Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

20 décembre 2017 *

« Renvoi préjudiciel – Principe du respect des droits de la défense – Droit d'être entendu – Règlement (CEE) nº 2913/92 – Code des douanes communautaire – Article 244 – Recouvrement d'une dette en matière douanière – Absence d'audition préalable du destinataire avant l'adoption d'un avis d'imposition rectificatif – Droit du destinataire d'obtenir la suspension de l'exécution de l'avis rectificatif – Absence de suspension automatique en cas d'introduction d'un recours administratif – Renvoi aux conditions prévues à l'article 244 du code des douanes »

Dans l'affaire C-276/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie), par décision du 17 mars 2016, parvenue à la Cour le 17 mai 2016, dans la procédure

Prequ' Italia Srl

contre

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, M[mes] C. Toader et A. Prechal, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le gouvernement italien, par M[me] G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– pour la Commission européenne, par M[mes] F. Tomat et L. Grønfeldt, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : l'italien.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000 (JO 2000, L 311, p. 17) (ci-après le « code des douanes »), et du principe du respect des droits de la défense conformément au droit de l'Union.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Prequ' Italia Srl à l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (agence des douanes et des monopoles, Italie, ci-après l'« agence des douanes »), au sujet d'avis d'imposition émis par cette dernière, portant rappel d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation pour inobservation de l'obligation d'introduire physiquement des marchandises dans un entrepôt fiscal.

Le cadre juridique

Le code des douanes

3 L'article 243 du code des douanes dispose ce qui suit :

« 1. Toute personne a le droit d'exercer un recours contre les décisions prises par les autorités douanières qui ont trait à l'application de la réglementation douanière et qui la concernent directement et individuellement.

[...]

Le recours doit être introduit dans l'État membre où la décision a été prise ou sollicitée.

2. Le droit de recours peut être exercé :

a) dans une première phase, devant l'autorité douanière désignée à cet effet par les États membres ;

b) dans une seconde phase, devant une instance indépendante qui peut être une autorité judiciaire ou un organe spécialisé équivalent, conformément aux dispositions en vigueur dans les États membres. »

4 Aux termes de l'article 244 du code des douanes :

« L'introduction d'un recours n'est pas suspensive de l'exécution de la décision contestée.

Toutefois, les autorités douanières sursoient en tout ou en partie à l'exécution de ladite décision lorsqu'elles ont des raisons fondées de douter de la conformité de la décision contestée à la réglementation douanière ou qu'un dommage irréparable est à craindre pour l'intéressé.

Lorsque la décision contestée a pour effet l'application de droits à l'importation ou de droits à l'exportation, le sursis à l'exécution de cette décision est subordonné à l'existence ou à la constitution d'une garantie. Toutefois, cette garantie peut ne pas être exigée lorsqu'une telle exigence serait de nature, en raison de la situation du débiteur, à susciter de graves difficultés d'ordre économique ou social. »

5 L'article 245 du code des douanes énonce :

« Les dispositions relatives à la mise en œuvre de la procédure de recours sont arrêtées par les États membres. »

Le droit italien

6 Le décret législatif nº 374, du 8 novembre 1990, portant réorganisation des institutions douanières et révision des procédures de constatation et de contrôle (GURI nº 291 du 14 décembre 1990 ; supplément ordinaire à la GURI nº 80, ci-après le « décret législatif nº 374/1990 »), dispose, à son article 11, intitulé « Révision de la constatation, attributions et pouvoirs des bureaux [de douane] », dans sa version en vigueur au moment des faits au principal :

« 1. Le bureau de douane peut procéder à la révision de la constatation devenue définitive, même si les marchandises visées par cet acte ont été laissées à la libre disposition de l'opérateur ou si elles sont déjà sorties du territoire douanier. La révision est effectuée soit d'office, soit lorsque l'opérateur concerné en a fait la demande [...]

2. Aux fins de la révision de la constatation, le bureau de douane peut inviter les opérateurs [...] à comparaître en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant, ou à fournir, dans le délai susmentionné, des informations et documents [...] concernant les marchandises qui ont fait l'objet d'opérations douanières. [...]

[...]

5. Lorsque la révision, effectuée d'office ou sur requête d'une partie, fait apparaître des [...] erreurs relatives aux éléments sur lesquels se fonde la constatation, le bureau procède à la rectification correspondante et en informe l'opérateur concerné par notification d'un avis ad hoc. [...]

5-bis. L'exposé des motifs de l'acte doit indiquer les circonstances de fait ainsi que les motifs juridiques qui ont conduit à son adoption. [...] En cas de défaut de motivation de l'avis conformément aux dispositions du présent alinéa, la constatation est réputée nulle.

[...]

7. La rectification peut être contestée par l'opérateur dans les trente jours à compter de la date de notification de l'avis. À la date de la contestation, un procès-verbal est rédigé aux fins de l'instauration éventuelle des procédures administratives pour la résolution des litiges prévues aux articles 66 et suivants du texte unique des dispositions législatives en matière douanière, approuvé par le décret du président de la République nº 43, du 23 janvier 1973.

8. Une fois que la rectification est devenue définitive, le bureau procède au recouvrement des droits supplémentaires dus par l'opérateur ou ouvre d'office la procédure de remboursement du trop-perçu. L'avis d'imposition rectificatif comporte, le cas échéant, la contestation des infractions relatives à de fausses déclarations ou des infractions plus graves éventuellement constatées.

[...] »

7 La loi nº 212, du 27 juillet 2000, portant dispositions relatives au statut des droits des contribuables, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (GURI nº 177, du 31 juillet 2000, ci-après la « loi nº 212/2000 »), prévoit, au paragraphe 7 de son article 12, intitulé « Droits et garanties du contribuable soumis à des contrôles fiscaux » :

« Conformément au principe de coopération entre l'administration et le contribuable, après la délivrance de la copie du procès-verbal de clôture des opérations par les organes de contrôle, le contribuable peut, dans un délai de soixante jours, communiquer ses observations et demandes, lesquelles sont examinées par les bureaux d'imposition. L'avis d'imposition ne peut pas être promulgué avant l'échéance de ce délai, sauf en cas d'urgence particulière et motivée. »

8 Il ressort de la décision de renvoi que, au cours de l'année 2012, postérieurement aux faits dans l'affaire au principal, le législateur national a abrogé le paragraphe 7 de l'article 11 du décret législatif nº 374/1990, en remplaçant le système de recours interne par une procédure analogue à celle prévue à l'article 12 de la loi nº 212/2000.

9 Le décret du président de la République nº 43, du 23 janvier 1973, portant approbation du texte unique des dispositions législatives en matière douanière (GURI nº 80, du 28 mars 1973, ci-après le « texte unique des dispositions douanières »), dispose, à son article 66, intitulé « Procédure administrative de première instance pour la résolution des litiges » :

« Dans un délai de trente jours à compter de la signature du procès-verbal [constatant que le propriétaire de la marchandise s'oppose à la décision du chef du bureau de douane], sous peine de forclusion, l'opérateur peut demander au chef du département douanier de pourvoir à la résolution du litige. À cette fin, il doit saisir la douane compétente d'une demande à cet effet, en produisant les documents et en indiquant les moyens de preuve qu'il estime utiles. Dans les dix jours qui suivent, la demande – accompagnée du procès-verbal [...] et des objections de l'opérateur – est transmise par la douane au chef du département douanier. Ce dernier tranche le litige par voie de décision motivée [...] La douane doit faire parvenir une copie de ses objections à l'opérateur concerné. En l'absence de contestation dans le délai indiqué au premier alinéa, les prétentions de la douane sont réputées acceptées [...] »

10 L'article 68 du texte unique des dispositions douanières, intitulé « Procédure administrative de seconde instance pour la résolution des litiges », prévoit :

« Le chef du département douanier est tenu d'émettre sa décision dans les quatre mois qui suivent la date de présentation de la demande formelle visée à l'article 66 et la douane compétente est tenue de la notifier sans délai à la personne concernée. Cette dernière peut saisir le Ministro per le finanze [ministre des Finances] d'un recours contre la décision du chef du département douanier ; [...] Le ministre statue, par voie de décision motivée, après audition du collège consultatif central des experts douaniers, constitué en vertu de l'article suivant. En l'absence de recours formé dans le délai indiqué au deuxième alinéa, la décision de première instance est réputée acceptée. En pareil cas, la douane procède conformément à l'article 61, dernier alinéa. »

11 La circulaire nº 41 D de l'agence des douanes, du 17 juin 2002, fournit des précisions sur les procédures administratives relatives au règlement des litiges douaniers visées aux articles 66 et suivants du texte unique des dispositions douanières. Il en ressort que, lorsque l'opérateur décide d'engager la procédure administrative aux fins du règlement du litige, le délai de soixante jours pour attaquer la constatation devant la juridiction fiscale ne commence à courir qu'au terme de ladite procédure administrative, c'est-à-dire à la suite de la notification de la décision du directeur régional de l'agence des douanes compétente qui rend définitive la constatation. L'opérateur peut décider de ne pas se prévaloir de la procédure administrative visée au texte unique des dispositions douanières. En pareil cas, l'avis d'imposition rectificatif doit être attaqué dans le délai de soixante jours à compter de la date de notification dudit avis.

12 En relation avec les avis rectificatifs d'imposition visés à l'article 11, paragraphe 5, du décret législatif n° 374/1990, ladite circulaire n° 41 D précise :

« [...] lesdits actes d'imposition – en vertu de l'article 244 du [...] code des douanes – sont immédiatement exécutoires à l'égard du contribuable et, en tant que tels, automatiquement attaquables devant les commissions fiscales, dans le délai précité. À cet égard, il convient de rappeler que la contestation de l'acte rectificatif de constatation, dans le cadre d'un litige douanier ou d'un recours formé auprès de la commission fiscale provinciale compétente, n'en suspend pas l'exécution (voir article 244 précité du code des douanes). Toutefois, cela est sans préjudice de la faculté pour les bureaux de [l'agence des douanes] d'accorder – à la suite d'un recours spécifique formé par l'opérateur intéressé – une suspension provisoire par voie administrative, conformément aux conditions prévues par la règle communautaire précitée [...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

13 Prequ' Italia a réalisé des opérations d'importation de marchandises en suspension de TVA. Elle s'était prévalue, lors de l'accomplissement des formalités douanières, de la faculté de ne pas payer la TVA en s'engageant, dans ses déclarations d'importation, à déposer les marchandises achetées dans un entrepôt fiscal déterminé. Les marchandises importées n'ont toutefois pas été introduites physiquement dans cet entrepôt.

14 Après avoir constaté que Prequ' Italia avait utilisé de manière purement virtuelle l'entrepôt fiscal, l'Ufficio delle Dogane di Livorno (bureau de douane de Livourne, Italie) a émis à son égard, le 13 novembre 2009, dix avis rectificatifs portant rappel d'imposition à la TVA à l'importation.

15 Dans chacun de ces avis, il était précisé que le contribuable pouvait engager, conformément à l'article 11, paragraphe 7, du décret législatif n° 374/1990, un recours administratif régi par les articles 66 et suivants du texte unique des dispositions douanières à l'issue duquel ce contribuable avait la faculté d'introduire des recours juridictionnels.

16 Ces mêmes avis indiquaient qu'il était possible, moyennant le respect des conditions prévues à l'article 244 du code des douanes, d'obtenir la suspension de l'exécution de l'avis d'imposition, en présentant une demande au directeur régional de l'agence des douanes, accompagnée d'une garantie appropriée en fonction des droits douaniers supplémentaires qui avaient été constatés.

17 Il n'est pas précisé dans la décision de renvoi si, en l'espèce, Prequ' Italia s'est prévalue de la faculté, qui lui est reconnue à l'article 11, paragraphe 7, du décret législatif n° 374/1990, de contester les avis d'imposition rectificatifs dans les trente jours qui suivent la date de leur notification et a engagé une procédure administrative de règlement du litige douanier au titre de l'article 66 du texte unique des dispositions douanières.

18 En tout état de cause, Prequ' Italia a introduit, au mois de février 2010, un recours juridictionnel contre les dix avis d'imposition rectificatifs devant la Commissione tributaria provinciale di Livorno (commission fiscale provinciale de Livourne), qui l'a rejeté par une décision rendue le 24 février 2011.

19 Prequ' Italia a interjeté appel de ce jugement devant la Commissione tributaria regionale di Firenze (commission fiscale régionale de Florence, Italie), qui a rejeté son recours, par une décision rendue le 13 décembre 2012.

20 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, dans le cadre de ces recours juridictionnels, Prequ' Italia a invoqué la violation de ses droits d'être entendue en faisant valoir, en substance, que les avis rectificatifs auraient dû être adoptés sur le fondement de l'article 12, paragraphe 7, de la loi nº 212/2000, et non pas sur le fondement de l'article 11, paragraphe 7, du décret législatif nº 374/1990.

21 La Commissione tributaria provinciale di Livorno (commission fiscale provinciale de Livourne) comme la Commissione tributaria regionale di Firenze (commission fiscale régionale de Florence) ont confirmé la décision de l'autorité douanière en faisant application d'une jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie), selon laquelle l'article 12, paragraphe 7, de la loi nº 212/2000 ne peut être appliqué en matière douanière.

22 Prequ' Italia a alors formé un recours en cassation devant la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation).

23 Parmi les moyens soulevés devant la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation), Prequ' Italia invoque une violation de ses droits de la défense dans la mesure où les avis rectificatifs d'imposition attaqués auraient été adoptés par le bureau des douanes sans qu'elle ait été préalablement entendue dans le cadre d'une procédure administrative contradictoire. Elle prétend qu'aurait dû être appliqué l'article 12, paragraphe 7, de la loi nº 212/2000 reconnaissant au contribuable le droit à une procédure contradictoire et lui permettant d'adresser des observations à l'administration compétente.

24 Dans son mémoire en défense, l'agence des douanes soutient que les moyens soulevés par Prequ' Italia sont dénués de fondement. En ce qui concerne la question relative à l'atteinte au principe du contradictoire en matière douanière, elle souligne que, conformément à la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation), l'article 12, paragraphe 7, de la loi nº 212/2000 ne s'applique pas aux procédures en matière douanière. En outre, la réglementation visée à l'article 11, paragraphe 7, du décret législatif nº 374/1990 serait de nature à protéger le droit à une procédure contradictoire.

25 À cet égard, la juridiction de renvoi indique, en premier lieu, que, selon sa jurisprudence, l'article 12, paragraphe 7, de la loi nº 212/2000, qui vise à assurer au contribuable le respect du principe du contradictoire, est inapplicable avant l'introduction d'un recours juridictionnel contre un avis d'imposition, et est, en tout état de cause, inapplicable en matière douanière.

26 Elle ajoute avoir itérativement jugé, concernant la spécificité de la matière douanière au regard de la question du respect d'une procédure contradictoire, que le respect du principe du contradictoire même pendant la phase administrative, bien qu'il ne soit pas explicitement rappelé dans le code des douanes, résulte des dispositions expresses de l'article 11 du décret législatif nº 374/1990 et constitue un principe général du droit de l'Union qui trouve à s'appliquer chaque fois que l'administration se propose d'adopter à l'égard d'une personne un acte lui faisant grief.

27 La juridiction de renvoi précise encore que, dans sa jurisprudence, elle a itérativement jugé que le respect du principe du contradictoire est pleinement garanti par les procédures administratives visées aux articles 66 et suivants du texte unique des dispositions douanières, auxquelles renvoie l'article 11 du décret législatif nº 374/1990. Ces procédures permettraient d'instituer, au préalable, une procédure contradictoire en faveur du contribuable, dans la mesure où, d'une part, l'article 66 du texte unique des dispositions douanières prévoit que l'opérateur présente un recours hiérarchique contre l'avis rectificatif « en produisant les documents et en indiquant les moyens de preuve estimés utiles » et, d'autre part, ce serait seulement à la fin de la procédure contentieuse administrative, en cas de décision partiellement ou totalement défavorable à la partie qui forme un recours hiérarchique, que serait déterminé le « caractère définitif » de l'avis rectificatif et que le contribuable pourrait former un recours juridictionnel contre cet avis rectificatif.

28 En second lieu, la juridiction de renvoi se réfère à la jurisprudence de la Cour relative au droit d'être entendu et, en particulier, à l'arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041).

29 Tout en rappelant les principes dégagés par la Cour dans le cadre d'une affaire dans laquelle la suspension d'un avis de paiement, adopté sans respect du droit d'être préalablement entendu, était prévue par une circulaire ministérielle, la juridiction de renvoi se demande ce qu'il en est lorsque, comme dans la présente affaire, la réglementation interne se limite à prévoir la suspension de l'exécution d'un acte adopté sans audition préalable de l'intéressé en renvoyant, seulement, aux dispositions de l'article 244 du code des douanes, sans que soit prévue une réglementation spécifique dans la mise en œuvre de ces dispositions.

30 La juridiction de renvoi souligne, à cet égard, que la suspension d'un acte douanier adopté sans que le contribuable ait été préalablement entendu est non pas une conséquence automatique de l'introduction du recours administratif, mais seulement une mesure que l'administration peut adopter en présence des conditions prévues audit article 244.

31 La juridiction de renvoi s'interroge, par conséquent, sur le point de savoir si les principes relatifs au respect du droit d'être entendu en matière douanière, tels que formulés dans l'arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041), s'opposent à une réglementation douanière nationale telle que celle qui était applicable à la date des faits au principal, qui prévoit la possibilité, pour le destinataire d'un avis d'imposition adopté en l'absence de procédure contradictoire préalable, d'obtenir la suspension de l'exécution de l'acte à la date à laquelle il forme un recours, en renvoyant aux conditions visées à l'article 244 du code des douanes et sans prévoir la suspension de l'exécution de l'acte attaqué comme conséquence normale de l'introduction d'un recours administratif.

32 Dans ces circonstances, la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La législation italienne [en cause au principal] s'oppose-t-elle au principe général du contradictoire consacré par le droit de l'Union européenne, en ce qu'elle ne prévoit pas, en faveur du contribuable qui n'a pas été entendu avant l'adoption d'un acte de nature fiscale par l'administration douanière, la suspension de l'exécution de cet acte, comme conséquence normale de l'introduction d'un recours ? »

Sur la question préjudicielle

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

33 Le gouvernement italien et la Commission européenne mettent en doute la recevabilité de la question préjudicielle.

34 Le gouvernement italien excipe de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle aux motifs que l'argument de Prequ' Italia relatif à la prétendue violation de ses droits de la défense est dénué de fondement dans la mesure où, avant l'adoption des avis d'imposition rectificatifs, cette société a été informée de l'ouverture de la procédure administrative et de son droit de déposer des observations dans un délai de 30 jours, bénéficiant ainsi d'une procédure contradictoire.

35 La Commission se demande si la juridiction de renvoi a suffisamment défini le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insère la question posée afin quela Cour dispose des éléments de fait et de droit devant lui permettre de répondre de manière utile à ladite question.

36 Elle relève, dans ce contexte, que la juridiction de renvoi s'est limitée à exposer succinctement les faits pertinents et les éléments d'ordre procédural qui ont donné lieu au renvoi préjudiciel. Ainsi, il n'apparaîtrait pas clairement que Prequ' Italia a contesté les avis d'imposition rectificatifs comme le lui permet l'article 11, paragraphe 7, du décret législatif nº 374/1990 et qu'elle a ensuite engagé la procédure administrative de règlement du litige. En outre, il ne serait pas indiqué que Prequ' Italia a introduit une demande de sursis à l'exécution desdits actes et, le cas échéant, que cette demande a été accueillie ou rejetée.

37 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la procédure prévue à l'article 267 TFUE est un instrument de coopération entre la Cour et les juridictions nationales, qui confère à ces dernières la responsabilité d'apprécier, au regard des particularités de chaque affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre leur jugement que la pertinence des questions qu'elles posent à la Cour (arrêt du 12 octobre 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, point 31 et jurisprudence citée).

38 Si la décision de renvoi, sous peine d'être déclarée irrecevable, doit se conformer aux exigences figurant à l'article 94 du règlement de procédure de la Cour (voir, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, points 18, 19 et 21), le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est toutefois possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 12 octobre 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, point 32 et jurisprudence citée).

39 En l'occurrence, il convient de relever que la question posée dans la présente affaire concerne clairement la possibilité d'obtenir, dans le cadre de la procédure administrative relative au règlement d'un litige en matière douanière et, partant, à un stade antérieur à l'introduction d'un recours juridictionnel, la suspension de l'exécution d'avis d'imposition en matière douanière et présente des liens avec la réponse apportée par la Cour à la deuxième question examinée dans l'arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041).

40 La juridiction de renvoi considère que les principes énoncés dans cet arrêt peuvent s'appliquer au litige pendant devant elle, tout en émettant des doutes sur le point de savoir si, pour que l'illégalité d'une mesure adoptée, en matière douanière, sans que le contribuable ait été entendu au préalable, puisse être écartée, il est nécessaire que la réglementation nationale garantisse à ce contribuable, d'une part, la faculté de contester l'acte en cause dans le cadre d'un recours administratif et, d'autre part, la suspension de cet acte comme conséquence normale de l'exercice d'un tel recours.

41 Par conséquent, le cadre factuel et réglementaire, tel qu'il est présenté dans la décision de renvoi, fournit la motivation conduisant la juridiction de renvoi à interroger la Cour et suffit à éclairer la question posée par la juridiction de renvoi, relative à la compatibilité avec le droit d'être entendu d'une réglementation nationale en vertu de laquelle le destinataire d'un avis d'imposition rectificatif a la faculté de contester cet acte dans le cadre d'un recours administratif et de demander la suspension de l'exécution de cet acte, sans que la suspension dudit acte soit la conséquence normale et automatique de l'introduction d'un tel recours administratif.

42 Par ailleurs, au regard des arguments du gouvernement italien, il convient d'observer qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle que l'interprétation, en matière douanière, du principe du respect du droit d'être entendu est nécessaire à la juridiction de renvoi. En tout état de cause, il n'apparaît pas, eu égard à la décision de renvoi, que la question posée ne soit pas pertinente pour l'issue du litige dont est saisie la juridiction de renvoi.

43 Compte tenu de ce qui précède, il convient de considérer que la question préjudicielle est recevable.

Sur le fond

44 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de toute personne d'être entendue avant l'adoption d'une décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts doit être interprété en ce sens que les droits de la défense du destinataire d'un avis d'imposition rectificatif adopté par les autorités douanières, en l'absence d'une audition préalable de l'intéressé, sont violés si la réglementation nationale qui permet à l'intéressé de contester cet acte dans le cadre d'un recours administratif se limite à prévoir la possibilité de demander la suspension de l'exécution de cet acte jusqu'à son éventuelle réformation en renvoyant à l'article 244 du code des douanes et ne prévoit pas que l'introduction d'un recours administratif suspende automatiquement l'exécution de cet acte.

45 Il convient, à cet égard, de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, le respect des droits de la défense constitue un principe fondamental du droit de l'Union dont le droit d'être entendu dans toute procédure fait partie intégrante (arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 28 ainsi que jurisprudence citée).

46 En vertu de ce principe, qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte lui faisant grief, les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments sur lesquels l'administration entend fonder sa décision (arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

47 Cette obligation pèse sur les administrations des États membres lorsqu'elles prennent des décisions entrant dans le champ d'application du droit de l'Union, alors même que la réglementation applicable ne prévoit pas expressément une telle formalité (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, point 38, ainsi que du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 31).

48 Or, dans l'affaire au principal, la réglementation nationale en cause n'impose pas à l'administration, qui procède aux contrôles douaniers, l'obligation d'entendre les destinataires des avis d'imposition rectificatifs avant de procéder à la révision des constatations et à leur rectification éventuelle. Elle comporte ainsi, en principe, une limitation au droit d'être entendu des destinataires de ces avis rectificatifs, alors même qu'ils peuvent faire valoir leur position lors d'une phase de réclamation administrative ultérieure.

49 La Cour a rappelé, à cet égard, que la règle selon laquelle le destinataire d'une décision lui faisant grief doit être mis en mesure de faire valoir ses observations avant que celle-ci ne soit prise a pour but que l'autorité compétente soit mise à même de tenir utilement compte de l'ensemble des éléments pertinents. Afin d'assurer une protection effective de la personne ou de l'entreprise concernée, ladite règle a notamment pour objet que ces dernières puissent corriger une erreur ou faire valoir de tels éléments relatifs à leur situation personnelle qui militent dans le sens que la décision soit prise, ne soit pas prise ou qu'elle ait tel ou tel contenu (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, point 49, ainsi que du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 38).

50 Toutefois, selon une jurisprudence constante, le principe général du droit de l'Union du respect des droits de la défense ne constitue pas une prérogative absolue, mais peut comporter des restrictions, à la condition que celles-ci répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général poursuivis par la mesure en cause et ne constituent pas, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable qui porterait atteinte à la substance même des droits ainsi garantis (voir, en ce sens, arrêts

du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 42, ainsi que du 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, point 35).

51 La Cour a déjà reconnu que l'intérêt général de l'Union européenne, et notamment l'intérêt du recouvrement dans les meilleurs délais de ses recettes propres, exige que les contrôles puissent être réalisés promptement et avec efficacité (voir, en ce sens, arrêts du 18 décembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, point 41, ainsi que du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 54).

52 Tel est le cas s'agissant des décisions des autorités douanières.

53 Selon l'article 243, paragraphe 1, du code des douanes, toute personne a le droit d'exercer un recours contre les décisions prises par les autorités douanières qui ont trait à l'application de la réglementation douanière et qui la concernent directement et individuellement. Toutefois, l'introduction d'un recours, exercé en application de l'article 243 du code des douanes, n'est, en principe, pas suspensive de l'exécution de la décision contestée, en vertu de l'article 244, premier alinéa, de ce code. Ce recours étant dépourvu de caractère suspensif, il ne fait pas obstacle à l'exécution immédiate de cette décision. Le deuxième alinéa de l'article 244 du code des douanes autorise cependant les autorités douanières à surseoir en tout ou en partie à l'exécution d'une décision douanière, lorsqu'elles ont des raisons fondées de douter de la conformité de la décision contestée à la réglementation douanière ou qu'un dommage irréparable est à craindre pour l'intéressé.

54 Dans la décision de renvoi, la juridiction nationale indique que la procédure nationale de réclamation administrative contre des actes émis par les autorités douanières n'a pas pour effet de suspendre automatiquement l'exécution de la décision faisant grief et de la rendre immédiatement inapplicable.

55 Ainsi qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour, une telle circonstance peut revêtir une certaine importance dans l'examen d'une justification éventuelle à la restriction du droit d'être entendu préalablement à l'adoption d'une décision faisant grief (arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 65).

56 Toutefois, en l'absence d'une audition préalable à l'adoption d'un avis de paiement, l'introduction d'une réclamation ou d'un recours administratif contre cet avis de paiement ne devrait pas nécessairement avoir pour effet de suspendre automatiquement l'exécution dudit avis de paiement pour assurer le respect du droit d'être entendu dans le cadre de cette réclamation ou de ce recours (arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 67).

57 En revanche, il importe que la procédure nationale de réclamation administrative contre les actes émis par les autorités douanières garantisse le plein effet du droit de l'Union et, en l'occurrence, des dispositions de l'article 244 du code des douanes.

58 S'agissant de décisions de recouvrement en matière douanière, c'est en raison de l'intérêt général de l'Union de recouvrir ses recettes propres dans les meilleurs délais que l'article 244, deuxième alinéa, du code des douanes prévoit que l'introduction d'un recours contre un avis d'imposition n'a pour effet de suspendre l'exécution de cet avis que lorsqu'il y a des raisons de douter de la conformité de la décision contestée à la réglementation douanière ou lorsqu'un dommage irréparable est à craindre pour l'intéressé (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, point 68).

59 Les dispositions du droit de l'Union, telles que celles du code des douanes, devant être interprétées à la lumière des droits fondamentaux qui, selon une jurisprudence constante, font partie intégrante des principes généraux du droit dont la Cour assure le respect, les dispositions nationales de mise en

application des conditions prévues à l'article 244, deuxième alinéa, du code des douanes pour l'octroi d'un sursis à l'exécution doivent, en l'absence d'une audition préalable, assurer que ces conditions ne sont pas appliquées ou interprétées de façon restrictive (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, points 69 et 70).

60 Dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi indique que le sursis à l'exécution des avis d'imposition rectificatifs ne peut être octroyé que pour autant que les conditions visées à l'article 244 du code des douanes sont remplies, sans préciser les critères appliqués par les bureaux de l'agence des douanes pour apprécier l'octroi de ce sursis. À cet égard, rien ne ressort non plus du texte de la circulaire nº 41 D du 17 juin 2002, laquelle se limite à renvoyer aux conditions visées à l'article 244 du code des douanes.

61 Dès lors que le destinataire d'avis d'imposition rectificatifs tels que ceux en cause au principal a la possibilité d'obtenir le sursis à l'exécution desdits actes jusqu'à leur réformation éventuelle et que, dans le cadre de la procédure administrative, les conditions visées à l'article 244 du code des douanes ne sont pas appliquées de façon restrictive, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier, il n'est pas porté atteinte au respect des droits de la défense du destinataire des avis d'imposition rectificatifs.

62 En tout état de cause, il importe de souligner que l'obligation qui incombe à la juridiction nationale de garantir le plein effet du droit de l'Union n'a pas toujours pour conséquence l'annulation d'une décision attaquée, lorsque celle-ci a été adoptée en violation des droits de la défense. Selon une jurisprudence constante, en effet, une violation des droits de la défense, en particulier du droit d'être entendu, n'entraîne l'annulation de la décision prise au terme de la procédure administrative en cause que si, en l'absence de cette irrégularité, cette procédure pouvait aboutir à un résultat différent (arrêts du 10 septembre 2013, G. et R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, point 38, ainsi que du 3 juillet 2014, Kamino International Logistics et Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, points 78 et 79).

63 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que le droit de toute personne d'être entendue avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts doit être interprété en ce sens que les droits de la défense du destinataire d'un avis d'imposition rectificatif, adopté par les autorités douanières en l'absence d'une audition préalable de l'intéressé, ne sont pas violés si la réglementation nationale qui permet à l'intéressé de contester cet acte dans le cadre d'un recours administratif se limite à prévoir la possibilité de demander la suspension de l'exécution de cet acte jusqu'à son éventuelle réformation en renvoyant à l'article 244 du code des douanes sans que l'introduction d'un recours administratif suspende automatiquement l'exécution de l'acte attaqué, dès lors que l'application de l'article 244, deuxième alinéa, du code des douanes, par les autorités douanières, ne restreint pas l'octroi du sursis à l'exécution lorsqu'il existe des raisons de douter de la conformité de la décision attaquée à la réglementation douanière ou qu'un dommage irréparable soit à craindre pour l'intéressé.

Sur les dépens

64 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

Le droit de toute personne d'être entendue avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts doit être interprété en ce sens que les droits de la défense du destinataire d'un avis d'imposition rectificatif, adopté par les autorités douanières en l'absence d'une audition préalable de l'intéressé, ne sont pas violés si la réglementation nationale qui permet à l'intéressé de contester cet acte dans le cadre d'un recours administratif se limite à prévoir la possibilité de demander la suspension de l'exécution de cet acte jusqu'à son éventuelle réformation en renvoyant à l'article 244 du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) nº 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000, sans que l'introduction d'un recours administratif suspende automatiquement l'exécution de l'acte attaqué, dès lors que l'application de l'article 244, deuxième alinéa, dudit règlement par les autorités douanières, ne restreint pas l'octroi du sursis à l'exécution lorsqu'il existe des raisons de douter de la conformité de la décision attaquée à la réglementation douanière ou qu'un dommage irréparable soit à craindre pour l'intéressé.

Signatures