Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-514/2011, A-515/2011, A-517/2011,
A-1338/2011

Arrêt du 14 août 2012

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, 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-514/2011, la Direction générale des douanes (ci-après: DGD) délivra à la société l'autorisation n° *** du 27 janvier 2006.

B.b Dans le dossier A-515/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 30 mars 2006.

B.c Dans le dossier A-1338/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 23 août 2006.

B.d Dans le dossier A-517/2011, la DGD délivra à la société l'autorisation n° *** du 1er février 2007.

C.
Par courriers du 25 janvier 2010 (dans le dossier A-1338/2011), du 3 novembre 2010 (dans les dossiers A-514/2011 et A-515/2011) et du 10 novembre 2010 (dans le dossier A-517/2011), 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, 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 3 février 2010 (dans le dossier A-1338/2011) et du 17 novembre 2010 (dans les dossiers A-514/2011, A-515/2011 et

A-517/2011), la société se détermina sur les décisions à venir en contestant l'ensemble des taxations considérées.

E.
Sur la base des dispositions du nouveau droit douanier, la DGD réclama à la société les montants de Fr. 3'246.65, Fr. 8'433.95, Fr. 5'697.85 et Fr. 10'564.80 par décisions du 25 novembre 2010 (dans le dossier A-515/2011), du 26 novembre 2010 (dans les dossiers A-514/2011 et A-517/2011) et du 26 janvier 2011 (dans le dossier A-1338/2011).

F.
Par mémoires de recours du 14 janvier 2011 (dans les dossiers A-514/2011, A-515/2011 et A-517/2011) et du 25 février 2011 (dans le dossier A-1338/2011), la société (ci-après: la recourante) a déféré ces décisions au Tribunal administratif fédéral, en concluant à leur annulation. En substance, la recourante considère 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 les dossiers A-514/2011, A-515/2011 et A-517/2011) et du 5 mai 2011 (dans le dossier A-1338/2011), la DGD (ci-après: l'autorité inférieure) a considéré que, bien que les décisions étaient fondées sur le nouveau droit douanier, alors que les faits litigieux relevaient de l'ancien droit, les décisions de perception subséquente entreprises étaient somme toute justifiées. Elle a dès lors conclu au rejet des recours, sous suite de frais.

H.
Par réplique du 30 mai 2011 dans le dossier A-517/2011, la recourante s'est spontanément déterminée sur la réponses de l'autorité inférieure du 31 mars 2011, en confirmant intégralement les conclusions et les motifs de son mémoire de recours du 14 janvier 2011 et en reprenant en substance les arguments développés dans celui-ci. La recourante a en outre fait valoir qu'en tant qu'elles étaient fondées sur le nouveau droit douanier, qui n'était pas applicable, les décisions entreprises devaient être considérées comme nulles et non avenues. La recourante a enfin requis qu'il soit statué en premier lieu dans la procédure A-517/2011 et que les causes A-514/2011, A-515/2011 et A-1338/2011 soient suspendues.

I.
Dans le dossier A-517/2011, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours par duplique du 12 août 2011.

J.
Par demande déposée le 23 mars 2012 dans la procédure A-179/2012 pendante devant le Tribunal administratif fédéral entre les mêmes parties, la recourante a requis qu'il soit statué en premier lieu sur la procédure en question et que les autres causes pendantes entre la recourante et l'autorité inférieure soient suspendues. Invitée par ordonnance du 4 avril 2012 dans la cause A-179/2012 à indiquer clairement quelle cause devait, selon elle, être jugée en priorité et quelles causes devaient être suspendues, la recourante a déclaré retirer sa requête du 30 mai 2011 tendant à ce que qu'il soit statué en premier lieu dans la procédure A-517/2011 et maintenir sa demande du 23 mars 2012 dans la procédure A-179/2012.

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 procédure A-179/2012 pendante devant l'autorité de céans entre les mêmes parties, la recourante a formé une requête tendant notamment à faire juger cette procédure en premier lieu et à

suspendre les procédures de recours A-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011.

1.2.1 Une suspension de la procédure doit être justifiée par des motifs suffisants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral [TAF] A-2013/2011 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; arrêts du TAF A-2013/2011 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 et 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 dans la procédure A-179/2012 qu'à l'encontre des décisions présentement entreprises, le sort des différents recours sont liés.

A cet égard, il sied de relever que si les questions juridiques qui se posent dans la procédure A-179/2012, qui relève du nouveau droit douanier, et dans les présentes procédures, qui relèvent de l'ancien droit, sont les mêmes et, partant, que le sort des différents recours apparaît dans une certaine mesure lié, la demande de suspension a toutefois été présentée tardivement, soit au stade du deuxième échange d'écritures, alors que l'ensemble des dossiers en question avaient déjà été instruits par l'autorité de céans et étaient en état d'être jugés. La suspension requise ne répond dès lors plus à l'économie de procédure, une jonction des présentes causes apparaissant sous cet angle plus indiquée (cf. consid. 1.3 ci-après). En outre, dans la mesure où toutes ces procédures sont pendantes 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 2006 et 2007, de sorte que près de six 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 A-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011.

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 les délais prescrits. 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-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011 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 quatre recours que la recourante a déposés contre quatre 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 de l'ancien droit douanier (cf. consid. 2.1 ci-après). Concernant en outre l'expertise produite par la recourante dans la cause A-179/2012 pendante entre les mêmes parties devant l'autorité de céans, 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 des marchandises litigieuses.

Il découle de ce qui précède que rien ne s'oppose à ce que les présentes procédures 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-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011 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 toutes été délivrées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit, de sorte que les charges dont elles étaient assorties se fondaient sur l'ancien droit. Les présentes causes doivent donc être examinées sous l'angle de ce dernier, soit de la loi fédérale du 1er octobre

1925 sur les douanes (aLD [RS 6 469], RO 42 307 et les modifications ultérieures) et de l'ordonnance du 10 juillet 1926 relative à la loi sur les douanes (aOLD [RS 6 514], RO 42 339 et les modifications ultérieures), dans leur état au moment de la survenance des faits litigieux.

2.2 Toutes les marchandises qui passent à travers la ligne suisse des douanes sont en principe assujetties aux droits de douane (principe de l'assujettissement général; art. 1 al. 1 aLD; art. 1 al. 1 de la loi sur le tarif des douanes du 9 octobre 1986 [LTaD, RS 632.10]). Selon l'art. 1 al. 2 aLD, les obligations douanières comportent l'observation des prescriptions concernant le passage de la frontière (assujettissement au contrôle douanier) et le paiement des droits prévus par la loi (assujettissement aux droits de douane; cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes [CRD] 2004-114 du 9 août 2005 consid. 2a, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1).

2.3 L'art. 17 aLD prévoit des exceptions au principe de l'assujettissement général en matière de trafic de perfectionnement actif et charge le Conseil fédéral de les mettre en œuvre. Ce dernier a fait usage de cette compétence aux art. 39 ss aOLD.

Selon l'art. 39 al. 1 aOLD, l'Administration des douanes accorde un allégement douanier ou la franchise pour les marchandises passibles de droits importées ou exportées temporairement aux fins d'ouvraison, de transformation ou de réparation. En vertu de l'art. 39b al. 1 aOLD, une autorisation de la DGD est requise pour l'exonération partielle ou totale des droits de douane dans le trafic de perfectionnement actif. Cette autorisation peut être assortie d'obligations et être limitée en quantité et dans le temps (art. 39b al. 2 aOLD; cf. arrêt du TAF A-1729/2006 du 10 décembre 2008 consid. 2.2; cf. également les décisions CRD 2004-114 précitée consid. 2a, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.3, et CRD 2001-037 du 13 février 2002 publiée dans Jurisprudence des autorités administrative [JAAC] 66.56 consid. 2a). Conformément à l'art. 39c al. 1 let. a aOLD, l'allégement douanier ou la franchise douanière sont accordés définitivement selon les dispositions générales de procédure, sur demande, lorsque la marchandise importée ou la marchandise équivalente a été exportée dans le délai prescrit sous forme ouvrée ou transformée (cf. décisions CRD 2004-114 précitée consid. 2a et 3b/aa, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.3, et CRD 2003-016 du 23 octobre 2003 publiée dans JAAC 68.51 consid. 3a).

2.4 En vertu des art. 29 ss aLD, les personnes assujetties au contrôle douanier (cf. art. 9 aLD) sont soumises à certains devoirs de collaboration. Elles sont notamment tenues de prendre toutes les mesures prévues par la loi et les règlements pour assurer le contrôle et l'assujettissement aux droits de douane (art. 29 al. 1 aLD). A cet égard, un haut degré de diligence est exigé (cf. arrêts du TF 2C_32/2011 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et 2A.539/2005 précité consid. 4.5; arrêt du TAF A-5616/2008 du 17 décembre 2009 consid. 4.1). Selon l'art. 31 aLD, en relation avec l'art. 47 al. 2 aOLD, les personnes assujetties doivent notamment demander le dédouanement des marchandises placées sous contrôle et remettre une déclaration établie – également en la forme – en conformité avec les dispositions légales, tâche dont elles supportent l'entière responsabilité (principe de l'auto-déclaration, art. 24 al. 1 et art. 31 aLD; cf. arrêt du TF 2C_32/2011 précité consid. 4.2; arrêt du TAF A-5616/2008 précité consid. 4.1; décisions CRD 2004-114 précitée consid. 2b, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.5, et CRD 2003-016 précitée consid. 3d et 5b). En définitive, la législation douanière 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.

Lorsque la déclaration en douane a été acceptée par le bureau de douane, qui examine si elle est exacte et complète – dans la forme uniquement – et si elle concorde avec les papiers d'accompagnement (art. 34 al. 2 aLD), elle lie celui qui l'a établie et sert de base, sous réserve des résultats de vérification, pour la détermination des droits de douane (art. 35 al. 2 aLD). Il appartient ainsi à la personne assujettie de demander à ce que les marchandises bénéficient d'un éventuel traitement préférentiel et de remettre, dans les délais prescrits, les justifications, autorisations et autres documents exigés pour le genre de dédouanement demandé (cf. art. 31 aLD). Cette demande doit intervenir alors que les marchandises en question se trouvent encore sous le contrôle officiel de la douane, de la poste ou du chemin de fer (art. 49 al. 2 aOLD), dès lors que le droit douanier suisse ne permet pas de bénéficier après coup du taux préférentiel, respectivement de l'exemption douanière (cf. arrêt du TF 2C_32/2011 précité consid. 4.5 et 2A.539/2005 précité consid. 4.5; arrêt du TAF A-5616/2008 précité consid. 4.2; décisions CRD 2004-114 précitée consid. 2b et CRD 2003-016 précitée consid. 3b et 4a).

3.

En l'espèce, la recourante s'est vue délivrer quatre autorisations pour le trafic de perfectionnement actif lui permettant d'importer temporairement,

dans le système de suspension, différents types de tabacs homogénéisés et de tabacs coupés (n° de tarif 2403.9100 et 2403.1000) en quantité illimitée, pour la fabrication de cigarettes destinées à l'exportation. Ces autorisations étaient assorties d'un certain nombre de charges dont l'observation était nécessaire pour bénéficier du régime du perfectionnement actif (cf. également consid. 2.3 ci-avant), telles que l'obligation de revendiquer l'allégement douanier selon le système de suspension avec mention des codes de dédouanement appropriés à l'importation et à l'exportation, l'utilisation du formulaire 11.44 pour la déclaration d'exportation et un délai de réexportation 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 nécessaires pour le régime du perfectionnement actif et ce, en contradiction avec les charges dont les autorisations qu'elle a reçues étaient assorties. Le fait que la recourante ait complété *a posteriori* et de son propre chef les formulaires 11.44 en question par les indications nécessaires ne saurait rien y changer, dès lors que, du fait de leur acceptation par le bureau de douane d'exportation, ces déclarations sont devenues contraignantes (cf. consid. 2.4 ci-avant).

3.1 Selon l'autorité inférieure, dès lors que la recourante n'a pas apposé le code de taxation approprié et les mentions afférentes au trafic de perfectionnement actif sur les documents douaniers d'exportation, la franchise douanière ne peut être accordée. La recourante estime pour sa part que l'autorité inférieure fait à cet égard preuve de formalisme excessif et que les droits de douanes ne sont pas exigibles puisqu'elle est en mesure de démontrer que les marchandises litigieuses ont été réexportées dans les délais prescrits par le biais de son système SAP, lequel permet de suivre la traçabilité du tabac depuis son importation jusqu'à son exportation et de s'assurer que la totalité du tabac a quitté le territoire suisse à l'issue de son cycle de production.

3.2 La jurisprudence a déjà eu l'occasion de préciser que la preuve de la réexportation des marchandises – nécessaire pour obtenir l'allégement douanier ou la franchise douanière dans le trafic actif (cf. consid. 2.3 ci-avant) et 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 et que 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 précité consid. 4.6).

La demande de traitement préférentiel devant intervenir avant la réexportation des marchandises et alors qu'elles sont encore sous le contrôle des autorités douanières (cf. consid. 2.3 et 2.4 ci-avant; arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.6), il est par conséquent d'emblée exclu d'obtenir la franchise douanière en apportant après coup la preuve de la réexportation des marchandises, lorsque, comme en l'occurrence, le code de taxation et les mentions afférents au trafic de perfectionnement actif ne figurent pas sur les déclarations d'exportation, et qu'une demande d'allégement douanier, respectivement de franchise douanière, au sens de l'art. 39c al. 1 aLD fait donc défaut (cf. décision CRD 2004-114 précitée consid. 3b/bb, confirmée par l'arrêt du TF 2A.539/2005 précité consid. 4.6). Ainsi, le fait que la recourante soit en mesure, comme elle le soutient, de démontrer par le biais de son système SAP que les tabacs importés ont été réexportés dans les délais prescrits ne lui est d'aucun secours.

Partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré qu'en l'absence notamment du code de régime approprié, les droits de douane et la TVA à l'importation sont dus. Les recours sont donc mal fondés sur ce point.

3.3 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).

3.3.1 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).

3.3.2 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. Compte tenu du haut degré de diligence requis concernant les devoirs légaux de collaboration et du principe de l'auto-déclaration (cf. consid. 2.4 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. 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 relative à l'ancien droit ici applicable, une simple erreur de déclaration, même minime, n'est 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; cf. également arrêts du TAF A-5616/2008 précité consid. 6.2 et A-1762/2006 précité consid. 10; décision CRD 2004-114 précitée consid. 3b/bb).

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.

3.4 Dans la réplique qu'elle a déposée dans le dossier A-517/2011, la recourante fait encore grief à l'autorité inférieure d'avoir rendu sa décision sur la base des dispositions – non applicables (cf. consid. 2.1 ci-avant) – du nouveau droit douanier. Selon elle, la décisions de la DGD du 26 novembre 2010 doit par conséquent être considérées comme nulle et non avenue.

A cet égard, il s'agit de rappeler que le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. consid. 1.4.1 ci-avant). Peu importe, par conséquent, que l'autorité inférieure ait dans un premier temps fondé ses décisions sur la base des dispositions du nouveau droit, en lieu et place de celles l'ancien droit, dès lors qu'il se justifiait également, selon ces dernières, de procéder aux perceptions litigieuses. Le grief de la recourante tombe ainsi à faux.

4.
Dans les dossiers A-514/2011, A-515/2011 et A-517/2011, la recourante reproche enfin à l'autorité inférieure 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.

4.1 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).

4.2 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. 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.

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 régime approprié et des autres mentions afférentes à ce régime. Au vu de l'importance primordiale que revêtent les documents douaniers officiels (cf. consid. 3.2 et 3.3 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 tiré de la violation du droit d'être entendu doit donc être rejeté.

5.
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. 5'500.--, 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-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011 est rejetée.

2.
Les causes A-514/2011, A-515/2011, A-517/2011 et A-1338/2011 sont jointes.

3.
Les recours sont rejetés.

4.
Les frais de procédure, par Fr. 5'500.--, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur les avances de frais déjà versées de Fr. 1'700.--, Fr. 700.--, Fr. 1'100.-- et Fr. 2'000.--.

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°3*** ; n° de réf. ***, aut. n°*** ; n° de réf. ***, aut. n°*** ; n° de réf. ***, aut. n°*** ; Acte judiciaire)

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

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 et 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :