arrêts du TAF A-6992/2010 précité consid. 3.6, A-1643/2011 précité consid. 2.4.4, A-5887/2009 précité consid. 2.3.3 et A-5069/2010 précité consid. 2.3).

La loi ne précise pas sous quelle forme cette preuve doit être apportée. A cet égard, il sied de relever que, selon un avis de doctrine, les droits à l'importation ne sont pas exigibles selon l'art. 59 al. 4 LD si le délai pour l'exportation a été observé et que le délai de remise du décompte n'a pas dépassé 60 jours (cf. IVO GUT in ZG, n° 7 *ad* art. 59 LD, p. 378). Il n'est en revanche fait aucune mention de la possibilité d'apporter cette preuve d'une autre manière que sous la forme prescrite, conformément à ce que prévoit l'art. 168 OD (cf. consid. 2.5 ci-avant), qui règle les modalités d'application de l'art. 59 al. 4 LD (cf. également FF 2004 517, *ad* art. 59 LD p. 583 s.).

C'est aussi le lieu de rappeler que, selon la jurisprudence développée sous l'empire de l'ancien droit, dont il n'y a pas de motifs de se départir sous le nouveau droit, la preuve de la réexportation des marchandises – dont l'assujetti assume la charge (cf. consid. 1.4.2 ci-avant) – ne peut être dûment apportée que si les autorités douanières ont la possibilité, lors du dédouanement à l'exportation, de s'assurer du bien-fondé de la demande de traitement préférentiel; or, cette vérification n'est possible que si le régime spécial sous lequel les marchandises doivent être réexportées est clairement indiqué sur la déclaration d'exportation (cf. décision CRD 2004-114 précitée consid. 3b, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.6; cf. également arrêt [non entré en force] du TAF A-514/2011 du 14 août 2012 consid. 3.2). Lorsqu'une déclaration d'exportation devenue contraignante (cf. à ce sujet consid. 2.3 ci-avant) ne contient ni le code de taxation approprié, ni les mentions afférentes au régime de perfectionnement actif, il est par conséquent d'emblée exclu d'obtenir la réduction ou l’exonération des droits de douane en apportant après coup et par d'autres moyens que les documents douaniers officiels la preuve de la réexportation des marchandises (cf. décision CRD 2004-114 précitée consid. 3b, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.6; arrêt du TAF A-514/2011 précité consid. 3.2; cf. également arrêt du TF 2C_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 4.5).

Ainsi, il s'agit en définitive de retenir que lorsque le régime de perfectionnement n'est pas apuré, l'art. 59 al. 4 LD donne encore la possibilité à l'assujetti qui en fait la demande, dans un délai de 60 jours après le délai d'exportation, d'obtenir la réduction ou l'exonération des droits de douane en remettant le décompte et en apportant la preuve, sous la forme prescrite, que les marchandises introduites sur le territoire douanier suisse ont été réexportées dans le délai fixé (cf. également à cet égard arrêt du TAF A-1643/2011 précité consid. 3, en particulier consid. 3.3).

3.

3.1. En l'espèce, la recourante s'est vue délivrer sept autorisations pour le trafic de perfectionnement actif pour importer temporairement, dans le système de suspension, différents types de tabac homogénéisé et de tabacs coupés (n° de tarif 2403.9100 et 2403.1000) en quantité illimitée, à l'effet de les mélanger avec d'autres tabacs importés pour la fabrication de diverses cigarettes destinées à l'exportation. Ces autorisations étaient assorties d'un certain nombre de charges dont l'observation était nécessaire à l'apurement du régime du perfectionnement actif (cf. consid. 2.4 et 2.5 ci-avant), telles que le respect, pour la déclaration en douane d'importation et d'exportation, de la forme prescrite dans le formulaire 47.81, l'utilisation du formulaire 11.44 pour la déclaration d'exportation et un délai d'exportation de douze mois à compter de l'importation, ainsi qu'un délai de remise du décompte de soixante jours à compter de l'expiration du délai d'exportation.

La recourante ne conteste en outre pas que les déclarations d'exportation litigieuses, réalisées au moyen du formulaire 11.44, ne contenaient ni le code de régime approprié, ni les autres indications obligatoires pour le régime du perfectionnement actif prescrits par le formulaire 47.81 et ce, en contradiction avec les charges dont les autorisations qu'elle a reçues étaient assorties. Il s'ensuit que les régime de perfectionnement actifs n'ont en l'occurrence pas été réglementairement apurés (cf. consid. 2.5 ci-avant). Le fait que la recourante ait complété *a posteriori* et de son propre chef les formulaires 11.44 en cause par les indications nécessaires ne saurait rien y changer, dès lors que, du fait de leur acceptation par le bureau de douane d'exportation et de l'expiration du délai de rectification de l'art. 34 al. 3 LD, ces déclarations sont devenues contraignantes (cf. consid. 2.3 ci-avant). Le fait que la recourante, comme elle l'avance, soit en l'occurrence à même de démontrer par le biais de son système SAP que les tabacs importés ont été exportés dans les délais d'exportation ne lui est en outre d'aucun secours, dès lors que, contrairement à son avis, respectivement à l'expertise établie par la société Y._____, la loi ne donne nullement la possibilité de prouver après coup et autrement que sous la forme prescrite – soit au moyen des documents douaniers idoines – que les marchandises ont été exportées dans le délai prescrit (cf. consid. 2.6 ci-avant). Malgré ce que soutient la recourante, le Tribunal administratif fédéral ne dit pas autre chose dans son arrêt A-5887/2009 du 22 juillet 2011 (cf. not. consid. 2.3.3).

Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré qu'en l'absence du code de régime approprié et des mentions afférentes au

régime de perfectionnement actif, les droits de douane sont devenus exigibles. Les recours sont donc mal fondés sur ce point.

3.2. Il ne saurait à cet égard être question, comme le dénonce la recourante, de formalisme excessif, dont la proscription constitue l'un des corollaires du principe de l'interdiction du déni de justice dégagé par la jurisprudence de l'art. 29 al. 1 Cst (cf. ATF 132 I 249 consid. 5 et 130 V 177 consid. 5.4.1).

3.2.1. Le formalisme est réputé excessif lorsque, pour une procédure, des règles de forme rigoureuses sont prévues sans que cette rigueur ne soit matériellement justifiée. Le Tribunal fédéral a cependant toujours déclaré que les formes procédurales sont nécessaires dans la mise en œuvre des voies de droit, pour assurer le déroulement de la procédure conformément au principe de l'égalité de traitement, ainsi que pour garantir l'application du droit matériel (cf. ATF 132 I 249 consid. 5.4.1 et 114 Ia 34 consid. 3; arrêts du TF 2C_133/2009 du 24 juillet 2009 consid. 2.1 et 4A_600/2008 du 20 février 2009 consid. 5.2.2). Partant, il n'y a formalisme excessif que lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (cf. ATF 135 I 6 consid. 2.1 et 130 V 177 consid. 5.4.1; arrêts du TAF A-5616/2008 précité consid. 6.1 et A-4355/2007 du 20 novembre 2009 consid. 4.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.115; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 261 ss).

3.2.2. En l'occurrence, les autorités douanières n'ont fait qu'appliquer les règles douanières existantes, sans empêcher l'application du droit matériel. On ne discerne dans cette façon de faire aucun formalisme excessif. En considération du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 2.3 ci-avant), le respect des règles de forme revêt en effet une importance toute particulière dans un domaine aussi technique et formaliste que le droit douanier (cf. à ce sujet arrêts du TAF A-4480/2010 du 30 novembre 2011 consid. 5.1.3, A-8359/2008 du 15 décembre 2010 consid. 8, confirmé par l'arrêt du TF 2C_99/2011 du 6 octobre 2011, et A-5616/2008 précité consid. 6.2).

Selon la jurisprudence, une simple erreur de déclaration, même minime, n'est – sous réserve de l'art. 34 LD, dont les conditions ne sont en l'occurrence pas remplies (cf. consid. 2.3 ci-avant) – en principe pas

corrigible et ce, également dans le cas où la personne assujettie apporte après coup la preuve que les marchandises en question pouvaient matériellement bénéficier du traitement préférentiel. Les conditions formelles doivent ainsi pareillement être réalisées au moment du dédouanement. La sécurité juridique serait en effet gravement compromise s'il était possible de corriger *a posteriori* ce type de vice et d'obtenir, après coup, une correction du montant de la créance douanière. Il en résulterait en outre un affaiblissement – non désiré par le législateur – de l'autorité de la chose jugée des décisions de douane (cf. arrêts du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.6 et 2A.566/2003 du 9 juin 2004 consid. 4.1; arrêts du TAF A-5616/2008 précité consid. 6.2 et A-1762/2006 précité consid. 10).

Peu importe à cet égard, au surplus, que la recourante n'ait jamais eu la volonté de tromper les autorités douanières, comme elle le soutient. Dans la mesure où, en omettant de mentionner le code de régime approprié et les autres indications nécessaires pour le régime du perfectionnement actif, la recourante a commis une négligence lors de l'établissement des déclarations d'exportation, il lui appartient en effet d'en assumer les conséquences (voir aussi arrêt du TAF A-5616/2008 précité consid. 6.2.). Les recours se révèlent ainsi également mal fondés sur ce point.

4.
La recourante invoque en outre que la DGD ne lui a pas fait parvenir de formulaires 47.81 énumérant les indications supplémentaires qu'une déclaration en douane doit contenir dans le régime de perfectionnement actif. Dans sa réplique du 23 mars 2012 déposée dans le dossier A-179/2012, elle se plaint également du fait que les charges dont les autorisations étaient assorties ne mentionnent pas que "la déclaration en douane d'exportation doit avoir lieu avec le formulaire 11.44 pour tabacs manufacturés". Selon elle, les décisions de taxation litigieuses ne peuvent donc pas se fonder sur ces formulaires et doivent être annulées.

4.1. A cet égard, il sied en premier lieu de rappeler que selon un principe général, nul ne peut tirer avantage de sa propre méconnaissance du droit (cf. notamment ATF 126 V 308 consid. 2b et les références). Cela vaut en particulier en droit douanier, fondé sur le principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 2.3 ci-avant). En cas de doute concernant ses devoirs légaux, l'assujetti doit ainsi se renseigner auprès des autorités douanières. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à la perception de droits de douanes

(cf. ATF 135 IV 217 consid. 2.1.3; cf. également arrêt du TF 2C_594/2009 reproduit in Archives de droit fiscal suisse [ASA] 79 p. 244 ss consid. 6.2, ainsi que les arrêts du TAF A-1344/2011 et A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.3 et A-5751/2009 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2).

4.2. En l'occurrence, il sied d'observer que les autorisations pour le perfectionnement actif délivrées à la recourante indiquent expressément, sous chiffre 11, que la déclaration en douane d'exportation doit avoir lieu selon la forme prescrite par le formulaire 47.81. La recourante ne pouvait donc ignorer les exigences formelles qu'elle devait satisfaire conformément aux prescriptions de ce document, parmi lesquelles l'obligation de mentionner, sur la déclaration en douane d'exportation, le code de dédouanement approprié et les autres indication nécessaires pour le régime de perfectionnement commercial en système de suspension. En cas de doute, il lui appartenait de se procurer le formulaire en question, disponible sur internet, ou, à tout le moins, de le réclamer auprès des autorités douanières. Dès lors qu'elle s'en est abstenue, elle ne saurait à présent être admise à invoquer ses connaissances lacunaires. Une telle ignorance est, du reste, d'autant moins concevable que le contenu du formulaire 47.81 devait être connu de la recourante, puisque les autorisations délivrées depuis l'entrée en vigueur de la LD le 1er mai 2007 font systématiquement référence à ce document.

Conformément aux règles de la bonne foi (cf. art. 2 al. 2 CC), la recourante ne saurait pas plus tirer avantage de l'absence de remarque concernant l'obligation d'utiliser le formulaire 11.44, dès lors qu'elle devait connaître cette exigence du fait des nombreuses déclarations d'exportation qu'elle avait précédemment effectuées au moyen de ce formulaire. Il apparaît au demeurant que la recourante a bien utilisé le formulaire 11.44 pour les exportations litigieuses. Ce qui lui est en revanche reproché, c'est de ne pas y avoir indiqué le code de dédouanement approprié ni les autres indications nécessaires pour le régime du perfectionnement actif. Dans ces conditions, elle ne saurait prétendre qu'elle a subi un désavantage du fait de l'absence de remarque concernant l'utilisation dudit formulaire pour la déclaration en douane d'exportation.

Les griefs de la recourante tombent ainsi à faux.

5.

Dans le dossier A-510/2011, la recourante reproche enfin à l'autorité

d'avoir refusé de donner suite à sa demande tendant à ce qu'elle soit entendue oralement afin d'expliquer sa position. Elle invoque à cet égard une violation du droit d'être entendu.

5.1. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur des éléments pertinents et de faire administrer des preuves avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique (cf. ATF 132 V 368 consid. 3.1, ATF 131 V 35 consid. 4.2 et 127 III 576 consid. 2c; arrêts du TAF A-2619/2010 du 14 juin 2011 consid. 9.2 et A-5616/2008 précité consid. 8.1). A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère en revanche pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 et 122 II 464 consid. 4c; arrêt du TAF A-5616/2008 précité consid. 8.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.86; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, n. marg. 150). Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 et 119 Ib 492 consid. 5b/bb; arrêt du TAF A-5616/2008 précité consid. 8.1).

5.2. En l'occurrence, la recourante a été invitée par l'autorité inférieure, avant que les décisions entreprises ne soient rendues, à prendre position sur les taxations litigieuses et à produire des moyens de preuves pertinents. Elle a ainsi notamment pu faire valoir que l'ensemble des tabacs importés avait été exclusivement utilisé pour des cigarettes exportées, clairement identifiables par un code figurant dans les transactions informatiques de son système SAP et mentionné sur les déclarations en douanes, de sorte qu'elle pouvait apporter la preuve de la réexportation des marchandises. Elle a également produit un rapport de la société Y._____ validant sa méthode de réconciliation des flux des matières dans son système SAP.

L'autorité inférieure a pris en considération ces éléments, mais a estimé que les déclarations en douane litigieuses ne pouvaient être reconnues dans le cadre du trafic de perfectionnement en raison de l'absence du code de taxation approprié et des autres mentions afférentes à ce régime. Au vu de l'importance primordiale que revêtent les documents douaniers officiels (cf. not. consid. 3.2 ci-avant), l'autorité de céans ne voit en

l'occurrence pas ce que l'audition requise aurait apporté de plus, que la recourante n'aurait pas eu l'occasion de faire valoir dans ses écritures, ni en quoi, dans ces conditions, l'autorité inférieure aurait agi arbitrairement en refusant de donner suite à la demande d'audition de la recourante. Le grief de violation du droit d'être entendu doit donc être rejeté.

6.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter les recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 43'100.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La demande de suspension des causes A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011, A-6823/2011, A-167/2012 et A-521/2012 est rejetée.

2.
Les causes A-510/2011, A-6662/2011, A-6792/2011, A-6823/2011, A-167/2012, A-179/2012 et A-521/2012 sont jointes.

3.
Les recours sont rejetés.

4.
Les frais de procédure, par Fr. 43'100.--, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur les avances de frais déjà versées de Fr. 3'000.--, Fr. 7'500.--, Fr. 5'000.--, Fr. 2'600.--, Fr. 7'500.--, Fr. 12'500.-- et Fr. 5'000.--.

5.
Il n'est pas alloué de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Ce délai ne court pas du 15 juillet au 15 août inclus (art. 46 al. 1 let. b LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :