

**Affaire C-230/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

3 juin 2020

**Jurisdiction de renvoi :**

Augstākā tiesa (Senāts) (Lettonie)

**Date de la décision de renvoi :**

2 juin 2020

**Partie requérante :**

AAS « BTA Baltic Insurance Company »

**Autre partie à la procédure :**

Valsts ieņēmumu dienests

---

[OMISSIS]

Administratīvo lietu departaments (département des affaires administratives)

**Latvijas Republikas Senāts (Cour suprême, Lettonie)**

**DÉCISION**

Riga, le 2 juin 2020

La Cour [suprême] [OMISSIS] [composition de la juridiction]

a examiné selon la procédure écrite, dans le cadre d'un pourvoi en cassation formé par la société anonyme d'assurance « BTA Baltic Insurance Company » contre l'arrêt de l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie) du 28 décembre 2018, l'affaire administrative qui trouve son origine dans le recours en annulation introduit par ladite société contre la décision du Valsts ieņēmumu dienests (Administration fiscale nationale, Lettonie) du 16 juin 2017 [OMISSIS]

**Antécédents**

### *Exposé des faits*

- 1 La requérante, société anonyme d'assurance « BTA Baltic Insurance Company » (avant la réorganisation, société anonyme d'assurance « InterRisk Vienna Insurance Group »), a fourni à SIA « H9L » une garantie globale sous la forme d'une police de garantie globale [OMISSIS]. La police était valable du 5 avril 2012 au 4 avril 2013.
- 2 Le 11 février 2013, lors d'un contrôle douanier dans l'entrepôt de SIA « H9L », le Valsts ieņēmumu dienests (ci-après l'« administration fiscale nationale ») a constaté que les marchandises soumises au contrôle douanier et déclarées sous le régime de l'entrepôt douanier ne s'y trouvaient pas. En conséquence, l'administration fiscale nationale a procédé, par décision du 8 avril 2013, à la liquidation des droits à l'importation de SIA « H9L ». Cette décision a été confirmée par une décision de l'administration fiscale nationale du 11 juin 2013. Dans la mesure où le délai de 10 jours prévu par le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1) (ci-après le « code des douanes ») pour l'exécution de cette décision n'a pas été respecté, l'administration fiscale nationale a procédé au recouvrement de la dette fiscale.

Le 27 septembre 2016, l'huissier de justice (personne compétente en matière d'exécution forcée) a renvoyé à l'administration fiscale nationale les décisions de mise en recouvrement restées inexécutées.

Le 12 mai 2017, l'administration fiscale nationale a demandé à la requérante, en sa qualité de caution, de procéder au paiement de la dette fiscale de SIA « H9L ». La requérante a contesté l'appel en garantie par recours formé devant l'autorité hiérarchiquement supérieure, qui a été rejeté par une décision [OMISSIS] du 16 juin 2017 de l'administration fiscale nationale. **[Or. 2]**

- 3 La requérante a formé un recours contre cette décision devant l'Administratīvā rajona tiesa (tribunal administratif de district, Lettonie), qui a fait droit à sa requête.
- 4 L'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale, Lettonie), saisie en appel, a rejeté le recours par un arrêt du 28 décembre 2018. L'arrêt repose sur les motifs suivants.

4.1 Dans la présente affaire, il est constant que la dette de SIA « H9L » est née au cours de la période de validité de la police émise par la requérante.

4.2 Aucune disposition du code des douanes, du Muitas likums (loi sur la douane) (qui n'est plus en vigueur depuis le 5 juillet 2016) et du décret du conseil des ministres n° 691 du 6 septembre 2011 « Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai » (sur la garantie de la dette fiscale pour le dédouanement des marchandises) (ci-après le « décret n° 691 ») n'a précisé le

délai dans lequel il y a lieu de réclamer à la caution le paiement de la dette douanière.

4.3 Il ressort du point 22 du décret n° 691 que la caution est tenue d'acquitter la dette fiscale née au cours de la période de validité du contrat de garantie. Conformément au point 24.1 du décret n° 691, la caution est tenue, après réception de la demande de l'administration fiscale nationale visée au point 22 de ce même décret, d'acquitter, dans un délai de 10 jours, la dette fiscale (à hauteur de la dette principale) née au cours de la mise en œuvre du régime douanier par le débiteur.

4.4 En l'occurrence, c'est à juste titre que l'administration fiscale nationale a, tout d'abord, demandé au débiteur de régler la dette fiscale pour ensuite procéder à l'exécution forcée, et que, lorsqu'elle a constaté que le recouvrement de la créance fiscale auprès du débiteur était impossible, elle a appelé la caution en garantie en vertu du point 22 du décret n° 691, dans le respect des dispositions du point 20.4 de ce même décret.

4.5 L'administration fiscale nationale s'est également conformée aux dispositions du point 22 du décret n° 691, selon lesquelles la caution n'est tenue pour responsable de l'obligation du débiteur qu'à concurrence de la dette principale, ce qui exclut les intérêts moratoires et les amendes. En effet, seul le montant principal des droits à l'importation non acquittés a été réclamé à la requérante.

Dans la mesure où le paiement de la dette de SIA « H9L » a été réclamé à la requérante sept mois après que l'administration fiscale nationale a été informée de l'impossibilité de recouvrer la créance auprès de cette société, la demande de paiement était fondée.

4.6 L'article 221, paragraphe 1, du code des douanes ainsi que l'article 23, paragraphe 2, et l'article 26, paragraphe 8, du likums « Par nodokļiem un nodevām » (loi sur les impôts et les taxes) fixent des délais qui doivent être observés par l'administration fiscale lorsqu'elle procède à la liquidation d'une dette fiscale et introduit une demande de paiement de la dette fiscale à l'assujetti débiteur, et lorsqu'elle procède à l'exécution forcée de la créance fiscale auprès de ce dernier. Pour sa part, la requérante n'a pas la qualité de débiteur au sens du code des douanes, de la loi sur les impôts et les taxes et de la loi sur la douane. Par conséquent, ni ces dispositions ni la jurisprudence en matière de liquidation et de recouvrement de la dette fiscale du débiteur ne sont applicables dans le cas de la requérante en sa qualité de caution.

Dans le même temps, il y a lieu de relever que l'administration fiscale ne saurait appeler la caution en garantie après l'écoulement d'un laps de temps déraisonnable (un délai inutilement long). Or, dans le cas présent, l'administration fiscale nationale a demandé le paiement de la dette dans un délai raisonnable, et ce seulement après avoir constaté l'impossibilité de recouvrer sa créance auprès du débiteur lui-même.

5 La requérante a formé un pourvoi en cassation contre l'arrêt de l'Administratīvā apgabaltiesa (Cour administrative régionale) devant la Cour suprême en invoquant les arguments suivants. **[Or. 3]**

5.1 Il importe peu que l'administration fiscale nationale ait initialement tenté, mais sans succès, de recouvrer sa créance auprès de SIA « H9L ».

5.2 La juridiction d'appel n'a avancé aucun motif justifiant l'inapplicabilité, dans la présente affaire, des délais généraux prévus par l'Administratīvā procesa likums (loi relative à la procédure administrative) ou de l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, ni aucune thèse écartant le raisonnement juridique par analogie consistant notamment à appliquer le délai de trois ans prévu à l'article 23, paragraphe 2, ou à l'article 26, paragraphe 8, de la loi sur les impôts et les taxes, c'est-à-dire le délai relatif à la liquidation des droits supplémentaires et à l'exécution de la décision de mise en recouvrement de la dette fiscale. La juridiction d'appel n'a pas non plus abordé la question des règles régissant l'activité de la requérante en tant que compagnie d'assurance. L'article 32, paragraphe 1, du likums « Par apdrošināšanas līgumu » (loi sur le contrat d'assurance) prévoit un délai de trois ans pour déclarer un sinistre, et l'article 406 du Komerclikums (code du commerce) un délai de prescription de trois ans pour les créances commerciales. En effet, l'institution de la prescription en droit civil a pour objectif de lever l'incertitude dans les rapports patrimoniaux [et] d'apporter de la clarté dans des situations où une personne n'a pas exercé ses droits ou n'a pas cherché la résolution d'un éventuel différend la concernant pendant une longue période.

5.3 L'interprétation téléologique du délai fixé à l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes ne permet pas non plus d'expliquer la raison pour laquelle la sécurité juridique qui sert de base à la fixation du délai à l'égard du débiteur ne serait pas applicable à la caution.

5.4 De même, le délai prévu à l'article 64 de la loi relative à la procédure administrative en matière d'adoption des actes administratifs et celui prévu à l'article 360, paragraphe 4, de cette même loi en matière d'exécution desdits actes ne sont pas des délais aussi longs pour agir contre la caution.

5.5 À supposer même que le délai pour informer la caution de la naissance d'une dette douanière ne soit pas déterminé et qu'il soit impossible d'adopter un raisonnement juridique par analogie, la jurisprudence de la Cour suprême reconnaît qu'il y a lieu d'observer un délai raisonnable. La Cour constitutionnelle s'est prononcée sur [le principe de] sécurité juridique. La Cour de justice, quant à elle, a été saisie d'un certain nombre d'affaires relatives au délai raisonnable (voir, notamment, arrêts du 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, point 48, du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, point 21).

Un délai supérieur à quatre ans après l'adoption d'un acte administratif relatif à la communication d'une dette douanière ne saurait être considéré comme un délai raisonnable.

De même, l'administration doit, dans son action, respecter le principe de bonne administration, lequel exige un comportement bienveillant et respectueux des autorités à l'égard des administrés.

5.6 La question de la prescription a également été abordée par la jurisprudence de la Cour de justice, notamment dans son arrêt du 10 décembre 2015, *Veloserviss* C-427/14 (EU:C:2015:803). La Cour a examiné la possibilité pour les autorités douanières d'adopter les mesures nécessaires pour rétablir une situation dans le cadre du principe de sécurité juridique et de son corolaire, le principe de protection de la confiance légitime. La Cour a admis que la situation d'un redevable, concernant ses droits et ses obligations à l'égard de l'administration fiscale ou douanière, ne saurait indéfiniment être remise en cause. Selon la Cour suprême, l'approche adoptée dans l'arrêt de la juridiction d'appel concernant l'application et l'interprétation des règles de droit est contraire aux enseignements de la Cour de justice.

La requérante demande de saisir la Cour de justice et de lui poser des questions préjudicielles relatives au délai de prescription dans les cas où l'administration fiscale demande à une caution de procéder au remboursement d'une dette fiscale du débiteur principal. [Or. 4]

### Motivation

#### *Le droit applicable*

##### *Les dispositions du droit de l'Union*

- 6 L'article 4, paragraphe 12, l'article 195, paragraphe 1, l'article 221, paragraphe 3 [tel que modifié par le point 17 du règlement (CE) n° 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000, modifiant le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire, JO 2000, L 311, p. 17] et l'article 232, paragraphe 1, sous a), du code des douanes.

##### *Les dispositions de droit letton*

- 7 L'article 23, paragraphe 1, de la loi sur les impôts et les taxes dispose :

« À la suite d'un contrôle fiscal (révision), l'administration fiscale détermine ou précise les montants à indiquer dans les parties des déclarations fiscale et informative, les revenus imposables (les pertes), les calculs des impôts (taxes) effectués conformément à la réglementation fiscale, elle applique une amende dans les trois ans à compter du délai de paiement fixé par ladite réglementation. Si un contrôle fiscal (révision) est effectué à l'égard d'une taxe déterminée, d'une section de la déclaration fiscale, d'une taxe ou de tout autre paiement prévu par la

loi pour la période d'imposition concernée, l'avis de celui-ci est définitif et ne peut être révisé que si des poursuites pénales sont engagées pour fraude, falsification de documents, fraude à l'impôt et aux autres taxes assimilées ou pour d'autres infractions qui peuvent influencer sur la détermination du montant de l'impôt. »

L'article 26, paragraphe 8, de la loi sur les impôts et les taxes dispose :

« La décision de mise en recouvrement de la dette fiscale est exécutée dans un délai de trois ans à compter de son adoption, sauf dans le cas visé au paragraphe 8.<sup>1</sup> du présent article. Le délai de prescription de l'exécution de la décision est suspendu si [...]. »

8 L'article 12, paragraphe 1, de la loi sur la douane [OMISSIS] dispose :

« Les autorités douanières exigent la constitution d'une garantie dans les cas où une dette douanière est née et peuvent l'exiger dans les cas où une telle dette est susceptible de naître. »

9 L'article 360, paragraphe 4, de la loi relative à la procédure administrative (dans sa version en vigueur jusqu'au 28 février 2017) dispose :

« Un acte administratif n'est pas exécutoire si un délai supérieur à trois ans s'est écoulé depuis son entrée en vigueur. Le calcul du délai de prescription ne tient pas compte de la période pendant laquelle l'acte administratif a été suspendu. [...] »

10 Dispositions du décret n° 691

Point 2

« Lors du dédouanement des marchandises, une garantie est constituée pour couvrir une dette douanière existante ou potentielle. »

Point 18

« Un établissement de crédit ou une compagnie d'assurance qui souhaite acquérir le statut de caution dépose une demande en ce sens auprès de l'administration fiscale nationale. La demande contient la date de délivrance de l'agrément aux fins de l'exploitation de l'établissement de crédit ou aux fins de l'exercice de l'activité d'assurance, le numéro d'agrément et les régimes douaniers pour lesquels une garantie est demandée. » **[Or. 5]**

Point 19

« L'administration fiscale nationale accorde à un établissement de crédit ou à une compagnie d'assurance le statut de caution lorsque les conditions suivantes sont remplies [...]. »

Point 21

« Dans un délai d'un mois à compter de la réception d'une demande écrite de la caution ou du débiteur, l'administration fiscale nationale fournit des informations sur les activités exercées ou non par le débiteur et liées à l'exécution de la garantie émise par la caution. »

#### Point 46

« Dans le cadre de la constitution d'une garantie unique pour le placement sous un régime douanier – mise en libre pratique – et sous les autres régimes douaniers, une lettre de garantie unique d'un établissement de crédit (annexe 1) ou une police d'assurance pour la garantie unique (annexe 2) est présentée par dépôt au bureau des douanes de l'administration fiscale nationale auprès duquel le régime douanier est sollicité. »

#### Point 53.2

« En vue d'obtenir une autorisation de garantie globale pour le placement sous un régime douanier – mise en libre pratique – et sous les autres régimes douaniers et pour effectuer des opérations couvertes par la garantie globale, le débiteur présente, à l'administration fiscale nationale, une lettre de garantie d'un établissement de crédit (annexe 4) ou une police d'assurance pour la garantie (annexe 5) (les documents originaux, à savoir les annexes 4 et 5 du présent décret, ne concernent que la constitution d'une garantie pour le placement sous un régime douanier – mise en libre pratique – et sous les autres régimes douaniers). »

#### *Les raisons permettant de douter de l'interprétation du droit de l'Union*

- 11 Dans le présent cas, il convient de déterminer s'il peut être raisonnablement exigé de la requérante de payer la dette douanière qu'elle a garantie. Pour trancher cette question, il est important de savoir si les autorités douanières sont tenues de respecter un délai déterminé dans lequel elles peuvent réclamer à la caution (ou au garant, selon la terminologie employée en letton par la loi sur la douane) le remboursement de la dette. Ainsi qu'il ressort des circonstances de la présente affaire, les autorités douanières ont appelé la caution en garantie plus de quatre ans après la naissance de la dette douanière, c'est-à-dire postérieurement à la constatation de l'absence de marchandises dans l'entrepôt douanier. De plus, cet appel en garantie a été effectué après de nombreuses tentatives infructueuses de l'huissier de justice de recouvrer la créance auprès du débiteur principal.
- 12 Ni au cours de l'année 2013, lorsque l'administration fiscale nationale a adopté la décision de liquidation des droits supplémentaires de SIA « H9L », ni à ce jour, aucune disposition législative n'a fixé expressément le délai dans lequel le paiement de la dette fiscale peut être réclamé à la caution.
- 13 Dans le même temps, les rapports qui s'établissent entre le redevable principal et l'État sont clairement réglés, notamment en ce qui concerne les délais dans lesquels l'État peut agir à l'encontre du redevable ou du débiteur principal. Les délais dans lesquels l'administration fiscale est en droit d'exercer son contrôle sur

le calcul et le paiement corrects des droits par le redevable (article 221, paragraphe 3, du code des douanes et article 23, paragraphe 1, de la loi sur les impôts et les taxes) et dans lesquels elle est tenue de procéder au recouvrement de la dette fiscale (article 26, paragraphe 8, de la loi sur les impôts et les taxes) sont également fixés.

L'Union européenne reconnaît le principe de sécurité juridique. Il fait partie de son ordre juridique. Il doit être respecté par les institutions de l'Union, mais également par les États membres dans l'exercice des pouvoirs que leur confèrent les réglementations de l'Union (arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss C-427/14, EU:C:2015:803, point 30). **[Or. 6]**

En vertu d'une jurisprudence de la Cour, le principe de la protection de la sécurité juridique vise à garantir la prévisibilité des situations et des relations juridiques et exige, notamment, que la situation d'un redevable, concernant ses droits et ses obligations à l'égard de l'administration fiscale ou douanière, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (arrêts du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, point 16, du 21 juin 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, point 29, du 10 décembre 2015, Veloserviss C-427/14, EU:C:2015:803, point 31).

- 14 La Cour a souligné que l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes prévoit le délai après l'expiration duquel la communication de la dette douanière au débiteur ne peut plus être effectuée (arrêt du 22 décembre 2010, ASTIC, C-488/09, EU:C:2010:820, point 41). Dans cette affaire, la disposition en question n'a pas été appliquée pour analyser le délai de prescription prévu pour l'introduction d'un recours contre l'association garante (l'affaire concernait des questions liées à des opérations de transport couvertes par un carnet TIR).

À la lumière des considérations précédentes, on ne saurait affirmer avec certitude que les conclusions du point 41 de l'arrêt précité signifient que les cautions sont en principe exclues du champ d'application de l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, ou que cet arrêt limite l'application de cet article en en excluant les opérations de recouvrement de la dette fiscale. La juridiction de renvoi s'interroge donc sur le point de savoir si l'application de cette disposition doit également être exclue dans le cas présent. Il apparaît clairement que, par l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes, le législateur (de l'Union) a entendu garantir la possibilité de percevoir les droits de douane dans les limites prévues par les dispositions légales, en fixant un délai pour l'administration (prescription de la communication de la dette douanière), sans déterminer toutefois clairement le cercle de personnes auquel cette disposition s'applique, ni indiquer si la caution en fait également partie.

Le terme « débiteur » désigne, selon l'article 4, point 12, du code des douanes, toute personne tenue au paiement du montant de la dette douanière. La Cour de justice a, à plusieurs reprises, examiné ce qu'il fallait entendre par ce terme. Par « débiteur », on entend toute personne tenue de remplir les obligations qui sont les

siennes. Il peut s'agir de toute personne qui savait ou qui devait raisonnablement savoir qu'une obligation prévue par la législation douanière n'avait pas été remplie, qui a agi au nom de la personne qui était tenue d'exécuter l'obligation imposée ou qui a participé à des activités ayant conduit au non-respect de ladite obligation (arrêts du 22 novembre 2017, Aebtri, C-224/16, EU:C:2017:880, points 97 et 105 ; du 25 janvier 2017, Ultra-Brag, C-679/15, EU:C:2017:40, point 22). Il peut également s'agir de toute personne qui a acquis ou détenu la marchandise en cause et qui savait ou devait raisonnablement savoir au moment où elle a acquis ou reçu cette marchandise qu'une obligation imposée par la législation douanière n'avait pas été remplie. En tout état de cause, une personne peut être reconnue comme débitrice si elle a été impliquée dans des procédures douanières. La Cour de justice a reconnu que la notion de « débiteur » était large et complète en même temps (voir, notamment, arrêts du 22 novembre 2017, Aebtri, C-224/16, EU:C:2017:880, points 95 ; du 17 novembre 2011, Jestel, C-454/10, EU:C:2011:752, point 12).

Il est peu probable que la caution puisse être qualifiée de débiteur au sens classique précité, c'est-à-dire de personne redevable en cas de naissance d'une dette douanière. Les relations de garantie sont spécifiques. Il est possible d'affirmer que, dans le cadre de ces relations, la caution en tant que partie à une procédure douanière est dans chaque cas concret impliquée uniquement lorsqu'une infraction à la législation douanière a été constatée, que le recouvrement auprès du débiteur principal s'est révélé impossible et qu'il est nécessaire de percevoir l'impôt demeurant impayé sans motif légitime. **[Or. 7]**

- 15 Toutefois, dans un tel cas, il n'apparaît pas clairement si les autorités douanières sont tenues de respecter des délais spécifiques pour appeler la caution en garantie.
- 16 Conformément à la réglementation lettone, l'administration fiscale nationale se prononce sur l'attribution de la qualité de caution à la personne qui lui présente une demande en ce sens (articles 18 et 19 du décret n° 691). En cas de décision positive, un contrat est conclu entre la personne concernée et l'administration fiscale nationale concernant l'attribution de la qualité de caution. Par conséquent, la personne concernée est en droit d'agir en qualité de caution, de constituer une garantie sous la forme d'une police d'assurance ou d'une lettre de garantie au bénéfice du principal débiteur (voir, notamment, points 46 et 53.2, du décret n° 691), c'est-à-dire qu'elle peut intervenir dans les relations entre le contribuable et l'administration fiscale nationale. Tel peut être le cas s'agissant tant d'une relation existante, lorsque la dette fiscale est déjà née, que d'une relation future, lorsque la dette fiscale est susceptible de naître (article 26, paragraphe 1, de la loi sur la douane, point 2 décret n° 691). Dans le premier cas de figure, la caution est tenue pour responsable d'une dette certaine qui devra éventuellement être payée en lieu et place du débiteur principal. Par conséquent, il est, pour le moins, inutile d'informer individuellement la caution de l'existence de la dette en tant que telle. Dans le second cas de figure, la caution s'engage à répondre d'une dette susceptible ou non de naître. Il subsiste donc des incertitudes quant au rôle de la caution dans les relations entre le contribuable et l'administration fiscale. En

outre, ainsi qu'il ressort des circonstances de la présente affaire, l'administration fiscale n'a informé la caution des dettes contractées qu'après plusieurs tentatives de recouvrement.

- 17 La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la légalité de la procédure suivie par l'administration fiscale.

Il convient, tout d'abord, de s'interroger sur le rôle joué par la caution dans les rapports qui sont susceptibles de s'établir entre le contribuable et l'administration fiscale. En dépit de ce qu'il faut entendre habituellement par le terme « débiteur », la caution devrait-elle être qualifiée de débiteur au sens de l'article 221, paragraphe 3, du code des douanes ou considérée comme un autre sujet de droit autonome ?

Il importe de relever que le point 21 du décret n° 691 prévoit le droit de la caution de demander à l'administration fiscale nationale de fournir des informations sur les activités exercées ou non par chaque débiteur et liées à l'exécution de la garantie émise par la caution. Ainsi, cette dernière peut contrôler elle-même les circonstances entourant la constitution des garanties, ce qui inclut l'obtention d'informations sur les dettes fiscales contractées et couvertes par la garantie qu'elle a émise. Or, il n'est pas certain qu'une telle faculté suffise à justifier des incertitudes (en termes de délai) dans les relations de garantie.

En outre, le garant [OMISSIS] s'engage par écrit, conformément à l'article 195, paragraphe 1, du code des douanes, à payer solidairement avec le débiteur le montant garanti de la dette douanière due. Le garant s'engage également à régler la dette douanière et pourrait donc être considéré comme un débiteur au sens de l'article 221, paragraphe 3, et faire ainsi partie des personnes lesquelles, en vertu de cette dernière disposition, doivent être informées de la dette douanière. L'obligation de communication de la dette douanière énoncée à l'article 221, paragraphe 3, et, par voie de conséquence, le délai de trois ans concernerait également le garant.

- 18 Après que la décision fixant en sus les droits dus a été prise et qu'elle n'a pas été exécutée de plein gré, c'est-à-dire que le paiement n'a pas été effectué dans le délai imparti, les autorités prennent des mesures d'exécution. **[Or. 8]**

L'article 232, paragraphe 1, sous a), du code des douanes prévoit que « [l]orsque le montant de droits n'a pas été payé dans le délai fixé, les autorités douanières font usage de toutes les possibilités que leur accordent les dispositions en vigueur, y inclus l'exécution forcée, pour assurer le paiement de ce montant ». Le code des douanes ne contient pas de dispositions plus détaillées en matière de recouvrement. Il peut être déduit de son libellé que la réglementation relative à l'exécution forcée est laissée à l'appréciation de chaque État membre concerné.

La Cour a jugé qu'il ressort tant de l'article 1<sup>er</sup> du code des douanes que de la jurisprudence de la Cour que, si les États membres restent habilités à prévoir des règles procédurales dans le champ d'application du code des douanes, ils doivent

toutefois s'assurer que celles-ci sont conformes à ce code ainsi que, plus généralement, aux exigences et aux principes pertinents du droit de l'Union (arrêt du 10 décembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, point 19). Cela reviendrait alors à ce que les autorités se conforment aux exigences que posent les principes généraux du droit de l'Union, à savoir les exigences découlant du principe de sécurité juridique précédemment évoqué.

Il ressort de la jurisprudence constante de la Cour que l'imposition d'un délai de prescription raisonnable, que ce soit par le droit national ou par le droit de l'Union, sert l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le justiciable et l'administration concernée et n'empêche pas pour autant l'exercice, par le justiciable, des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 15 avril 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, point 28 ; du 14 juin 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, point 23 ; du 10 décembre 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, point 32).

En droit de l'Union, ni l'article 232, paragraphe 1, sous a), du code des douanes ni aucune autre disposition ne fixe de délai de prescription pour procéder à l'exécution forcée. Il appartiendrait donc à chaque État membre de fixer un délai de prescription raisonnable en la matière.

En revanche, en Lettonie, l'article 360, paragraphe 4, de la loi relative à la procédure administrative [OMISSIS] prévoit qu'un acte administratif n'est pas exécutoire si un délai supérieur à trois ans s'est écoulé depuis son entrée en vigueur. Lorsque l'administration fiscale nationale a pris, en raison d'un retard de paiement de l'impôt ou sur la base d'un acte administratif fixant en sus les droits dus, une décision de mise en recouvrement de la dette fiscale, celle-ci doit être exécutée dans un délai de trois ans conformément à l'article 26, paragraphe 8, de la loi sur les impôts et les taxes.

- 19 L'administration fiscale doit donc respecter certains délais lors du recouvrement de créances fiscales. Cela est conforme au principe de sécurité juridique précédemment évoqué.

Or, même à ce stade de la procédure, il n'y a pas de réponse claire à la question de savoir si ces délais doivent être étendus à la caution. Selon la juridiction de renvoi, il est impossible qu'aucun délai ne soit fixé pour appeler la caution en garantie de la dette douanière.

Or, afin de résoudre cette situation, il est nécessaire de déterminer le rôle joué par la caution dans les relations entre le redevable et l'administration fiscale au stade du recouvrement de la dette douanière. En cas de réponse affirmative à la première question [OMISSIS], la question du délai applicable à la caution au stade de l'exécution serait superflue. En revanche, en cas de réponse négative à la première question, il y a lieu de déterminer si la caution, en dépit du fait qu'elle n'est pas le destinataire de la décision de liquidation de la dette ou la personne directement concernée, peut être considérée comme le destinataire de la décision

de mise en recouvrement (comme la personne contre laquelle l'exécution de la décision est dirigée) ou comme la personne concernée, et si, par conséquent, elle est soumise aux règles de l'État membre en matière d'exécution, y compris celles relatives aux délais. **[Or. 9]**

Si aucune de ces solutions n'était compatible avec les règles du droit de l'Union, il conviendrait de rechercher si l'exigence, découlant du principe de sécurité juridique, de respecter un délai de prescription raisonnable sur lequel le juge statuerait au cas par cas pourrait être retenue comme une solution alternative.

- 20 En conclusion, la juridiction de renvoi a des doutes quant à l'interprétation de certaines dispositions du droit de l'Union. Partant, elle considère qu'il y a lieu de saisir la Cour de justice à titre préjudiciel.

Il y a lieu de suspendre la procédure dans la présente affaire jusqu'à ce que la Cour de justice statue sur la question préjudicielle.

#### **Dispositif**

Sur le fondement de l'article 267 TFUE, [OMISSIS] [règles de procédure nationales], l'Augstākā tiesa (Senāts), (Latvija) (Cour suprême)

#### **décide**

de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

1. La caution visée à l'article 195 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire [tel que modifié par le règlement (CE) n° 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2000], peut-elle être qualifiée de débiteur au sens de l'article 221, paragraphe 3, [de ce même règlement], et partant est-elle soumise au délai fixé par cette dernière disposition ?

2. En cas de réponse négative à la première question, la caution peut-elle être considérée, en vertu de l'article 232, paragraphe 1, sous a), du règlement [précité], comme la personne contre laquelle l'exécution de la décision ou l'exécution de la créance est dirigée, ou comme la personne concernée par l'exécution, et partant est-elle soumise aux règles de l'État membre en matière d'exécution, y compris celles relatives aux délais ?

3. Si, en vertu des règles du droit de l'Union, la caution ne peut pas être qualifiée de débiteur au sens de l'article 221, paragraphe 3, du règlement, ni considérée comme la personne contre laquelle l'exécution de la décision est dirigée ou comme la personne concernée par l'exécution, peut-elle être soumise à l'exigence d'un délai de prescription raisonnable découlant du principe de sécurité juridique ?

[OMISSIS] [sursis à statuer]

[OMISSIS] [signatures]

[OMISSIS]

Riga, le 2 juin 2020

DOCUMENT DE TRAVAIL