

BGer 2C_502/2022 vom 22. März 2023

Bundesgericht, 2023-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_502_2022

FR: TF 2C_502/2022 du 22 mars 2023

IT: TF 2C_502/2022 del 22 marzo 2023

Erwägungen

E. 1

La recourante n'a pas indiqué par quelle voie de recours elle procède auprès du Tribunal fédéral. Toutefois, cette omission ne saurait lui nuire si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1).

E. 1.1

L'arrêt attaqué, qui concerne l'impôt sur le tabac, les droits de douane et la TVA relatifs à l'importation des stocks de tabac pour pipe à eau de la recourante, est une décision finale (art. 90 LTF), rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF).

En vertu de l' art. 83 let . 1 LTF, le recours en matière de droit public est exclu à l'encontre des décisions en matière de perception de droits de douane fondée sur le classement tarifaire ou le poids des marchandises. En l'occurrence, le litige porte sur la question du droit applicable en cas d'importation des marchandises de la recourante. La cause ne tombe ainsi pas sous le coup de l'exception de l' art. 83 let . 1 LTF et la voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. arrêt 2C_343/2018 du 11 octobre 2018 consid. 1).

E. 1.2

Le recours a été déposé en temps utile (art. 100 LTF) et, sous réserve de certains griefs ne satisfaisant pas aux exigences de motivation (cf.

infra consid. 4.3 et 7), dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF). La recourante est la destinataire de l'arrêt attaqué et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

E. 1.3

La conclusion tendant à ce que soit réservé le droit de la recourante de compléter son recours est irrecevable. En effet, la recourante a déposé son recours le dernier jour du délai et la possibilité de déposer un mémoire complémentaire n'est prévue qu'en matière d'entraide pénale internationale (art. 43 LTF ; arrêt 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 1.2). La conclusion tendant à ce que la recourante soit acheminée à prouver ses allégués par toutes voies de droit est également irrecevable. Des mesures probatoires ne sont en effet qu'exceptionnellement ordonnées dans une procédure de recours (cf. ATF 136 II 101 consid. 2) et il n'y a pas de motif de faire exception ici.

E. 1.4

La demande de la recourante tendant à la production du dossier du Tribunal administratif fédéral est sans objet, cette autorité ayant déposé le dossier de la cause en application de l' art. 102 al. 2 LTF .

E. 1.5

Il convient d'entrer en matière sur le recours sous les réserves qui précèdent.

E. 2

La recourante sollicite une audience devant le Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral statue par voie de circulation (art. 58 al. 2 LTF). Selon l' art. 57 LTF , le président peut ordonner des débats. Il n'y est cependant tenu que dans la mesure où des règles de rang supérieur l'y obligent. Or, l' art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1) et, sous réserve du droit pénal fiscal, qui n'est pas en cause en l'espèce, les litiges en matière fiscale n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 6 § 1 CEDH (ATF 140 I 68 consid. 9.2; 132 I 140 consid. 2.1). Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu d'entendre oralement la recourante. La demande est rejetée.

E. 3

Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit au sens des art. 95 s. LTF. D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Cela étant, eu égard à l'exigence de motivation contenue à l' art. 42 al. 2 LTF , il n'examine en principe que les griefs soulevés, sauf en présence de violations du droit évidentes (ATF 142 I 99 consid. 1.7.1; 142 III 364 consid. 2.4; arrêt 2C_1131/2013 du 31 mars 2015 consid. 2.1, non publié in ATF 141 II 113). La partie recourante doit discuter les motifs de la décision entreprise et indiquer précisément en quoi l'autorité précédente a méconnu le droit (ATF 146 IV 297 consid. 1.2; 142 I 99 consid. 1.7.1; 142 III 364 consid. 2.4). Il doit exister un lien entre la motivation du recours et la décision attaquée; la partie recourante ne peut se contenter de reprendre presque mot pour mot l'argumentation formée devant l'autorité précédente (ATF 145 V 161 consid. 5.2; 134 II 244 consid. 2.1 et 2.3). Le Tribunal fédéral ne connaît par ailleurs de la violation des droits fondamentaux que si ce moyen est invoqué et motivé par la partie recourante (art. 106 al. 2 LTF), c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée (ATF 148 I 127 consid. 4.3; 143 IV 500 consid. 1.1).

E. 4

La recourante dénonce une violation de son droit d'être entendue (art. 29 al. 2 Cst.). Elle reproche au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir tenu compte de faits déterminants, à savoir les décisions du 11 juillet 2015 et du 3 mai 2015. Cette critique, qui relève de l'arbitraire dans l'établissement des faits, est examinée ci-après (cf.

infra consid. 5.2). La recourante fait aussi grief aux précédents juges de ne pas avoir analysé certains moyens de droit invoqués dans son recours, soit "les principes de proportionnalité et de liberté économique du fait de l'application de l'OITab en vigueur, pas de la norme elle-même; l'application de l'OITab, pas son établissement, l'interdiction de l'arbitraire ou l'abus de droit" (p. 31 du recours).

E. 4.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) le devoir pour le juge de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de

celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; 134 I 83 consid. 4.1). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre. L'autorité ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 141 V 557 consid. 3.2.1; 137 II 266 consid. 3.2; 136 I 229 consid. 5.2).

E. 4.2

En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a exposé tous les griefs de la recourante et y a répondu. Il a expliqué en détail pour quelles raisons il n'y avait pas de violation des principes dont elle se prévalait (consid. 10). Sous l'angle de la proportionnalité en lien avec les libertés fondamentales invoquées par la recourante, qui se plaint essentiellement d'une charge fiscale trop lourde ayant pour conséquence de l'entraver dans son activité, les précédents juges ont noté que la procédure n'avait pas pour objet de discuter du régime mis en place par le législateur. Ils ont du reste douté de l'impossibilité alléguée par la recourante de pouvoir importer ses stocks selon les taux actuellement applicables, notant qu'elle avait écoulé la moitié de son stock depuis 2015. En tout état, ils ont considéré que la question relevait d'une éventuelle remise d'impôt et non du litige qui leur était soumis (consid. 10.5).

Le Tribunal administratif fédéral ayant examiné les griefs de la recourante ou expliqué pour quels motifs il n'y avait pas lieu de les traiter dans le cadre du litige, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu ne peut qu'être rejeté.

E. 4.3

Cette conclusion a pour conséquence que la Cour de céans n'examinera pas les griefs de la recourante tirés de la violation des principes de la proportionnalité, de la liberté économique et de la garantie de la propriété, ainsi que du principe de l'égalité devant la loi. En effet, pour ces griefs, la recourante ne fait que reproduire son recours devant le Tribunal administratif fédéral, en remplaçant le terme "décision attaquée" par "arrêt attaqué". Concernant l'égalité de traitement, la recourante a certes ajouté quelques phrases, mais elle ne s'en prend pas, même sommairement, à l'argumentation du Tribunal administratif fédéral. Une telle manière de faire n'est pas admissible au regard de l' art. 42 al. 2 LTF et les griefs doivent être déclarés irrecevables (ATF 145 V 161 consid. 5.2; 134 II 244 consid. 2.3; cf.

supra consid. 3).

E. 5

La recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir omis des faits décisifs.

E. 5.1

Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 148 I 160 consid. 3; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui

qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 148 I 160 consid. 3; 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

E. 5.2

La recourante reproche au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir tenu compte de la "décision du 11 juillet 2015", ni du "contenu fondamental de la décision du 3 mai 2015".

L'arrêt entrepris ne mentionne en effet aucune décision du 3 mai 2015 ou du 11 juillet 2015. La recourante invoque toutefois leur existence de manière appellatoire. Dans la mesure où on ne comprend pas à quelles décisions la recourante se réfère, ni quelle pourrait être leur incidence sur le litige, il n'y a pas lieu de prendre en compte ces faits.

E. 5.3

La recourante allègue qu'elle a demandé à l'Office fédéral la taxation de la totalité de son stock entreposé au port franc de U._____ le 25 avril 2017 et que la résolution de cette demande a été mise en suspens en date du 3 mai 2017 par l'autorité jusqu'à droit connu, cette situation étant restée telle jusqu'à la décision en constatation du 10 juillet 2019.

L'allégation de la recourante quant à une suspension d'une procédure de taxation de ses stocks entreposés en port franc s'oppose aux constats de l'arrêt attaqué. D'après celui-ci en effet, l'Office fédéral n'a pas suspendu la cause, mais refusé la demande du 25 avril 2017 de la recourante. Les précédents juges ont aussi relevé que la recourante avait réitéré sa demande en dates des 9 mai, 24 mai et 7 juillet 2017 et que par décision du 18 août 2017, confirmée le 11 décembre 2017 sur opposition, puis par arrêt du 6 novembre 2018 du Tribunal administratif fédéral, il a été considéré qu'elle n'avait pas d'intérêt digne de protection, respectivement de droit à ce que le taux d'imposition soit fixé pour des marchandises non importées.

La recourante, qui se garde de faire état des éléments susmentionnés, ne démontre pas l'arbitraire des constats qui précèdent. Il n'y a donc pas lieu de s'écarter de l'arrêt entrepris. Le grief tiré de la violation de l'interdiction de l'arbitraire en lien avec les faits est rejeté.

E. 5.4

Il est précisé qu'il ne sera tenu compte dans ce qui suit ni des nombreux faits allégués dans le recours qui ne résultent pas de l'arrêt attaqué, ni du recours devant le Tribunal administratif fédéral auquel renvoie la recourante. D'une part, la recourante se contente de présenter sa propre version des événements, sans alléguer ni démontrer que les faits auraient été constatés de manière arbitraire par le Tribunal administratif fédéral. D'autre part, comme déjà indiqué, un renvoi aux écritures antérieures n'est pas admissible au regard de l' art. 42 LTF (cf. arrêt 2C_687/2021 du 4 octobre 2021 consid. 4.3). Conformément à l' art. 105 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral se fondera exclusivement sur les faits établis dans l'arrêt entrepris.

E. 6

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision en constatation de l'Office fédéral retenant que le taux d'imposition applicable aux stocks de tabac pour pipe à eau de la recourante entreposés en port franc sera celui en vigueur au moment de la déclaration en douane, respectivement au moment de la sortie du dépôt.

E. 6.1

Aux termes de l' art. 1 al. 1 LTab , 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). Le tabac pour pipe à eau constitue, de manière générale, un tabac manufacturé (art. 2 al. 1 OITab ; arrêt 2C_343/2018 du 11 octobre 2018 consid. 4.2). Sont notamment soumis à l'impôt les tabacs manufacturés importés (art. 4 al. 1 let. a LTab). Pour ces tabacs, l'impôt est dû conformément aux dispositions applicables à la naissance de la dette douanière (art. 9 al. 1 let. b LTab). De même, en matière d'impôt sur les importations tel que prescrit par la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (loi sur la TVA; LTVA; RS 641.20), la dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56 al. 1 LTVA). Le montant de l'impôt est ainsi calculé sur la base des taux et base de calcul applicables au moment de la naissance de la dette douanière (cf. art. 19 al. 1 let. b de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD; RS 631.0]).

E. 6.2

Selon l' art. 69 LD , la dette douanière naît: au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane (a); si le bureau de douane a accepté la déclaration en douane avant l'introduction des marchandises dans le territoire douanier ou avant leur sortie de celui-ci, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière (b); si la déclaration en douane a été omise, au moment où les marchandises franchissent la frontière douanière ou sont utilisées ou remises pour d'autres emplois (art. 14, al. 4), ou sont écoulées hors de la période libre (art. 15) ou, si aucune de ces dates ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (c); si la déclaration en douane a été omise lors de la sortie du dépôt franc sous douane, au moment où les marchandises en sortent ou, si cette date ne peut être établie, au moment où l'omission est découverte (d).

Il ressort de cette disposition que l'élément déterminant pour la naissance de la dette douanière est le franchissement effectif de la frontière douanière par les marchandises (cf. aussi art. 7 LD : "les marchandises

introduites dans le territoire douanier sont soumises aux droits de douane"; cf. MICHAEL BEUSCH, in KOCHER/CLAVADESTSCHER [édit.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, 2009, n. 3 ad art. 69 LD). Pour des marchandises entreposées en dépôt franc sous douane, la dette douanière naît lorsque ces marchandises sont transférées du régime de l'entrepôt douanier à celui de la mise en libre pratique et arrivent sur le marché intérieur (cf. art. 69 let. d LD; message du Conseil fédéral du 15 décembre 2003 relatif à la loi sur les douanes, FF 2004 517, p. 589 s.).

E. 6.3

En l'occurrence, sur le vu du système sus-exposé et comme l'a confirmé le Tribunal administratif fédéral, les marchandises de la recourante entreposées au port franc de U._____ seront taxées selon la législation en vigueur au moment de la naissance de la dette douanière, soit au moment de l'acceptation de la déclaration en douane ou au moment de la sortie du dépôt franc sous douane.

Cette solution ne revient pas à appliquer le nouveau droit à des faits entièrement révolus sous l'ancien comme le prétend la recourante, qui se contente du reste sur ce point de répéter mot pour mot la même argumentation que devant l'autorité précédente, ce qui n'est pas admissible (cf. art. 42 al. 2 LTF ; cf.

supra consid. 3). Les faits qu'elle cite, à savoir la commande des marchandises et leur entreposage en port franc, intervenus avant le 1er mai 2015, ne sont en effet pas pertinents pour la détermination de la naissance de la dette douanière et partant des taux applicables d'imposition.

E. 6.4

La recourante fait valoir qu'elle a introduit une demande de taxation de la totalité de sa marchandise le 25 avril 2017, soit avant la modification de l'art. 10 LTab entrée en vigueur le 1

er septembre 2017. Elle devrait donc bénéficier selon elle des anciens taux, afin que soit respectée la teneur de l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 octobre 2018 ayant constaté l'illégalité de l'art. 2 al. 6 OITab entré en vigueur le 1

er mai 2015.

Il ressort de l'arrêt attaqué que la recourante a déposé une demande d'autorisation d'importer sa marchandise le 25 avril 2017, qu'elle a réitérée les 9 mai, 24 mai et 17 juillet 2017. Il n'est en revanche pas établi qu'elle a procédé à l'importation effective des marchandises. La dette d'impôt n'est donc née à aucune de ces dates. Le Tribunal administratif fédéral n'a partant pas méconnu le principe de la légalité et la teneur de l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 octobre 2018 (2C_343/2018) ayant constaté l'illégalité de l'art. 2 al. 6 OITab introduit par le Conseil fédéral en considérant que la recourante ne pouvait pas bénéficier du régime d'imposition en vigueur avant le 1er mai 2015. On relève par ailleurs que le Tribunal administratif fédéral a retenu dans son arrêt du 6 novembre 2018 (cf.

supra point A.d de l'état de fait) que la recourante n'avait pas le droit à une décision en constatation de l'impôt, ce qui n'a pas été contesté par l'intéressée. C'est donc en vain que celle-ci répète dans le cadre de la présente procédure qu'elle était dans l'impossibilité concrète de s'acquitter des nouvelles taxes résultant de l'art. 2 al. 6 OITab .

E. 6.5

La recourante fait aussi valoir qu'elle a formulé une demande d'importation le 30 avril 2015 et que l'Office fédéral aurait refusé d'appliquer l'ancien régime fiscal par décision du 7 juillet 2015. Il conviendrait de constater la nullité de cette décision.

Ces faits ne résultent pas de l'arrêt attaqué. Ils sont allégués de manière appellatoire et le Tribunal fédéral n'a donc pas à les prendre en compte (cf.

supra consid. 5.2). Au demeurant, si la recourante a effectivement été taxée le 7 juillet 2015 sur la base de l'art. 2 al. 6 OITab tel qu'entré en vigueur le 1

er mai 2015, on ne voit pas ce qui l'empêchait de contester cette décision devant le Tribunal administratif fédéral, comme elle a contesté la décision du 12 août 2015 relative aux 960 kg de tabac pour pipe à eau effectivement importés.

E. 6.6

La recourante estime que les règles de la bonne foi et la protection des droits acquis imposent de la laisser importer le reste de ses stocks aux taux d'imposition en vigueur avant le 1er mai 2015, car l'entrée en vigueur de l'art. 2 al. 6 OITab était imprévisible et soudaine.

Comme l'a relevé le Tribunal administratif fédéral, il n'y a pas lieu de revenir sur l'adoption et la mise en vigueur de l'art. 2 al. 6 OITab dans le cadre de la présente procédure en

constatation du droit applicable. Le régime qui sera applicable en cas d'importation par la recourante est en effet celui découlant de l' art. 10 al. 1 let. b LTab et non plus de l' art. 2 al. 6 OITab comme elle persiste à le croire.

E. 6.7

La recourante cite l' art. 190 al. 2 let . e de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP; RS 291). Elle estime que l'arrêt entrepris doit être annulé car, portant atteinte à sa liberté professionnelle et à ses droits de la personnalité consacrés à l' art. 27 CC , il serait contraire à l'ordre public.

L' art. 190 LDIP concerne les motifs de recours à l'encontre d'une sentence en matière d'arbitrage international, ce que l'arrêt attaqué n'est pas. Cette disposition n'a aucune pertinence en l'espèce.

E. 6.8

En conclusion, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a confirmé que le tabac pour pipe à eau de la recourante entreposé en port franc devra être taxé selon les taux applicables au moment de la déclaration en douane ou de la sortie du dépôt franc.

E. 7

La recourante, qui expose qu'une de ses associées est algérienne, dénonce une violation des art. 4 et 6 de l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République Algérienne Démocratique et Populaire concernant la promotion et la protection réciproque des investissements du 30 novembre 2004 (RS 0.975.212.7), ainsi que la violation des art. 6 § 1, 8, 14 et 17 CEDH.

La recourante ne fait que citer toutes ces dispositions, sans développer aucunement sa critique. Eu égard à l' art. 42 al. 2 LTF , ainsi que, s'agissant de la CEDH, à l' art. 106 al. 2 LTF , il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur ces griefs (cf.

supra consid. 3).

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.