

mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de ladite taxe, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel.

Il appartient au juge national d'apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et de l'application qui en est faite par l'administration compétente. Dans le cadre d'une telle appréciation, il convient d'écarter les dispositions nationales ou une interprétation de celles-ci qui feraient obstacle à un contrôle juridictionnel effectif, et notamment au contrôle de l'urgence et de la nécessité de la retenue du solde de taxe restituable, ainsi qu'à la possibilité pour l'assujetti de demander, sous le contrôle d'un juge, la substitution à la retenue d'une autre sûreté suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, ou qui empêcheraient que puisse être ordonnée une mainlevée, totale ou partielle, de la retenue. En outre, en cas de mainlevée de la retenue, un calcul des intérêts dus par le Trésor public, qui ne prendrait pas pour point de départ le jour auquel le solde de taxe en cause aurait normalement dû être restitué, serait contraire au principe de proportionnalité.

Parties

Dans les affaires jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Hof van Beroep te Antwerpen (Belgique) (C-286/94 et C-340/95), le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) et le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgique) (C-47/96) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant ces juridictions entre

Garage Molenheide BVBA (C-286/94),

Peter Schepens (C-340/95),

Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95),

Sanders BVBA (C-47/96)

et

Belgische Staat,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR

(cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann (rapporteur) et L. Sevón, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,

greffier: Mme D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Garage Molenheide BVBA, par Me V. Dauginet, avocat au barreau d'Anvers,*
- pour Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) et Sanders BVBA, par Mes L. Vandenberghe et R. Tournicourt, avocats au barreau de Bruxelles,*
- pour le gouvernement belge, par M. J. Devadder, conseiller général au ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent,*
- pour le gouvernement hellénique (C-340/95, C-401/95 et C-47/96), par M. F. Georgakopoulos, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, et Mme A. Rokophyllou, conseiller spécial au ministre adjoint des Affaires étrangères, en qualité d'agents,*
- pour le gouvernement italien (C-286/94, C-340/95 et C-401/95), par M. U. Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et Me M. Fiorilli, avvocato dello Stato,*
- pour le gouvernement suédois (C-401/95), par M. E. Brattgård, departementsråd au département du commerce extérieur du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,*
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. B. J. Drijber, membre du service juridique, en qualité d'agent,*

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Garage Molenheide BVBA, représentée par Me M. Vanden Broeck, avocat au barreau d'Anvers, de Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) et de Sanders BVBA, représentées par Me L. Vandenberghe, du gouvernement belge, représenté par Mes B. van de Walle de Ghelcke et G. de Wit, avocats au barreau de Bruxelles, du gouvernement hellénique, représenté par M. F. Georgakopoulos, du gouvernement italien, représenté par M. G. de Bellis, avvocato dello Stato, et de la Commission, représentée par M. B. J. Drijber, à l'audience du 30 janvier 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 mars 1997,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnances des 17 octobre 1994 (C-286/94), 25 octobre 1995 (C-340/95), 12 décembre 1995 (C-401/95) et 6 février 1996 (C-47/96), parvenues à la Cour, respectivement, les 21 octobre 1994, 30 octobre 1995, 21 décembre 1995 et 16 février 1996, le Hof van Beroep te Antwerpen, (C-286/94 et C-340/95), le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) et le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (C-47/96) ont posé, en application de l'article 177 du traité CE, des questions relatives à l'interprétation de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été posées dans le cadre de quatre litiges opposant à l'État belge, respectivement, Garage Molenheide BVBA (ci-après «Molenheide»), M. Schepens, Bureau Rik

Decan-Business Research & Development NV (BRD) (ci-après «Decan») et Sanders BVBA (ci-après «Sanders»).

La législation communautaire

3 L'article 18, paragraphes 2 et 4, de la sixième directive, relatif aux modalités du droit à déduction, dispose:

«2. La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.

...»

«4. Quand le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due pour une période de déclaration, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

Toutefois, les États membres ont la faculté de refuser le report ou le remboursement lorsque l'excédent est insignifiant.»

La législation belge

4 En droit belge, l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive a été mis en oeuvre, notamment, par l'article 47 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, qui prévoit que, lorsque le montant des déductions autorisées dépasse celui des taxes dues pour une période déterminée, l'excédent est reporté sur la période suivante.

5 L'article 76, paragraphe 1, premier alinéa, du même code, tel que modifié par la loi du 28 décembre 1992, ajoute que l'excédent existant à la fin de l'année civile est restitué aux conditions fixées par le Roi, sur demande de l'assujetti. En vertu du deuxième alinéa, le Roi peut prévoir la restitution de l'excédent même avant la fin de l'année civile aux conditions qu'il fixe. Enfin, aux termes du troisième alinéa,

«En ce qui concerne les conditions visées aux alinéas 1er et 2, le Roi peut prévoir, au profit de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, une retenue valant saisie-arrêt conservatoire au sens de l'article 1445 du code judiciaire.»

.6 Cette disposition a été mise en oeuvre par l'article 7 de l'arrêté royal du 29 décembre 1992, qui a inséré un article 81, paragraphe 3, dans l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après l'«arrêté royal n° 4»), ainsi libellé:

«Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1er ne constitue pas une créance certaine, liquide et exigible, en tout ou en partie, au profit de l'administration, ce qui est notamment le cas lorsqu'elle est contestée ou lorsqu'elle a donné lieu à une contrainte visée à l'article 85 du Code dont l'exécution est interrompue par l'opposition prévue à l'article 89 du Code, le crédit d'impôt est retenu à concurrence de la créance de l'administration. Cette retenue vaut saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé, soit au plan administratif, soit par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée. Pour la mise en oeuvre de cette retenue, la condition exigée par l'article 1413 du Code judiciaire est censée être remplie [quatrième alinéa].

Si, à l'égard du solde restituable qui résulte de la déclaration visée à l'article 53, alinéa 1er, 3°, du Code et pour lequel l'assujetti a ou non opté pour la restitution, il existe soit des présomptions sérieuses, soit des preuves que la déclaration précitée ou les déclarations relatives à des périodes antérieures contiennent des données inexactes et si ces présomptions ou preuves laissent entrevoir une dette d'impôts sans que la réalité de celle-ci puisse toutefois être établie avant le

moment dudit ordonnancement ou de l'opération équivalente à un paiement, l'ordonnancement de ce solde ou son report sur la période de déclaration suivante n'a pas lieu et le crédit d'impôt est retenu afin de permettre à l'administration de vérifier la véracité de ces données [cinquième alinéa].

...

Les présomptions sérieuses ou les preuves visées à l'alinéa précédent, qui démontrent ou tendent à démontrer la dette d'impôt, doivent être justifiées dans des procès-verbaux conformes à l'article 59, § 1er, du Code. Ces procès-verbaux sont portés à la connaissance de l'assujetti par lettre recommandée [sixième alinéa].

La retenue visée aux alinéas 4 et 5 vaut saisie-arrêt conservatoire jusqu'au moment où la preuve, contenue dans les procès-verbaux visés à l'alinéa précédent, est réfutée, ou jusqu'au moment où la véracité des transactions apparaît des données obtenues conformément aux procédures prévues par la réglementation établie par les Communautés européennes en matière d'échange de renseignements entre les États membres de la Communauté [septième alinéa].

...

L'assujetti peut uniquement faire opposition à la retenue visée aux alinéas 4 et 5 en faisant application de l'article 1420 du Code judiciaire. Néanmoins, le juge des saisies ne peut pas ordonner la mainlevée de la saisie aussi longtemps que la preuve administrée par les procès-verbaux visés à l'alinéa 6 n'est pas réfutée, aussi longtemps que les données issues de l'échange de renseignements entre les États membres de la Communauté ne sont pas obtenues ou pendant le temps d'une information du parquet ou d'une instruction du juge d'instruction. La retenue prend fin à la suite de la mainlevée par l'administration ou d'une décision judiciaire. En cas de mainlevée par l'administration, l'assujetti est averti par une lettre recommandée sur laquelle est mentionnée la date de la mainlevée [dixième alinéa].

Lorsque le crédit d'impôt cesse d'être retenu, la dette d'impôt qui constitue une créance certaine, liquide et exigible dans le chef de l'administration est, le cas échéant, apurée conformément à l'alinéa 2, sans qu'aucune formalité ne doive être accomplie [onzième alinéa].»

7 En vertu de l'article 1413 du code judiciaire, auquel renvoie l'article 81, paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4, il ne peut être procédé à une saisie conservatoire que dans les cas qui requièrent célérité.

8 Selon les juridictions de renvoi, la retenue prévue à l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4, qui vaut saisie-arrêt conservatoire au sens de l'article 1445 du code judiciaire, vise à bloquer à titre conservatoire le solde de TVA restituable, jusqu'à ce qu'un litige relatif à une somme éventuellement due par l'assujetti au titre de la TVA soit clos, soit au plan administratif, soit par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée, ou jusqu'à ce que la preuve ou la présomption sérieuse, à laquelle il est fait référence dans le procès-verbal, ait été réfutée ou jusqu'à ce que la véracité des opérations ressorte de données obtenues selon les procédures prévues par la réglementation édictée par les Communautés européennes en matière d'échange de renseignements entre États membres ou au cours d'une information du Parquet ou d'une instruction du juge d'instruction. Le mécanisme serait en substance le même dans l'autre cas de retenue, prévu au quatrième alinéa de cette disposition.

L'affaire C-286/94

9 Molenheide exploite un garage à Anvers (Belgique). Cette société a déposé, pour la période comprise entre le 1er janvier 1993 et le 31 décembre 1993, une déclaration de TVA par laquelle elle réclamait un droit à déduction portant sur la somme de 2 598 398 BFR.

10 Toutefois, lors d'un contrôle effectué dans ses installations, l'administration de la TVA a constaté des faits donnant lieu à des présomptions sérieuses selon lesquelles cette déclaration contenait des données inexactes et incomplètes.

11 Un procès-verbal a été dressé par le contrôleur en chef du bureau principal de la TVA de Wijnegem sur la base de ces constatations et a été notifié à Molenheide par pli recommandé du 15 juin 1993. Ce procès-verbal indiquait également que le receveur compétent procéderait à une retenue sur cette base.

12 Le 16 juin 1993, un avis de retenue a été notifié à Molenheide par lettre recommandée. Dans cet avis, l'administration fiscale faisait valoir qu'il existait des présomptions sérieuses, voire même des preuves, de ce que la déclaration précitée contenait des données inexactes, et que ces présomptions ou preuves laissaient entrevoir une dette d'impôt, dont le montant ne pouvait pas être précisément déterminé à ce moment.

13 La retenue, qui portait sur le montant susceptible d'être restitué, tel qu'il découlait de la déclaration de TVA déposée par Molenheide, était fondée sur l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4.

14 Le 23 juillet 1993, Molenheide a fait opposition à la décision de retenue devant le juge des saisies du *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* en invoquant l'invalidité de l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4.

15 Dans une ordonnance du 4 novembre 1993, le juge des saisies a déclaré l'opposition non fondée.

16 Le 24 décembre 1993, Molenheide a interjeté appel de cette ordonnance devant le *Hof van Beroep te Antwerpen*. Dans le cadre de ce recours, Molenheide a fait valoir que la retenue de crédits d'impôts, telle qu'elle est prévue par l'article 76, paragraphe 1, troisième alinéa, du code belge de la TVA et par l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4, était contraire aux articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive.

17 Doutant de l'interprétation à donner à ces dernières dispositions, le *Hof van Beroep te Antwerpen* a estimé qu'il convenait de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre est autorisé à ne pas rembourser des montants importants de TVA aux personnes résidant sur son territoire ou à ne pas les reporter sur une période de déclaration suivante, mais à les saisir à titre conservatoire, conformément à des dispositions de droit interne, au motif qu'il existe des présomptions sérieuses de fraude fiscale, sans établir de titre exécutoire à cet effet et sans avoir obtenu l'autorisation prévue par l'article 27 de la sixième directive TVA?»

L'affaire C-340/95

18 Dans cette affaire, il s'agit également d'une retenue effectuée au titre de l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4, sur la base de présomptions sérieuses de fraudes.

19 M. Schepens possède un garage. Il a déposé pour la période allant du 1er janvier 1993 au 31 mars 1993 une déclaration de TVA dans la laquelle il prétendait avoir droit au remboursement d'un montant de 3 311 438 BFR.

20 A la suite d'un contrôle effectué en mai 1993, un contrôleur en chef et un vérificateur de l'administration de la TVA ont, le 15 juin suivant, dressé un procès-verbal concluant à l'existence de présomptions sérieuses selon lesquelles les déclarations de TVA pour le premier trimestre 1993 contenaient des données inexactes et laissaient entrevoir une dette d'impôt. Le 16 juin 1993, le demandeur a été informé des conclusions des contrôles par pli recommandé. Il a également reçu une copie du procès-verbal et l'administration lui a fait savoir qu'elle avait l'intention de retenir les montants qui devaient lui être restitués. Le 18 juin 1993, l'avis de retenue lui a été adressé.

21 L'administration a procédé de la même façon pour la déclaration fiscale relative au deuxième trimestre 1993 et qui faisait apparaître un crédit de 2 419 078 BFR. Après avoir effectué un contrôle le 15 septembre 1993, elle a, le 20 septembre suivant, dressé un procès-verbal dont elle a informé l'intéressé par lettre recommandée du 22 septembre et qui a été suivi, le même jour, d'un avis de retenue.

22 Ces présomptions sérieuses portaient, notamment, sur un type de fraude dit «ventes de carrousel», consistant non plus à éluder la TVA, mais à créer des excédents de TVA fictifs, notamment dans le cas de livraisons intracommunautaires. Ainsi, selon l'administration belge, M. Schepens voulait récupérer divers montants de TVA en prétendant les avoir acquittés lors de l'achat de différents véhicules. Or, les constatations de l'administration fiscale établissaient que huit fournisseurs de l'assujetti n'avaient pas déposé de déclarations de TVA pour le premier trimestre 1993 ni versé de TVA. Par ailleurs, l'assujetti ne prouvait pas non plus qu'il leur avait versé la TVA, toutes les transactions ayant été faites en liquide ou par chèque. La plupart de ces véhicules avaient été livrés en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté et, à tout le moins, certains d'entre eux avaient été achetés plus d'une fois en Belgique. A chaque transaction, la TVA indiquée sur la facture d'achat belge n'avait pas été versée par les personnes ayant délivré les factures et M. Schepens n'avait pas pu établir, au moyen des preuves prévues à l'article 3 de l'arrêté royal n° 52, qu'il avait effectivement livré ces véhicules en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté. Pour les mois de février et de mars 1993, les opérations intracommunautaires effectuées atteignaient un montant de 11 625 000 BFR.

23 S'agissant des livraisons intracommunautaires, la TVA n'avait pas été portée en compte sur les facturations de sortie et, par le mécanisme de la TVA, le droit au remboursement de la TVA mentionnée sur les factures d'achat correspondantes était né. De plus, il existait des présomptions selon lesquelles ces véhicules n'avaient jamais quitté la Belgique.

24 M. Schepens a ensuite demandé la mainlevée des retenues ou saisies-arrêts conservatoires pratiquées.

25 Sa demande ayant été rejetée par le juge compétent en première instance, il a interjeté appel devant le Hof van Beroep te Antwerpen en faisant valoir, selon une argumentation juridique semblable à celle de Molenheide, que l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive ne donnait le choix qu'entre le report de l'excédent sur la période suivante et le remboursement. En conséquence, s'il voulait agir autrement, l'État belge aurait dû, conformément à l'article 27 de cette même directive, demander une autorisation au Conseil. Au surplus, M. Schepens invoquait le principe de proportionnalité.

26 Le Hof van Beroep te Antwerpen a donc posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre

d'affaires (directive TVA 77/388/CEE), ont-ils un effet direct dans les ordres juridiques internes des États membres, en l'espèce dans l'ordre juridique belge?

2) Dans l'affirmative, l'article 18, paragraphe 4, de cette directive s'oppose-t-il à ce qu'un État membre ne rembourse pas à un assujéti à la TVA le crédit de TVA relatif à une ou à plusieurs périodes déterminées au cours de laquelle ou desquelles ce crédit s'est constitué, et ne le reporte pas non plus sur la période de déclaration suivante, mais le retienne par l'intermédiaire de la notion juridique belge de la retenue valant saisie-arrêt conservatoire au sens de l'article 1445 du code judiciaire belge, tant qu'il n'y a pas de titre définitif à cet égard, et à concurrence du montant du supplément d'impôt relatif à ces périodes de déclaration ou à des périodes antérieures, lorsque ce supplément d'impôt est contesté par l'assujéti à la TVA?

3) L'article 18, paragraphe 4, de cette directive est-il applicable, à supposer que, comme le soutient l'État belge, la retenue soit une mesure de recouvrement?

Dans l'affirmative, l'article 27 de cette directive est-il alors applicable, au cas où la retenue ferait partie des 'critères' (modalités)?

Dans la négative, l'article 27 est-il alors applicable, à supposer que la retenue soit une mesure de recouvrement?

4) Si l'article 18, paragraphe 4, de cette directive est applicable à la retenue, cette notion juridique belge viole-t-elle alors le principe de proportionnalité tel qu'il est défini par la Cour de justice?»

L'affaire C-401/95

27 Dans cette affaire, la retenue a été effectuée non pas sur le fondement de l'article 81, paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4, mais sur celui du quatrième alinéa de cette disposition.

28 Par lettre recommandée du 26 septembre 1995, l'administration fiscale a informé Decan qu'elle pratiquait le même jour une retenue, ou saisie conservatoire, du crédit de TVA de 705 404 BFR résultant de sa déclaration de TVA relative à la période comprise entre le 1er et le 30 juin 1995. Cette retenue était effectuée en raison d'une créance de TVA invoquée par l'État belge et concernant une période de déclaration antérieure. Sans donner plus de précisions quant à cette créance, la juridiction de renvoi indique qu'elle a été reprise dans un procès-verbal du 26 mai 1994 et qu'elle a fait l'objet d'une contrainte signifiée le 10 octobre 1995 pour un montant de 784 305 BFR, plus 130 500 BFR d'amende et 232 064 BFR d'intérêts.

29 Devant le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, les parties ont échangé les mêmes arguments que ceux qui ont été soulevés dans les deux autres affaires évoquées ci-dessus, la juridiction saisie se bornant à se référer aux ordonnances de renvoi qui les concernent. Elle ajoute toutefois que, si, dans l'affaire Molenheide, il existait des présomptions sérieuses de fraudes fiscales, il en va différemment dans l'affaire Decan.

30 Le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel a donc posé les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'il autorise un État membre à ne pas restituer à l'assujetti à la TVA ni reporter sur une période suivante le crédit de TVA d'une période de déclaration déterminée, mais à retenir cet excédent au motif et aussi longtemps qu'il possède, à l'encontre de cet assujetti, une créance relative à un supplément d'impôt pour une période de déclaration antérieure, lorsque ce supplément est contesté par l'assujetti à la TVA et ne constitue donc pas encore de titre définitif, et que l'État membre n'a pas obtenu l'autorisation prévue par l'article 27 de la sixième directive TVA?

2) En cas de réponse affirmative à la première question: l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA, lu en combinaison avec le principe de proportionnalité, doit-il être interprété en ce sens qu'il est permis à l'État membre de décider que la nécessité ou l'urgence de la retenue ne sauraient en aucune manière être contestées, et que la retenue ne saurait en aucune façon être remplacée par la constitution d'une caution ou être infirmée aussi longtemps que le supplément de TVA contesté ne fait pas l'objet d'une décision judiciaire définitive?»

L'affaire C-47/96

31 Comme dans l'affaire Decan, la retenue a été effectuée en vertu de l'article 81, paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4.

32 Selon un procès-verbal du 30 janvier 1992, Sanders est redevable à l'État belge d'un montant de TVA de 370 791 BFR (majoré d'une amende de 741 582 BFR et des intérêts depuis le 21 janvier 1988) pour l'achat sans facture de 227 000 kg de farine à CERES NV, d'une part, et pour intervention dans la livraison de 403 710 kg de farine par cette dernière société à des tiers, d'autre part. Ces opérations ont été effectuées en 1987.

33 Sanders ayant contesté cette créance, laquelle n'est donc pas certaine, liquide et exigible au sens de l'article 81, paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n_ 4, le receveur du bureau de recettes de la TVA de Roeselare lui a, par lettre recommandée du 23 novembre 1994, notifié qu'il procédait à la retenue, valant saisie-arrêt conservatoire, de la dette précitée à concurrence du solde du compte courant concernant sa déclaration périodique de TVA au 31 octobre 1994, soit 236 215 BFR.

34 Le 5 janvier 1995, Sanders a assigné l'État belge en mainlevée de la saisie devant le juge des saisies près le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, en invoquant les mêmes arguments que ceux qui ont été invoqués dans les autres affaires, ainsi que le principe de proportionnalité, la retenue n'étant à ses yeux ni nécessaire ni la seule mesure possible.

35 Doutant de l'interprétation à donner aux dispositions communautaires invoquées, le juge des saisies a également décidé de poser les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'il autorise un État membre à ne pas restituer à l'assujetti ni reporter sur une période suivante le crédit de TVA d'une période de déclaration déterminée, mais, au contraire, à `retenir' ce crédit, ce qui vaut saisie conservatoire, sur la base d'un supplément d'impôt pour une période de déclaration antérieure, lorsque ce supplément d'impôt est contesté en justice et n'est donc pas fondé sur un titre définitif, et cela sans que l'État membre ait obtenu une autorisation au sens de l'article 27 de ladite directive TVA?

2) En cas de réponse affirmative à la première question:

Le principe de proportionnalité en droit communautaire et la disposition de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA permettent-ils à l'État membre de décider:

1) que l'assujetti ne peut attaquer la saisie (validée par le biais de la mesure de la `retenue') qu'en fournissant la preuve contraire des allégations avancées par l'État dans le procès-verbal, et pas en contestant la nécessité et l'urgence même de la retenue;

2) que la retenue ne peut pas être remplacée par une autre constitution de caution ni être levée aussi longtemps que la créance contestée de l'État ne fait pas l'objet d'une décision judiciaire définitive?»

Les questions préjudicielles

36 Dans ces quatre affaires, les juridictions de renvoi demandent, en substance, si l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive s'oppose à des mesures telles que celles en cause dans les litiges au principal et, dans la négative, quelles sont les incidences que peut avoir dans ce contexte le principe de proportionnalité.

37 S'agissant, tout d'abord, de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, les juridictions de renvoi demandent essentiellement si cette disposition s'oppose à des mesures nationales qui prévoient la retenue, à titre conservatoire, d'un crédit de TVA restituable, lorsqu'il existe soit des présomptions sérieuses de fraude fiscale, soit une créance de TVA au profit de l'administration fiscale, créance qui est contestée par l'assujetti.

38 Les requérants estiment que les retenues prévues à l'article 81, paragraphe 3, quatrième et cinquième alinéas, de l'arrêté royal n° 4 sont incompatibles avec l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, car, lorsque l'excédent de TVA n'est pas insignifiant, l'administration nationale pourrait seulement choisir entre le remboursement de l'excédent de TVA ou son report sur la période de déclaration suivante. La retenue du solde, qui ne fait pas partie de ce choix, constituerait en fait une négation pure et simple du droit de l'assujetti à la déduction de la TVA.

39 Les requérants soutiennent en outre que l'article 18, paragraphes 2 et 4, de la sixième directive se réfère aux périodes de déclaration et en déduisent que l'administration belge ne saurait retenir un solde de TVA afférent à une autre période que la période contestée, ce qui serait d'ailleurs conforme à une exigence de délai raisonnable.

40 En revanche, les gouvernements belge, hellénique, italien et suédois ainsi que la Commission soutiennent que les retenues prévues par la législation belge constituent des «mesures de recouvrement» et que, comme telles, elles ne sont pas régies par la sixième directive ni par la législation communautaire applicable en la matière, mais qu'elles relèvent de la compétence exclusive des États membres.

41 A cet égard, il convient de relever que des mesures telles que celles qui sont en cause dans les litiges au principal visent à permettre aux autorités fiscales compétentes de retenir, à titre conservatoire, des montants de TVA restituables, lorsqu'il existe des présomptions de fraude fiscale ou lorsque ces autorités se prévalent d'une créance de TVA qui ne résulte pas des déclarations de l'assujetti et que ce dernier conteste.

42 Or, il ressort de l'ensemble de la sixième directive qu'elle vise à établir une assiette uniforme destinée à garantir la neutralité du système et, comme l'indique son douzième considérant, à harmoniser le régime des déductions «dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception»; elle vise également à faire en sorte que «le calcul du prorata de déduction [s'effectue] de manière similaire dans tous les États membres».

43 Il en résulte que le titre XI de la sixième directive consacré aux déductions, et en particulier son article 18, s'inscrit dans le cadre d'un fonctionnement normal du système commun de TVA et ne vise pas en principe des mesures telles que celles qui sont décrites ci-dessus au point 41.

44 Il y a donc lieu de répondre que l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive ne s'oppose pas, en principe, à des mesures telles que celles en cause dans les litiges au principal.

45 S'agissant, ensuite, des incidences que peut avoir dans ce contexte le principe de proportionnalité, il convient de souligner que, si les États membres peuvent, en principe, adopter de telles mesures, celles-ci sont néanmoins susceptibles d'avoir un impact sur l'obligation pour les autorités nationales de procéder à un remboursement immédiat au titre de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive.

46 Aussi, conformément au principe de proportionnalité, les États membres doivent-ils avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause.

47 Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à la déduction de la TVA, lequel est un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière.

48 Il convient donc de répondre à cet égard que le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal, sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel.

49 Quant à l'application concrète de ce principe, c'est au juge de renvoi qu'il appartient d'apprécier la compatibilité des mesures nationales avec le droit communautaire, la Cour n'étant compétente que pour lui fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit communautaire qui peuvent lui permettre d'apprécier une telle compatibilité (voir, notamment, arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165).

50 Sous cet aspect, les requérants soulignent, en premier lieu, le caractère prétendument absolu et automatique de la retenue dès qu'il existe un litige entre l'administration et l'assujetti. Selon eux, en effet, la retenue prévue par l'article 81, paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 est, d'après son propre libellé, obligatoire dès qu'il existe une créance contestée, et ce sans la moindre exception, et le juge saisi n'a pas à rechercher si une telle retenue est nécessaire ou s'il y a urgence, ces conditions étant présumées remplies de manière irréfragable. Il en irait de même de la retenue prévue par le cinquième alinéa de la même disposition.

51 Il convient de constater que, dès lors qu'une procédure de saisie conservatoire se présente comme une procédure dérogatoire au droit commun des saisies conservatoires, en ce que la

nécessité et l'urgence seraient présumées de manière irréfragable, son caractère nécessaire pour assurer le recouvrement des sommes dues peut légitimement être mis en doute.

52 Il convient donc de constater que, par opposition à une présomption simple, une présomption irréfragable irait au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir un recouvrement efficace et porterait atteinte au principe de proportionnalité, en ce qu'elle ne permettrait pas à l'assujetti d'apporter la preuve contraire sous le contrôle juridictionnel du juge des saisies.

53 En deuxième lieu, les requérants attirent l'attention sur l'absence de voie de recours effective tant devant le juge des saisies qu'au cours de la procédure au fond. En effet, selon eux, sauf consentement de l'administration de la TVA, le juge des saisies n'est jamais, sauf en cas d'irrégularité formelle, en mesure de prononcer la mainlevée, totale ou partielle, de la retenue du solde restituable. Cette situation résulterait de la combinaison de diverses dispositions légales, pour l'essentiel dérogoires au droit commun des saisies conservatoires, lesquelles prévoiraient que le juge des saisies ne peut ordonner une telle mesure aussi longtemps que la preuve administrée par les procès-verbaux dressés par l'administration fiscale n'est pas réfutée ou que la véracité des transactions n'apparaît pas des données obtenues grâce aux procédures communautaires d'échanges de renseignements entre États membres. Le juge des saisies ne serait donc juge que de la régularité formelle de la procédure conservatoire, mais pas des conditions de fond de la saisie.

54 Pour les mêmes raisons, en cas d'appel ou de pourvoi de l'administration contre une décision favorable à l'assujetti, il serait impossible d'obtenir une mainlevée, ne serait-elle que partielle (par exemple, sur les amendes), puisque la décision n'est pas définitive au fond. En effet, la retenue vaudrait saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé, soit au plan administratif, soit par un jugement ou arrêt coulé en force de chose jugée.

55 A cet égard, il convient de relever que, afin de contrôler le caractère proportionné de l'atteinte portée au droit à déduction, l'existence d'un contrôle juridictionnel effectif est nécessaire tant dans le cadre des recours au fond que dans celui des recours devant le juge des saisies.

56 En conséquence, des dispositions légales ou réglementaires qui empêcheraient le juge des saisies de prononcer la mainlevée, totale ou partielle, de la retenue du solde de TVA restituable, alors qu'il dispose d'éléments de preuve lui permettant de conclure à première vue à l'inexactitude des constatations figurant aux procès-verbaux dressés par l'administration, devraient être considérées comme allant au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer un recouvrement efficace et porteraient une atteinte disproportionnée au droit à déduction.

57 De même, des dispositions légales ou réglementaires qui aboutiraient à l'impossibilité pour la juridiction saisie au fond de prononcer la mainlevée, totale ou partielle, de la retenue du solde de TVA restituable avant que la décision rendue au fond ne devienne définitive seraient disproportionnées.

58 En troisième lieu, les requérants relèvent que l'assujetti est dans l'impossibilité de demander à un juge de substituer à la retenue une autre mesure de sûreté, suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, telle que, par exemple une caution ou une garantie bancaire. Une telle possibilité ne serait reconnue qu'à l'administration fiscale et relèverait uniquement de son appréciation discrétionnaire.

59 Il convient d'observer qu'une telle impossibilité, si elle était établie, irait également au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir le recouvrement des sommes éventuellement dues, dans la mesure où la substitution serait susceptible d'atténuer l'atteinte portée au droit à déduction et où son octroi devrait pouvoir être soumis à l'appréciation d'un juge.

60 En quatrième lieu, les requérants ont relevé que la retenue n'est pas limitée au montant principal dû au titre de la TVA, mais comprend également les intérêts sur cette somme, les frais de procédure et des pénalités pouvant s'élever jusqu'à 200 % du montant principal. Cette mesure serait ainsi disproportionnée par rapport à son objectif, en particulier lorsque le litige porte sur une pure question de droit et non sur une fraude au sens strict.

61 A cet égard, il y a lieu de relever que l'exercice d'un contrôle juridictionnel effectif tel qu'évoqué ci-dessus, et notamment la possibilité tant pour le juge du fond que pour le juge des saisies d'accorder à l'assujetti, sur sa demande et à tous les stades de la procédure, une mainlevée totale ou partielle de la retenue, suffirait à effacer le caractère éventuellement disproportionné d'un tel calcul des montants retenus, en particulier en ce qui concerne les pénalités.

62 En cinquième lieu, les requérants soulignent que, en droit belge, dans l'hypothèse d'une mainlevée des soldes de TVA retenus, les intérêts ne sont dus par le Trésor public que si les sommes retenues n'ont pas été effectivement restituées au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle de la naissance des soldes restituables et à condition qu'il s'agisse d'un montant à rembourser d'au moins 10 000 BFR, que la dernière déclaration de TVA de l'année civile durant laquelle le crédit de TVA est né ait été signée à l'endroit du formulaire prévu à cet effet et que toutes les déclarations de TVA aient été introduites dans les délais.

63 A cet égard, il y a lieu d'observer qu'il n'est pas nécessaire, pour atteindre l'objectif poursuivi par une législation comme celle en cause dans les litiges au principal, à savoir assurer le recouvrement des sommes dues, que les intérêts soient calculés à partir d'une date autre que celle à laquelle le solde de TVA retenu devrait normalement être versé conformément à la sixième directive et donc que le principe de proportionnalité s'opposerait à l'application d'une telle législation. Il en va de même des autres conditions mentionnées ci-dessus, le retard dans le dépôt des déclarations pouvant notamment être sanctionné de manière indépendante des procédures de retenue et sans porter atteinte au droit à la restitution du solde de TVA.

64 Il convient donc de répondre qu'il appartient au juge national d'apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et de l'application qui en est faite par l'administration compétente. Dans le cadre d'une telle appréciation, il convient d'écarter les dispositions nationales ou une interprétation de celles-ci qui feraient obstacle à un contrôle juridictionnel effectif, et notamment au contrôle de l'urgence et de la nécessité de la retenue du solde de TVA restituable, ainsi qu'à la possibilité pour l'assujetti de demander, sous le contrôle d'un juge, la substitution à la retenue d'une autre sûreté suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, ou qui empêcheraient que puisse être ordonnée, à tous les stades de la procédure, une mainlevée, totale ou partielle, de la retenue. En outre, en cas de mainlevée de la retenue, un calcul des intérêts dus par le Trésor public, qui ne prendrait pas pour point de départ le jour auquel le solde de TVA en cause aurait normalement dû être restitué, serait contraire au principe de proportionnalité.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

65 Les frais exposés par les gouvernements belge, hellénique, italien et suédois, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR

(cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hof van Beroep te Antwerpen, le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel et le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, par ordonnances des 17 octobre 1994, 25 octobre 1995, 12 décembre 1995 et 6 février 1996, dit pour droit:

1) L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, ne s'oppose pas, en principe, à des mesures telles que celles en cause dans les litiges au principal.

2) Toutefois, le principe de proportionnalité est applicable à des mesures nationales qui, telles celles en cause dans les litiges au principal, sont adoptées par un État membre dans l'exercice de sa compétence en matière de TVA, dans la mesure où, si elles allaient au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif, elles porteraient atteinte aux principes du système commun de la TVA, et notamment au régime des déductions qui en constitue un élément essentiel.

Il appartient au juge national d'apprécier le caractère proportionné ou non des mesures en cause et de l'application qui en est faite par l'administration compétente. Dans le cadre d'une telle appréciation, il convient d'écarter les dispositions nationales ou une interprétation de celles-ci qui feraient obstacle à un contrôle juridictionnel effectif, et notamment au contrôle de l'urgence et de la nécessité de la retenue du solde de TVA restituable, ainsi qu'à la possibilité pour l'assujetti de demander, sous le contrôle d'un juge, la substitution à la retenue d'une autre sûreté suffisante pour protéger les intérêts du Trésor public mais moins contraignante pour l'assujetti, ou qui empêcheraient que puisse être ordonnée une mainlevée, totale ou partielle, de la retenue. En outre, en cas de mainlevée de la retenue, un calcul des intérêts dus par le Trésor public, qui ne prendrait pas pour point de départ le jour auquel le solde de TVA en cause aurait normalement dû être restitué, serait contraire au principe de proportionnalité.