CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. NIAL FENNELLY

présentées le 20 mars 1997 *

1. Dans les présentes affaires préjudicielles, dont la jonction a été ordonnée, la Cour est invitée à décider de la compatibilité avec le droit communautaire et, en particulier, avec la sixième directive TVA [1] d'une forme de saisie conservatoire pratiquée par une autorité fiscale nationale sur le remboursement de montants de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») qui avaient apparemment été payés en surplus par un assujetti pour certaines périodes de déclaration. Une telle saisie entre-t-elle dans le champ d'application de la sixième directive ou doit-elle être plutôt rangée parmi les mesures de perception de la taxe relevant de la compétence exclusive des États membres? La question de l'application éventuelle du principe de proportionnalité consacré par le droit communautaire joue un rôle essentiel dans tous ces renvois préjudiciels.

I — Contexte juridique

A — *Législation communautaire*

2. Les dispositions pertinentes de la sixième directive figurent essentiellement dans le titre XI de cette dernière, intitulé « Déductions » et comprenant les articles 17 à 20. En vertu de l'article 17, l'assujetti est autorisé à déduire de la TVA dont il redevable sur ses livraisons ou prestations taxées la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti. Les dispositions régissant l'« exercice du droit à déduction », que nous citerons dans la mesure où elles sont pertinentes, figurent à l'article 18. L'article 18, paragraphe 1, traite des exigences formelles en matière de preuve, telles que l'obligation de détenir une facture. L'article 18, paragraphe 2, est formulé dans les termes suivants:

« 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. »

Lorsqu'il n'est pas satisfait aux exigences de l'article 18, paragraphes 1 et 2, l'article 18, paragraphe 3, permet aux États membres de fixer « les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction ». Le paragraphe 4, qui joue un rôle central dans les

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 »).

présentes affaires est formulé dans les termes suivants:

« 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. »

3. Le titre XIII de la sixième directive concerne les « obligations des redevables ». L'article 22 traite des « obligations en régime intérieur » et inclut les obligations en matière d'enregistrement des opérations, de déclarations et de comptabilité. Le premier alinéa de l'article 22, paragraphe 4, impose aux assujettis de « déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres », délai qui « ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale ». Le second alinéa de l'article 22, paragraphe 4, est formulé dans les termes suivants:

« Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées. »

En vertu de l'article 22, paragraphe 5, un assujetti doit, en principe, « payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration périodique », à moins que l'État membre n'ait fixé une autre échéance pour le paiement. L'article 22, paragraphe 6, donne aux États membres la faculté de demander aux assujettis de « déposer une déclaration reprenant toutes les données visées au paragraphe 4 et concernant l'ensemble des opérations effectuées l'année précédente [déclaration qui] doit comporter également tous les éléments nécessaires aux régularisations éventuelles ». L'article 22, paragraphe 8, qui a une importance particulière en ce qui concerne les mesures nationales de perception de la taxe, est formulé dans les termes suivants:

« Sans préjudice des dispositions à arrêter en vertu de l'article 17 paragraphe 4, *les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.* » (souligné par nous)

4. L'article 27, unique article du titre XV, intitulé « Mesures de simplification »,

prévoit une procédure par laquelle les États membres peuvent demander à déroger aux dispositions de la sixième directive. L'article 27, paragraphe 1, est formulé dans les termes suivants:

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale. »

B — *Législation belge*

5. L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive a été mis en œuvre en droit belge essentiellement par l'article 47 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « code »), qui dispose que, quand le montant des déductions autorisées dépasse celui des taxes dues pour une période déterminée, l'excédent est reporté sur la période suivante. L'article 76, paragraphe 1, premier alinéa, du code, tel que modifié par la loi du 28 décembre 1992 [2], prévoit 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. Le troisième alinéa joue un rôle central dans les litiges qui sont à l'origine des présents renvois préjudiciels et est formulé dans les termes suivants:

« En ce qui concerne les conditions visées aux alinéas 1[er] et 2, le Roi peut prévoir, au profit de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines [3], une retenue valant saisie-arrêt conservatoire au sens de l'article 1445 du code judiciaire. »

6. La nouvelle forme de saisie a été introduite par l'article 7 de l'arrêté royal du 29 décembre 1992 [4], qui a notamment inséré un nouvel article 8[1], paragraphe 3, dans ce qui est connu en Belgique comme l'arrêté royal n° 4, du 20 décembre 1969, relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée [5] (ci-après l'« arrêté royal n° 4 »). Aux fins des présents renvois préjudiciels, les deux modifications les plus importantes concernent les quatrième et cinquième alinéas de l'article 8[1], paragraphe 3.

7. Cependant, il est important de noter que, en vertu du premier alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4, lorsqu'un assujetti demande la restitution d'un excédent apparaissant en sa faveur dans sa

2 — *Moniteur belge* du 31 décembre 1992.

3 — Ci-après l'« administration de la TVA ».

4 — *Moniteur belge (quatrième édition)* du 30 décembre 1992. Le texte français a été ultérieurement modifié et c'est la version contenue dans l'article 6 de l'arrêté royal du 14 avril 1993 (*Moniteur belge* du 30 avril 1993) qui vaut actuellement. La version modifiée de l'arrêté royal n° 4 est entrée en vigueur le 1[er] janvier 1993, conformément à l'article 13 de l'arrêté royal du 29 décembre 1992.

5 — *Moniteur belge* du 31 décembre 1969.

déclaration, cette restitution est censée être demandée sous réserve du paiement de toute dette d'impôt non acquittée. L'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, est formulé dans les termes suivants:

« Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1[er] 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 œuvre de cette retenue, la condition exigée par l'article 1413 du Code judiciaire est censée être remplie [6] ».

L'article 8[1], paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 est formulé dans les termes suivants:

« Si, à l'égard du solde restituable qui résulte de la déclaration visée à l'article 53, alinéa 1[er], 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'impôt 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. »

La retenue opérée au titre du quatrième ou du cinquième alinéa a pour effet la saisie-arrêt conservatoire du crédit de TVA qui, sinon, serait reporté à la période suivante ou remboursé à l'assujetti conformément à l'article 8[1], paragraphe 2.

8. En vertu du sixième alinéa, les présomptions sérieuses ou les preuves visées au cinquième alinéa doivent être justifiées dans des « procès-verbaux » [7] conformes à l'article 59, paragraphe 1, du code [8]. Le septième alinéa dispose que la retenue visée aux quatrième et cinquième alinéas vaut saisie-arrêt conservatoire jusqu'au moment où la preuve, contenue dans les procès-verbaux visés au sixième alinéa, est réfutée ou jusqu'au moment où la véracité des transactions résulte des données obtenues d'autres États membres grâce aux mécanismes de coopération institués par le droit communautaire. Les huitième et neuvième alinéas concernent la notification et l'entrée en vigueur de la retenue. L'assujetti concerné

6 — L'article 1413 du code judiciaire paraît concerner l'obligation de prouver l'urgence des mesures provisoires sollicitées.

7 — Note sans objet dans la version française des présentes conclusions.

8 — En vertu de l'article 59 du code, les procès-verbaux font foi jusqu'à preuve contraire.

peut faire opposition à la retenue devant le juge des saisies (juge connaissant des procédures de saisie [9]), conformément à l'article 1420 du code judiciaire. Néanmoins, en vertu du dixième alinéa, le juge des saisies ne peut ordonner la mainlevée de la saisie si la preuve administrée par les procès-verbaux n'a pas été réfutée ou si les informations demandées aux autres États membres n'ont pas été obtenues ou pendant une information menée par le parquet ou une instruction menée par le juge d'instruction. En vertu du onzième alinéa, lorsque la retenue du crédit d'impôt est levée, la dette d'impôt qui constitue une dette certaine, liquide et exigible à l'égard de l'administration est apurée conformément au deuxième alinéa, sans qu'aucune formalité ne doive être accomplie.

II — Contexte factuel et procédure

A — *Faits*

9. Les contextes factuels des divers renvois préjudiciels sont différents. Par souci de clarté, nous ferons ci-après une brève description de chacune de ces affaires.

i) Affaire C-286/94, Garage Molenheide

10. La société demanderesse exploite un garage à Anvers. Elle a déposé, pour la période allant du 1er janvier au 31 mars 1993, une déclaration de TVA par laquelle elle revendiquait un droit à déduction portant sur une somme de 2 598 398 BFR. Cependant, un contrôle effectué dans les installations de la demanderesse a conduit l'administration locale de la TVA à formuler des doutes sérieux quant à la véracité de cette déclaration. La demanderesse a été informée par un procès-verbal qui lui a été adressé par pli recommandé le 15 juin 1993 que, en raison des doutes qui s'étaient fait jour, le receveur procéderait à la retenue de la TVA apparemment susceptible d'être restituée sur la base de sa déclaration. Le 16 juin 1993, le receveur compétent a notifié à la demanderesse un avis de retenue mentionnant les motifs graves qu'il avait de douter de l'exactitude d'une ou de plusieurs de ses déclarations. Essentiellement, l'administration de la TVA soupçonne la demanderesse d'avoir procédé à des ventes fictives (système du « carrousel »), qui ont généré artificiellement un crédit apparent pour le premier trimestre de 1993. La retenue portant sur la somme revendiquée par la demanderesse en tant que crédit est présentée comme ayant un caractère préventif. En fait, elle gèle la somme jusqu'à ce que l'autorité administrative ou judiciaire ait décidé de la réalité du crédit présumé. La base juridique de la retenue était la version modifiée de l'article 8[1], paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4.

11. Le 23 juillet 1993, la demanderesse a introduit, sans succès, devant le Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen un recours dirigé contre la retenue, visant à obtenir la mainlevée de la saisie. Elle a ensuite interjeté appel devant la treizième chambre civile de la Hof van beroep te Antwerpen (ci-après la « juridiction nationale »). Elle a soutenu que la retenue prévue à l'article 76, paragraphe 1,

9 — Note sans objet dans la version française des présentes conclusions.

troisième alinéa, du code et dans l'arrêté royal n° 4 était contraire aux articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive. Après avoir entendu les arguments en sens contraire développés par l'avocat de l'État belge, la juridiction nationale a décidé de déférer 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? »

ii) Affaire C-340/95, Schepens

12. Le demandeur possède un garage. Il a déposé, pour la période allant du 1er janvier au 31 mars 1993, une déclaration de TVA par laquelle il revendiquait le remboursement d'un crédit prétendu d'un montant de 3 311 438 BFR. A la suite du contrôle de la comptabilité du demandeur effectué en mai 1993 par un inspecteur en chef et un vérificateur de l'administration de la TVA, cette dernière a estimé qu'il existait des motifs sérieux de douter de la véracité de la déclaration du demandeur et des preuves établissant que cette déclaration contenait des données inexactes et/ou incomplètes. En conséquence, le 15 juin 1993, a été dressé un procès-verbal contenant les constatations faites lors des contrôles. Le 16 juin 1993, le demandeur a été informé des conclusions des contrôles, par lettre recommandée. Il a aussi reçu une copie du procès-verbal et l'administration lui a fait savoir que, en vertu de l'article 8[1], paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4, elle avait l'intention de procéder à la retenue des montants devant éventuellement lui être restitués. L'avis de retenue concerné a été établi et adressé au demandeur le 18 juin 1993. L'administration a suivi une procédure analogue en ce qui concerne la déclaration de TVA soumise par le demandeur pour le deuxième trimestre de 1993, qui, à première vue, faisait apparaître un crédit de TVA de 2 419 078 BFR. Après un contrôle effectué le 15 septembre 1993, l'administration a dressé le 20 septembre 1993 un procès-verbal qui indiquait à nouveau qu'il y avait des raisons sérieuses de soupçonner que la déclaration était fondée sur des données inexactes. Le demandeur a été informé de ce second procès-verbal par une lettre recommandée du 22 septembre 1993 et un avis de retenue fondé sur l'article 8[1], paragraphe 3, cinquième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 lui a été adressé le même jour [10].

13. L'administration de la TVA soupçonne essentiellement le demandeur d'avoir participé à des ventes frauduleuses (système du

10 — Un autre procès-verbal, concernant la déclaration soumise par le demandeur pour le deuxième trimestre et contenant des constatations complémentaires, a été dressé le 26 octobre 1993.

« carrousel »). Dans son cas, l'opération consistait prétendument dans l'achat de diverses voitures (coûteuses) sur la base de factures faisant apparaître des montants élevés de TVA, payables par le demandeur en tant qu'élément du prix d'achat — montants dont aucun document détenu par l'administration n'indique qu'ils ont été acquittés par aucun des fournisseurs du demandeur —, et dans la vente des mêmes voitures à des acquéreurs établis dans d'autres États membres sur la base de factures indiquant qu'aucune TVA n'avait été payée. Il en résultait que les déclarations de TVA soumises par le demandeur faisaient apparaître de substantiels crédits de taxe en sa faveur, bien qu'il soit incapable de prouver, par exemple, qu'aucune des voitures vendues à des acquéreurs non belges ait, en fait, jamais quitté la Belgique.

14. Le demandeur a introduit un recours devant le juge des saisies près le Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, qui, par une décision du 8 mars 1994, a refusé la mainlevée de la saisie. Le demandeur a ensuite interjeté appel devant la troisième chambre civile de la Hof van beroep te Antwerpen (ci-après la « juridiction nationale »), qui, à la lumière du conflit existant entre le demandeur et l'avocat de l'État belge quant à la compatibilité de la législation belge avec les articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive, a déféré les questions suivantes à la Cour:

« 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 assujetti 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'assujetti 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? »

iii) Affaire C-401/95, BRD Decan

15. Contrairement aux affaires Garage Molenheide et Schepens, cette affaire concerne une retenue opérée sur la base de l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4. L'ordonnance de renvoi indique que, par une lettre recommandée du 26 septembre 1995, l'administration de la TVA a informé la société BRD Decan (ci-après la « demanderesse ») que, conformément à l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, elle se disposait à retenir le crédit de TVA présumé de 705 404 BFR qui lui était dû sur la base de la déclaration de TVA qu'elle avait soumise pour la période allant du 1er au 30 juin 1995. La demanderesse a introduit un recours devant le Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (ci-après la « juridiction nationale ») pour obtenir la mainlevée de la saisie. D'après la juridiction nationale, la saisie visait une créance contestée par la demanderesse et reprise dans un procès-verbal du 26 mai 1994, en raison de laquelle l'administration a signifié une contrainte le 10 octobre 1995 pour un montant de 784 305 BFR, plus 130 500 BFR d'amende et 232 064 BFR d'intérêts (calculés jusqu'au 20 octobre 1995).

16. Il ressort des observations écrites de la demanderesse et de l'État belge que le montant de TVA dont la demanderesse est présumée redevable pour le passé concerne la période allant du 1er septembre 1990 au 30 août 1992. L'État belge soutient que la demanderesse a utilisé un prorata général trop élevé pour calculer les déductions sollicitées. Un avis de régularisation indiquant que la demanderesse était, en fait, redevable d'une somme de 784 306 BFR (majorée d'une amende et des intérêts) a été établi le 30 août 1993 par l'administration de la TVA. Cependant, la demanderesse a formellement contesté cet avis le 16 septembre 1993. En conséquence, l'administration a dressé le 26 mai 1994 le procès-verbal auquel se réfère la juridiction nationale. Un avis de retenue portant sur une somme de 705 404 BFR a été finalement établi le 26 septembre 1995 (et apparemment notifié le même jour), conformément à l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 [11].

17. Le 13 octobre 1995, la demanderesse a introduit un recours devant la juridiction nationale, qui, à la lumière des arguments de

11 — Les observations écrites de l'État belge font aussi référence à une autre (première) retenue opérée le 15 juin 1994 au titre de l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, et notifiée à la demanderesse par une lettre recommandée du 16 juin 1994, et qui concernait un montant de 118 984 BFR apparaissant à son crédit dans un compte spécial correspondant à la période allant du 31 janvier au 30 avril 1992.

droit communautaire développés, a décidé de déférer les questions suivantes à la Cour:

« 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? »

iv) Affaire C-47/96, Sanders

18. Bien qu'une fraude ait été initialement présumée, cette affaire concerne aussi une retenue opérée en vertu de l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 [12]. D'après l'ordonnance de renvoi, l'inspection spéciale des impôts a dressé le 30 janvier 1992 un procès-verbal où elle affirmait que la société demanderesse était 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). Ce procès-verbal concerne, en premier lieu, l'achat sans factures de 227 000 kg de farine à une autre société et, en deuxième lieu, l'intervention dans la livraison de 403 710 kg de farine par cette société à des tiers. Ces opérations sont présumées avoir eu lieu en 1987. Par une lettre recommandée du 23 novembre 1994, le receveur compétent a notifié à la demanderesse qu'il procédait à la retenue d'un solde créditeur de 236 215 BFR apparu le 31 octobre 1994 au bénéfice de celle-ci. Il ressort des observations écrites de la demanderesse et de l'État belge — auxquelles des copies de la lettre et de l'avis de retenue sont annexées — que l'administration a opéré cette retenue au titre de l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4 [13]. Le 5 janvier 1995, la demanderesse a introduit un recours visant, notamment, à obtenir la mainlevée de la saisie. Ce recours était adressé au juge des

12 — La demanderesse indique qu'une procédure pénale avait initialement été engagée contre les gérants de Sanders. Cependant, le parquet a décidé ultérieurement de requérir le non-lieu, qu'il a obtenu du tribunal le 10 décembre 1991. Ce n'est qu'à ce moment qu'une procédure de retenue a été engagée.

13 — La demanderesse indique, dans ses observations écrites, que, le 7 mars 1996, l'administration de la TVA a aussi retenu (apparemment sur la base de l'article 8[1], paragraphe 3, quatrième alinéa, de l'arrêté royal n° 4), en considération de la même dette présumée que celle faisant l'objet du litige au principal, un montant de 121 106 BFR, qui correspondait au solde créditeur apparu à son bénéfice en décembre 1995.

saisies du Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (ci-après la « juridiction nationale »), qui, eu égard aux arguments divergents des parties concernant le droit communautaire et notant le renvoi pendant dans l'affaire Garage Molenheide, a décidé de déférer les questions suivantes à la Cour:

« 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? »

B — *Procédure devant la Cour*

19. Puisque la procédure écrite dans l'affaire Garage Molenheide était déjà parvenue à un stade avancé lorsque la demande préjudicielle a été formée dans l'affaire Schepens et que les questions de droit communautaire soulevées dans ces deux affaires étaient très semblables, la procédure a été suspendue dans cette dernière affaire en attendant que la Cour ait statué dans la première. Cependant, au cours de la procédure orale dans l'affaire Garage Molenheide (ci-après la « première audience »), l'avocat de la demanderesse a affirmé que la pratique de l'administration belge de la TVA et la circonstance que les juges des saisies estimaient ne pas avoir le pouvoir de décider de la mainlevée des retenues concernées, combinées avec l'arrivée imminente de deux autres renvois préjudiciels, concernant un autre type de retenue opéré par l'administration belge de la TVA, faisaient naître des doutes quant à la proportionnalité de l'ensemble du système de retenues prévu par la nouvelle version de l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté

royal n° 4. La demanderesse a indiqué qu'elle ne voyait aucune objection au retard qu'entraînerait la jonction des divers renvois préjudiciels. En conséquence, par des ordonnances du 22 mars 1996, la Cour a ordonné la réouverture de la procédure orale dans l'affaire Garage Molenheide, tandis que le président de la Cour a ordonné, premièrement, la jonction des trois autres renvois aux fins des procédures écrite et orale et de l'arrêt et, deuxièmement, la jonction de l'affaire Garage Molenheide aux trois autres aux fins de la procédure orale et de l'arrêt [14]. Par commodité, lorsque le contexte l'exige, les diverses juridictions nationales et les divers demandeurs dans les quatre affaires préjudicielles concernées seront désignés collectivement comme les « juridictions nationales » et les « demandeurs ».

III — Synthèse des questions déférées

20. Les questions déférées dans les quatre affaires se recoupent largement, ce qui n'est pas surprenant. Selon nous, les questions essentielles soulevées ici en matière de droit communautaire sont au nombre de trois. Elles concernent l'effet direct des articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive; la validité et la portée de la retenue préventive opérée dans les circonstances prévues par l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4 et sa compatibilité avec le droit à déduction conféré aux assujettis par l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive; l'étendue d'une telle retenue et, en particulier, le point de savoir si les bases apparemment limitées sur lesquelles elle peut être suspendue provisoirement sont compatibles avec le principe de proportionnalité consacré par le droit communautaire.

14 — Ces ordonnances ont été rendues sur la base respectivement des articles 61 et 43 du règlement de procédure.

IV — Observations

21. Des observations écrites et orales ont été présentées au nom de tous les demandeurs, à l'exception de M. Schepens. Des observations écrites ont été présentées par les royaumes de Belgique [15] et de Suède, par les Républiques hellénique et italienne et par la Commission, qui, à l'exception du royaume de Suède, ont tous également présenté des observations orales [16]. Par commodité, ces observations peuvent, pour l'essentiel, être résumées comme suit.

A — *Demandeurs*

22. Les demandeurs soutiennent que les dispositions de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles pour produire

15 — En fait, l'« État belge » est formellement le défendeur dans chacune des présentes affaires préjudicielles. Cependant, par commodité, nous parlerons simplement ci-après de la « Belgique ».

16 — La République hellénique et le royaume de Suède ont présenté des observations écrites dans les affaires Schepens, BRD Decan et Sanders, tandis que la République italienne, qui avait initialement présenté des observations écrites concernant l'affaire Garage Molenheide, a aussi présenté des observations écrites concernant les affaires Schepens et BRD Decan.

un effet direct dans les ordres juridiques nationaux des États membres. En outre, ils affirment, essentiellement, que la retenue prévue par la législation belge est incompatible avec le droit conféré par l'article 18, paragraphe 4. Une fois que le droit à déduction a pris naissance conformément aux dispositions des articles 17 et 18, paragraphes 1 à 3, les administrations nationales de la TVA ne peuvent le soumettre à d'autres conditions, mais doivent soit procéder au remboursement, soit reporter l'excédent sur la période suivante.

23. BRD Decan et Sanders affirment aussi que, en vertu de l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive, le solde de TVA déductible doit être calculé par référence à une période de déclaration spécifique. L'administration ne peut donc soutenir qu'aucun remboursement n'est dû parce que, pour une période tout à fait distincte, l'assujetti a prétendument une dette envers elle. Elles indiquent que l'administration n'est pas tenue d'admettre le montant de l'excédent unilatéralement déterminé par l'assujetti dans sa déclaration, mais que, au contraire, elle peut vérifier si cette déclaration est correcte [17]. De plus, tous les demandeurs estiment que, bien que le premier alinéa de l'article 18, paragraphe 4, permette aux États membres de fixer les modalités du remboursement, ils ne peuvent soumettre le droit au remboursement à des conditions de fond supplémentaires. Ils affirment que le texte anglais, qui utilise le mot « conditions », s'écarte des autres versions linguistiques où sont utilisés des termes équivalant en anglais à la notion de « details » ou d'« arrangements » [18]. Étant donné qu'il est nécessaire d'adopter une interprétation de cette disposition qui soit harmonieuse et conforme au droit communautaire, ils indiquent que, en dépit de l'éventuelle ambiguïté du texte anglais, les États membres ne sont pas habilités à définir des conditions de fond régissant le remboursement, ces dernières étant définies de manière exhaustive aux articles 17 et 18, paragraphes 1 à 3. En conséquence, les demandeurs estiment que le système de retenues mis en œuvre en Belgique implique une condition supplémentaire inadmissible. De plus, les demandeurs affirment que, même si le système belge de retenues relève des compétences dévolues aux États membres en ce qui concerne l'administration du système de la TVA, il doit, néanmoins, être conforme au principe de proportionnalité consacré par le droit communautaire [19]. Ils soutiennent que le système constitue une restriction disproportionnée apportée au droit à déduction garanti par la sixième directive. Premièrement, il en est ainsi parce que les autorités peuvent retenir, presque automatiquement, le solde apparaissant au bénéfice de l'assujetti sans avoir à prouver la nécessité de cette retenue et sans être obligées d'accepter de l'assujetti des garanties ou des engagements de substitution, dans des circonstances où aucune indemnité n'est versée si la retenue se révèle finalement injustifiée et parce que, dans cette éventualité, les intérêts ne sont payés qu'avec effet à dater du 1er avril

17 — L'arrêt rendu par la High Court dans l'affaire Regina/Customs and Excise Commissioners, ex parte Strangewood Ltd, [1987] STC 502, a été cité à l'appui de la thèse selon laquelle les autorités compétentes en matière de TVA doivent procéder à cette vérification dans un délai raisonnable.

18 — Les demandeurs se réfèrent aux versions néerlandaise (« regeling »), allemande (« Einzelheiten »), française (« modalités »), italienne (« modalità ») et espagnole (« modalidades »). La version anglaise utilise ce même terme « conditions » à la fois aux paragraphes 3 et 4 de l'article 18, alors que plusieurs des autres versions linguistiques usent de termes différents pour chacune de ces dispositions.

19 — Les demandeurs font référence, notamment, aux arrêts (concernant la TVA) du 2 août 1993, Commission/France (C-276/91, Rec. p. I-4413), et du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105).

de l'année suivant celle où la retenue a été opérée. Deuxièmement, l'assujetti ne dispose d'aucune possibilité effective de recours contre la retenue, parce que le juge des saisies n'a pas compétence pour apprécier vraiment sa nécessité ou son fondement. Lors de la seconde procédure orale (ci-après la « seconde audience »), les demandeurs ont soutenu que, même si, contrairement à la position adoptée par la majorité, sinon par la totalité, de la jurisprudence belge pertinente, et fondée sur la formulation apparemment dépourvue d'ambiguïté de l'arrêté royal n° 4, le juge des saisies pouvait, comme l'affirme la Belgique, suspendre la saisie jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur le fond, l'incertitude que comporterait une telle voie de recours impliquerait une violation du principe de la sécurité juridique.

B — *Belgique et autres États membres*

24. La Belgique, appuyée par la République hellénique, la République italienne et le royaume de Suède, estime que, bien que l'article 18, paragraphe 4, traite des remboursements de TVA, une retenue de crédits de taxe relève simplement de la perception de la taxe et est étrangère au champ d'application de la sixième directive. Elle indique que l'article 76, paragraphe 1, du code traite séparément des notions juridiques différentes que constituent la *restitution* et la *retenue de crédits de taxe*. Alors que la restitution est réglée par l'article 76, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas et doit satisfaire à certaines conditions de fond et de forme, la retenue de crédits de taxe est régie par l'article 76, paragraphe 1, troisième alinéa, du code et par l'arrêté royal n° 4 et correspond à une notion juridique autonome. Selon la Belgique, la sixième directive poursuit deux objectifs essentiels: (i) l'harmonisation de la taxe; (ii) l'interpénétration des économies visant à hâter la réalisation du marché commun en ce qui concerne la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux. Cette harmonisation est réalisée grâce à une délimitation uniforme du champ d'application de la TVA dans l'ensemble de la Communauté. Chaque État membre peut organiser son propre système de perception, pourvu qu'il veille à ce que ces objectifs soient atteints.

25. Les États membres règlent librement la perception de la TVA, notamment en prévoyant des mesures destinées à combattre l'évasion fiscale et la fraude. La Belgique invoque l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive (cité au point 3 ci-dessus), qui permet aux États membres d'adopter les mesures nécessaires pour assurer la « perception » de la taxe. Cette interprétation est conforme au principe de subsidiarité énoncé à l'article 3 B du traité. A titre subsidiaire, si la sixième directive devait être interprétée comme couvrant des questions concernant la perception, la Belgique estime que la retenue en cause ici entre dans le champ d'application de l'article 18, paragraphe 4, qui confère un large pouvoir d'appréciation aux États membres en ce qui concerne la détermination des conditions régissant les restitutions [20].

20 — Dans l'affaire Garage Molenheide, la Belgique a soutenu que c'était ce pouvoir d'appréciation qui empêchait l'article 18, paragraphe 4, d'avoir un effet direct. Dans ses observations concernant les trois renvois ultérieurs, elle n'a pas maintenu cette affirmation (du moins expressément).

26. La procédure de retenue ne fonctionne pas de manière à rendre pratiquement impossible aux assujettis l'exercice des droits conférés par l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, mais elle se borne plutôt à différer le remboursement de la TVA payée en surplus jusqu'à ce que la véracité de la déclaration dont résulte le paiement indu présumé puisse être vérifiée. Elle n'est pas contraire à l'article 18, paragraphe 4, parce qu'elle a simplement pour effet le gel provisoire d'une somme qui est déjà reconnue comme étant un « avoir » de l'assujetti et qui demeure susceptible de restitution, à moins que la déclaration de l'assujetti se révèle finalement fausse ou inexacte. En conséquence, la Belgique estime que l'article 27 de la sixième directive est dénué de pertinence puisque le recouvrement de la TVA n'entre pas dans le champ d'application de la sixième directive.

27. La Belgique a formulé les remarques qui précèdent et ses explications concernant l'article 8[1], paragraphe 3, dans ses observations écrites relatives aux renvois ultérieurs. Comme elle ne permet pas les saisies provisoires, la procédure traditionnelle de la saisie ne confère pas une protection suffisante à l'administration dans des circonstances où des crédits de taxe présumés doivent soit être restitués soit reportés pendant une période de trois mois courant à dater du dépôt de la déclaration de TVA concernée, même lorsqu'il y avait une dette contestée à l'égard de l'administration de la TVA pour une période antérieure. Sans impliquer une véritable contestation de la véracité du crédit de taxe présumé, la nouvelle retenue « préventive » rend ce crédit provisoirement indisponible. Elle a donc manifestement pour objet de garantir que la TVA éventuellement due par l'assujetti soit effectivement acquittée. Lors de la seconde audience, la Belgique, soutenue par les Républiques italienne et hellénique, a soutenu que, pour pouvoir assurer adéquatement le recouvrement de la TVA, les autorités fiscales doivent être habilitées à concevoir leur relation avec l'assujetti comme constituant une forme de compte courant, puisque, si l'on considérait chaque période séparément, on ignorerait le fait qu'un crédit actuel (même non contesté) pourrait n'être apparu qu'en raison de déclarations antérieures fausses ou inexactes.

28. La Belgique admet que les mesures de recouvrement de la taxe ne doivent pas, dans les faits, mettre en péril les droits conférés par la sixième directive, mais, avec l'appui des Républiques italienne et hellénique et du royaume de Suède, elle affirme que les mesures belges contestées sont conformes au principe de proportionnalité. En réponse aux questions qui lui ont été posées lors de la première audience, la Belgique a soutenu que, quelle qu'ait pu être la pratique dominante, les juges des saisies pouvaient, en vertu de l'arrêté royal n° 4, lever, à titre provisoire, même des retenues fondées sur l'article 8[1], paragraphe 3, cinquième alinéa, s'ils n'étaient pas convaincus par les allégations faisant état d'une fraude ou d'une irrégularité substantielle. Ultérieurement, la Belgique a développé ces observations initiales. Elle affirme que, en vertu du quatrième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, le juge des saisies non seulement est tenu de vérifier si toutes les règles de procédure destinées à protéger les assujettis ont été observées [21], mais aussi peut apprécier si les allégations sur lesquelles est fondée la retenue sont à

21 — Par exemple, ce n'est pas le service local de la TVA dont relève l'assujetti qui mène l'enquête et décide finalement de procéder à la retenue, mais bien des fonctionnaires spécialisés de l'administration de la TVA étrangers à ce service local.

première vue fiables. Il a, comme la Belgique l'a dit, le droit de procéder à un contrôle « marginal » de la retenue. En ce qui concerne les retenues fondées sur des présomptions sérieuses de fraude visées par le cinquième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, la Belgique a admis que le pouvoir dont disposait le juge des saisies pour lever une telle retenue était considérablement plus limité; en fait, la mainlevée de la retenue ne peut être ordonnée que si le juge des saisies, après avoir pris connaissance de toutes les informations pertinentes concernant le cas en cause, est convaincu que son maintien n'est plus justifié [22]. Lors de la seconde audience, la Belgique a, cependant, souligné que cela n'empêchait pas qu'une mainlevée provisoire de la retenue opérée au titre du cinquième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, puisse être opérée. D'une manière générale, elle a soutenu que, malgré la formulation peut-être « trompeuse » du septième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, une retenue pouvait être levée provisoirement par le juge des saisies.

C — *Commission*

29. La Commission affirme que la sixième directive confie la lutte antifraude aux États membres, ce que prouvent plusieurs textes faisant référence à leur pouvoir d'adopter des mesures allant en ce sens [23]. En ce qui concerne l'article 18, paragraphe 4, et, en particulier, l'interprétation de l'expression « montant des déductions autorisées », la Commission estime que l'exercice du droit à déduction ne peut être soumis qu'aux conditions énoncées par la sixième directive; il ne peut être soumis à l'approbation des autorités nationales compétentes en matière de TVA. Cependant, la Commission affirme que les mesures de retenue belges constituent des mesures de recouvrement et donc sortent du champ d'application de la sixième directive. En conséquence, la Belgique n'était pas obligée de solliciter l'autorisation visée à l'article 27, paragraphe 1.

30. Néanmoins, les mesures de recouvrement de la taxe adoptées par les États membres ne peuvent aller à l'encontre des principes qui sont à la base du système commun de TVA en vigueur dans la Communauté. La Commission fait un rapprochement avec la jurisprudence de la Cour relative à l'article 27 de la sixième directive [24]. Dans le cadre de cette procédure, la Commission a l'avantage d'être pleinement informée au préalable des mesures proposées et peut ainsi veiller à ce qu'elles soient conformes au principe de proportionnalité [25], qui, selon elle, s'applique aussi aux mesures

22 — Bien que le cinquième alinéa n'utilise pas le terme « fraude », l'avocat de la Belgique a indiqué, lors de la seconde audience, que les retenues fondées sur le cinquième alinéa étaient, en pratique, limitées aux cas de fraude. Elles concernent les cas où l'administration soupçonne que des « données inexactes » ont été communiquées, ce qui rend possible l'existence d'une dette d'impôt dont l'étendue ne peut être déterminée aisément et rapidement. Selon l'avocat, tel ne serait pas le cas pour des dettes potentielles fondées sur de simples imprécisions ou des erreurs de calcul figurant dans des déclarations fiscales antérieures, dettes dont le niveau pourrait être calculé avec une relative facilité.

23 — La Commission cite, en particulier, l'article 22, paragraphe 8, et aussi les articles 13, partie A, point 1, et partie B, point 1, 14, paragraphe 1, et 15.

24 — La Commission se réfère, en particulier, aux arrêts du 10 avril 1984, Commission/Belgique (324/82, Rec. p. 1861), et du 7 avril 1987, Commission/France (196/85, Rec. p. 1597).

25 — Il est également fait référence à la jurisprudence concernant la proportionnalité des sanctions infligées pour violation de la réglementation en matière de TVA: arrêts du 25 février 1988, Drexl (299/86, Rec. p. 1213) et Commission/France (déjà cité à la note 19). Lors de la seconde audience, on a aussi invoqué le récent arrêt du 23 janvier 1997, Pastoors et Trans-Cap (C-29/95, Rec. p. I-285).

de recouvrement concernées en l'espèce. D'après la Commission, la Cour doit se limiter à définir certains critères dont l'application concrète doit être laissée à la juridiction nationale. Dans le cas des retenues opérées pour garantir le paiement d'une dette d'impôt antérieure contestée, on peut présumer que les mesures sont disproportionnées. Tel ne serait, cependant, pas le cas des retenues fondées sur des présomptions sérieuses ou des preuves de fraude. Dans ses observations écrites, la Commission énumère un certain nombre de critères que, selon elle, la juridiction nationale doit prendre en considération lorsqu'elle applique le principe de proportionnalité. Il s'agit, essentiellement, de l'existence de garanties procédurales pour la période précédant la retenue; de l'existence d'une voie de recours judiciaire effective contre la retenue; du rapport entre la somme retenue et la dette d'impôt présumée; de la possibilité pour les autorités d'accepter en remplacement d'autres garanties présentant une sécurité comparable. A la lumière des observations contradictoires présentées au sujet de la compétence du juge des saisies, la Commission a indiqué, lors de la seconde audience, qu'un critère important concernait le point de savoir si, lorsqu'elle impose la retenue, l'administration de la TVA est tenue d'engager une procédure au fond au sujet de la dette d'impôt prétendue. Cependant, elle a déclaré que ce serait faire preuve d'un formalisme excessif que d'exiger des autorités fiscales nationales qu'elles traitent séparément chaque période de déclaration.

V — Analyse

A — *Effet direct*

31. Dans l'affaire Schepens, le juge de renvoi demande expressément à la Cour si les articles 18, paragraphe 4, et 27 de la sixième directive ont un effet direct. Étant donné le conflit possible entre le système de retenue préventive utilisé en Belgique et le droit conféré aux assujettis par l'article 18, paragraphe 4, l'importance de cette question est évidente et il faut, selon nous, que la Cour y réponde [26]. Cependant, la question de savoir si l'article 27 a ou non un effet direct, qui n'a pas été évoquée par la Belgique, est d'une pertinence moins évidente pour la solution de l'affaire Schepens. Nous ne pensons pas que la Cour doive répondre à cette question.

32. La Cour a constamment jugé que, même si le délai de transposition a expiré, une directive non transposée ou incorrectement transposée doit être à la fois suffisamment précise et inconditionnelle pour que ses dispositions puissent être invoquées directement par un particulier devant les juridictions d'un État membre [27]. Le droit pour les particuliers d'invoquer la sixième directive a été constamment confirmé dans la jurisprudence de la Cour [28]. Dans l'arrêt BP Soupergaz, la Cour s'est exprimée comme suit [29]:

« Il résulte de cette jurisprudence que, malgré la marge de manœuvre relativement

26 — Bien que l'article 76, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas, du code paraisse mettre en œuvre en Belgique le droit conféré par l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, la portée de ces dispositions est limitée par l'article 76, paragraphe 1, troisième alinéa, du code et par l'arrêté royal n° 4.

27 — Voir, entre autres, arrêts du 5 avril 1979, Ratti (148/78, Rec. p. 1629), et (plus récemment) du 14 juillet 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec. p. I-3325).

28 — Voir, par exemple, arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), et du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

29 — Point 34.

importante des États membres pour la mise en œuvre de certaines dispositions de la sixième directive, les particuliers peuvent faire valoir utilement devant le juge national les dispositions de la directive qui sont suffisamment claires, précises et inconditionnelles. »

La Cour a jugé, notamment, que les dispositions de l'article 17, paragraphes 1 et 2, concernant le droit à déduction « répondent aux critères susmentionnés et confèrent de ce fait aux particuliers des droits dont ils peuvent se prévaloir devant le juge national pour s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec elles » [30]. Ces dispositions ont un lien étroit avec l'article 18, paragraphe 4, qui, selon nous, satisfait aux mêmes critères, pour les raisons qui seront exposées ci-dessous.

33. Quand, pour un assujetti donné, le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due, les États membres doivent, en vertu de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, « soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement », sauf « lorsque l'excédent est insignifiant ». Dans ses observations écrites, le garage Molenheide indique que ce texte est absolument clair. Dès que la somme concernée n'est pas insignifiante, l'autorité fiscale est obligée de procéder à l'une des deux opérations susmentionnées. Bien que l'État belge ait initialement contesté l'effet direct de l'article 18, paragraphe 4, devant la juridiction nationale saisie de l'affaire Garage Molenheide, il n'a pas maintenu cette position dans les observations qu'il a présentées devant la Cour. En réponse à la question expresse déférée dans l'affaire Schepens, la Commission indique, tout à fait exactement, que l'article 18, paragraphe 4, est suffisamment clair et précis pour avoir un effet direct et peut être invoqué directement devant les juridictions nationales.

34. Des divergences d'opinion sur le point de savoir quand un excédent peut être « insignifiant » ne peuvent, selon nous, empêcher qu'une juridiction nationale soit, dans la plupart des cas, en mesure d'identifier un excédent significatif qui doit être remboursé ou reporté. De plus, puisque, en ce qui concerne les déductions, la sixième directive a pour objectif de faire en sorte que « le droit à déduction pren[ne] naissance au moment où la taxe devient exigible » [31], il est évident que la possibilité pour un État membre de refuser le remboursement d'excédents « insignifiants » est très limitée. En conséquence, selon nous, si l'on invoquait le second alinéa de l'article 18, paragraphe 4, pour dénier un effet direct à cet article, on « confond[rait] le problème de l'effet direct et celui du pouvoir discrétionnaire dont l'État dispose dans la transposition de la directive » [32].

30 — Arrêt BP Soupergaz, cité à la note 28, point 35.

31 — Voir article 17, paragraphe 1, de la sixième directive.

32 — Voir les conclusions de l'avocat général M. Mancini sous l'arrêt du 4 décembre 1986, Federatie Nederlandse Vakbeweging (71/85, Rec. p. 3855, point 3, p. 3867).

35. Tous les demandeurs estiment que le pouvoir discrétionnaire conféré aux États membres par le premier alinéa de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive ne leur permet pas de soumettre à des conditions de fond l'exercice du droit à restitution. Nous estimons que la première phrase de l'article 18, paragraphe 4, autorise simplement les États membres à définir les procédures ou modalités nécessaires concernant ces restitutions [33]. En effet, même le fait qu'il existe une « multiplicité de solutions de rechange » [34] pour la mise en œuvre d'une obligation imposée par une directive n'empêche pas celle-ci d'avoir un effet direct, une fois que son « contenu peut être déterminé avec une précision suffisante sur la base des seules dispositions de la directive » [35]. En conséquence, nous sommes convaincus que l'obligation imposée par l'article 18, paragraphe 4, est claire, précise et inconditionnelle, et susceptible d'avoir un effet direct.

33 — Dans l'affaire État néerlandais/Federatie Nederlandse Vakbeweging, la juridiction de renvoi demandait à la Cour si l'article 4, paragraphe 1, de la directive 79/7/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative à la mise en œuvre progressive du principe de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière de sécurité sociale (JO L 6, p. 24), avait un effet direct. Ce qui suscitait des doutes, c'était essentiellement le principe de non-discrimination énoncé par la directive, parce que le seul royaume des Pays-Bas avait (au moins) quatre manières différentes de le mettre en œuvre. La Cour a, toutefois, écarté la thèse selon laquelle cette possibilité d'option privait de son caractère inconditionnel l'obligation imposée par la disposition concernée.

34 — Tels sont les termes utilisés par la Cour pour décrire l'objection soulevée par l'Irlande à l'encontre de l'effet direct de la directive 79/7 dans le cadre de l'arrêt du 24 mars 1987, McDermott et Cotter (286/85, Rec. p. 1453, point 15).

35 — Arrêt du 19 novembre 1991, Francovich e. a. (C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357, point 17). Dans l'arrêt BP Soupergaz (cité à la note 28), la Cour a jugé que les articles 11, partie A, paragraphe 1, et partie B, paragraphes 1 et 2, et 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive avaient un effet direct « même si l'article 11, sous B, paragraphe 2, confère aux États membres la faculté de retenir comme base d'imposition la valeur définie dans le règlement n° 803/68 » (conclusions de l'avocat général M. Jacobs, point 48), parce qu'« elles ne laissent aux États membres aucune marge d'appréciation quant à leur mise en œuvre » (point 35 de l'arrêt).

B — *Champ d'application de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive*

i) Introduction

36. Le système de la TVA a fréquemment été qualifié de « neutre » [36]. Seul le consommateur final supporte la totalité du coût de la taxe et ce système est fondé sur le principe voulant que la TVA « ne [soit] exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix » [37]. Chaque opérateur intervenant dans le processus répercute l'élément de TVA grevant ses achats sur l'opérateur suivant (ou sur le consommateur). Dans ce système, le droit de déduire la TVA afférente aux opérations effectuées en amont joue un rôle central [38]. A la longue, chaque opérateur neutralise la TVA acquittée sur les opérations effectuées en amont en la déduisant et récupère la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est imputable en l'ajoutant au prix facturé à ses clients. Le flux de liquidités peut jouer soit en faveur de l'opérateur, soit en sa défaveur, mais, en principe, de manière seulement temporaire. Lorsque, pour une période de déclaration donnée, ses entrées excèdent ses sorties, sa trésorerie est affectée négativement, puisqu'il est tenu de supporter la charge de la TVA acquittée sur les livraisons qui lui ont été faites jusqu'à ce qu'il la récupère auprès de ses clients, pour

36 — Voir, par exemple, arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 16), et du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797, point 15).

37 — Voir arrêt du 5 mai 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409, point 10).

38 — Il est présenté comme un « élément de base » du système dans l'arrêt Rompelman, cité à la note 36, point 16.

une partie, et auprès des autorités fiscales, pour une autre. Les demandes de remboursement doivent être peu fréquentes; elles impliquent des pertes ou, au moins, un excédent des entrées par rapport aux sorties, pour un exercice comptable déterminé, avec d'éventuelles conséquences graves pour la trésorerie. L'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive donne aux États membres le choix essentiellement entre deux possibilités, une fois que le droit à restitution est acquis pour une période de déclaration donnée. Ils peuvent soit procéder immédiatement au remboursement soit le reporter jusqu'à la fin de la période de déclaration suivante. Dans beaucoup de cas, ce report rend le remboursement inutile, parce que l'opérateur a retrouvé une situation bénéficiaire au cours de la période suivante. Le droit conféré aux assujettis par l'article 18, paragraphe 4, interdit, cependant, aux États membres de retenir le remboursement pour une durée supérieure à une période et, certainement, de procéder ainsi indéfiniment dans l'espoir ou la simple perspective de voir l'opérateur retrouver une situation bénéficiaire.

ii) Notre avis

37. Nous ne pensons pas que l'effet direct de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, considéré en lui-même, suffise à rendre incompatibles les mesures belges contestées. Les demandeurs font valoir avec raison que le droit aux « déductions autorisées », au sens de l'article 18, paragraphe 4, trouve son fondement dans les articles 17 et 18, paragraphes 1 à 3 et que, « en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis », le redevable doit pouvoir exercer ce droit « immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont » [39]. Les États membres ne sont donc autorisés à limiter le *droit* à déduction que « lorsqu'ils peuvent se fonder sur l'une des dérogations prévues par la sixième directive » [40]. Lorsque le montant des déductions autorisées excède celui de la taxe due, la neutralité du système communautaire de TVA signifie que l'assujetti a droit à un remboursement. Toutefois, il n'est pas interdit aux États membres d'adopter des mesures préventives destinées à garantir que les déductions apparemment excessives résultant des informations contenues dans la déclaration introduite par l'assujetti correspondent à la réalité. Un système de contrôle destiné à vérifier les déductions « autorisées », au sens de l'article 18, paragraphe 4, avant d'effectuer le paiement n'a pas pour effet de priver l'assujetti de son droit à déduction.

38. Dans l'arrêt Jeunehomme et EGI [41], la Cour, se référant à l'article 22, paragraphe 8, a jugé que, lorsqu'ils exigent qu'une facture contienne certaines informations, autres que celles imposées par les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous b), les États membres ne sont pas tenus de recourir à la procédure prévue à l'article 27 « pour assurer l'exacte perception de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que son

39 — Voir arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 27).

40 — Voir arrêt Lennartz, cité à la note 39, point 29.

41 — Arrêt du 14 juillet 1988 (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517).

contrôle par l'administration fiscale » [42]. Si les États membres ont la faculté de préciser les informations que doivent contenir les factures fondant un droit à déduction, ils doivent aussi avoir la faculté d'adopter les mesures préventives nécessaires destinées à assurer l'exacte perception de la taxe.

39. Cette conception est encore confirmée par le récent arrêt Reisdorf [43]. Dans cette affaire, qui concernait, elle aussi, les factures, la Cour a confirmé la compatibilité avec la sixième directive du « pouvoir des États membres ... d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale » [44]. De plus, elle a aussi jugé que « l'article 18 de la sixième directive ne traite, conformément à son intitulé, que de l'exercice du droit à déduction et ne régit pas la preuve de ce droit, après qu'il a été exercé par l'assujetti » [45]. Nous sommes convaincu que, dans le cadre de leurs systèmes nationaux de perception de la TVA, les États membres sont habilités à adopter des mesures destinées à les protéger contre le risque de procéder à des remboursements sans qu'existent de véritables crédits de TVA. L'adoption de mesures de contrôle préventives permet de faire en sorte que soient mis en balance les intérêts du trésor public et l'intérêt qu'a un assujetti à ce qu'une somme qui, en vertu de l'article 18, paragraphe 4, paraît, à première vue, lui revenir lui soit payée rapidement. Nous pensons que cette interprétation de l'article 18, paragraphe 4, est compatible avec la référence faite à l'obligation qu'ont les États membres d'opérer la déduction « selon les modalités qu'ils fixent ». Subsidiairement, l'article 22, paragraphe 8, permet aux États membres de « prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude ». Il ne nous semble pas qu'il importe de savoir si les règles belges sortent du cadre des matières harmonisées par la sixième directive ou y entrent, en principe, mais sont autorisées par l'article 22, paragraphe 8. Dans un cas comme dans l'autre, elles doivent être soumises au test de proportionnalité, dans la mesure où elles sont susceptibles d'enfreindre la directive (voir points 42 à 54 ci-dessous).

40. Lors de la seconde audience, l'avocat représentant BRD Decan et Sanders a indiqué que l'article 18, paragraphe 4, devait s'interpréter à la lumière de l'article 18, paragraphe 2, et que, en conséquence, une fois qu'un État membre avait vérifié qu'un crédit était réellement dû pour une période de déclaration déterminée, il était tenu de permettre à l'assujetti d'exercer immédiatement son droit à déduction à l'égard de ce crédit. Nous nous rallions à l'avis de la Commission, dont l'agent a jugé cette conception trop formaliste. Il est plus réaliste de considérer la relation entre l'assujetti et l'administration nationale de la TVA comme s'apparentant à un compte courant. Les demandeurs font, notamment, référence à l'arrêt du 21 septembre 1988, Commission/

42 — Arrêt Jeunehomme et EGI, cité à la note précédente, point 16. L'avocat général Sir Gordon Slynn a expressément reconnu que « la sixième directive n'a pas réalisé une harmonisation complète de toutes les règles relatives à l'administration du système de TVA » et que « le Conseil a laissé aux États membres la latitude d'exiger que des mentions supplémentaires figurent sur la facture pour des raisons tenant au bon fonctionnement du système, pour autant que les mesures adoptées tendent aux finalités visées par la directive, ne dérogent pas au régime communautaire et n'en limitent pas la portée » (conclusions sous le même arrêt, Rec. p. 4533).

43 — Arrêt du 5 décembre 1996 (C-85/95, Rec. p. I-6257).

44 — Arrêt Reisdorf, cité à la note précédente, point 24.

45 — Arrêt Reisdorf, cité à la note 43, point 26.

France [46], où la Cour a jugé que, « en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont » [47]. Dans cette affaire, le décret français contesté ne permettait de déduire qu'une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée qui avait grevé l'acquisition ou la construction d'un immeuble lorsque le montant annuel du loyer de cet immeuble était inférieur au quinzième de sa valeur. Les règles belges en matière de retenue, en revanche, ne restreignent pas le droit à déduction; elles prévoient simplement le report provisoire du remboursement. S'il était absolument interdit aux États membres de différer le remboursement de crédits de taxe même incontestés apparaissant pour une période parce qu'il existe un litige sérieux en ce qui concerne une période antérieure, leurs intérêts financiers pourraient être souvent gravement mis en péril. Nous ne pensons pas non plus que l'article 18, paragraphe 4, doive s'interpréter comme limitant le droit pour les États membres de s'opposer à un remboursement aux cas où ils ont obtenu un jugement définitif en ce qui concerne la dette d'un assujetti pour une période antérieure ou sur la nature frauduleuse d'un crédit de TVA supposé. De plus, nous ne pensons pas que la compatibilité de la retenue provisoire d'un paiement dû au titre de l'article 18, paragraphe 4, doive dépendre de la preuve d'un lien causal avec une dette ou un paiement insuffisant pour une période antérieure.

41. Comme la Cour l'a reconnu dans l'arrêt BP Soupergaz, les États membres disposent d'un large pouvoir d'appréciation quant à la mise en œuvre des dispositions du système de la TVA. Ce pouvoir comporte deux aspects. Premièrement, les détails de pure routine des dispositions concernant la perception de la taxe, qui figurent généralement dans la législation nationale, ne relèvent pas du tout de la sixième directive. Nous dirions, à titre quasiment de remarque incidente, par exemple, qu'il pourrait y avoir des circonstances où un État membre, sans mettre en question l'application de l'article 18, paragraphe 4, ne devrait pas, à strictement parler, rembourser un crédit établi. En effet, lorsque l'assujetti a une dette de TVA clairement établie, correspondant à celle de l'administration à son égard, si bien que l'on est en présence de deux dettes réciproques, liquides et certaines, il serait absurde de procéder à un remboursement, alors que l'une de ces dettes peut être compensée par l'autre. Un tel cas peut se produire, si une déclaration antérieure, qui ne suscite par ailleurs aucune contestation, fait apparaître qu'un versement insuffisant a été effectué soit par accident soit parce que l'assujetti disposait de liquidités insuffisantes. D'une manière plus générale, les États membres sont responsables de la gestion du système de TVA dans sa totalité. Comme nous l'avons déjà dit (point 39 ci-dessus), il n'est pas nécessaire de décider si tel est le cas parce que ces matières sortent du cadre de la sixième directive ou parce qu'elles font l'objet d'une autorisation expresse contenue, par exemple, dans l'article 22, paragraphe 8. Cependant, des mesures ayant la portée autorisée par l'article 22, paragraphe 8, peuvent inévitablement avoir un impact sur l'obligation pour l'État membre de procéder à un remboursement immédiat au titre de l'article 18, paragraphe 4, auquel cas il faudra (pour les raisons exposées ci-dessous) voir si ces mesures sont proportionnées comme l'exige le droit communautaire; en d'autres termes, il faudra voir si elles sont adéquates à l'objectif poursuivi.

46 — Arrêt cité à la note 36.

47 — Même arrêt, point 16.

C — *Application du principe de proportionnalité*

42. Si le fonctionnement d'une retenue du type de celle qui est contestée dans le cadre des présents renvois préjudiciels n'implique pas, en lui-même, une violation de l'article 18, paragraphe 4, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'il est compatible avec le droit communautaire. Bien que les États membres puissent demeurer compétents pour définir leurs propres systèmes de perception de la TVA, ils sont néanmoins tenus de mettre ces systèmes en œuvre d'une manière qui soit conforme à la sixième directive et spécialement à ses dispositions fondamentales, telles que celles relatives au droit à déduction.

i) Objectif des mesures de retenue

43. Nous estimons qu'il est manifeste que des mesures de retenue du type de celles en cause dans le cadre des présents renvois préjudiciels poursuivent un objectif légitime. Les États membres qui ont présenté des observations font remarquer avec raison que, puisque les recettes de TVA profitent presque exclusivement aux États membres, ceux-ci ont évidemment un intérêt légitime à prendre les mesures appropriées pour protéger leurs intérêts financiers. Selon nous, c'est aussi essentiellement cette idée qui sous-tend l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive. Comme nous l'avons dit ci-dessus (point 38), l'article 22, paragraphe 8, n'autorise pas les États membres à enfreindre d'autres dispositions de la sixième directive dans le but d'éviter la fraude ou d'assurer l'exacte perception de la taxe. A cet égard, l'article 27 prévoit expressément une procédure permettant aux États membres de solliciter du Conseil l'autorisation d'appliquer, notamment, des mesures nationales destinées à neutraliser les « fraudes ou évasions fiscales » contraires à la sixième directive. La Cour a constamment jugé que ces mesures doivent être conformes au principe de proportionnalité. Ainsi, par exemple, dans l'arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique [48], elle a considéré que les mesures notifiées conformément à l'article 27 doivent être de nature « à éviter des fraudes ou évasions fiscales, mais qu'elles ne peuvent déroger en principe au respect de la base d'imposition de la TVA visée par l'article 11 que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif » [49]. Nous estimons donc que c'est avec raison que la Commission soutient que des mesures nationales qui, bien qu'elles ne soient pas fondées sur une autorisation accordée au titre de l'article 27, sont susceptibles d'affecter les droits conférés par la sixième directive doivent être conformes au principe de proportionnalité. En bref, lorsqu'il est nécessaire de résoudre des conflits potentiels entre l'application de mesures nationales de perception de la taxe, telles que la retenue préventive utilisée en Belgique, et le droit fondamental de déduire les excédents de TVA garanti par la sixième directive, les mesures nationales concernées ne doivent pas

48 — Arrêt cité à la note 24.

49 — Même arrêt, point 29. Il y a lieu de noter que les mesures en cause dans cette affaire existaient déjà le 1er janvier 1977, de telle sorte qu'elles relèvent des dispositions transitoires de l'article 27, paragraphe 5. Il n'y a, cependant, aucune raison de supposer que la Cour aurait adopté une position différente si l'article 27, paragraphe 5, n'avait pas été applicable; voir, sur ce point, les conclusions que nous avons présentées le 27 février 1997 sous l'arrêt du 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847), et spécialement les points 25 à 28 de celles-ci.

aller au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent.

44. Cette thèse est confirmée par la jurisprudence de la Cour. Ainsi, par exemple, dans l'arrêt Balocchi, elle a jugé que la faculté que l'article 22, paragraphe 5, reconnaît aux États membres d'obliger les assujettis à acquitter des acomptes provisionnels de TVA dans le courant d'une période ne leur permet pas d'exiger d'eux le versement d'un pourcentage fixe (65 %) de la taxe exigible pour une période non encore écoulée [50]. Les États membres ne jouissent donc pas d'un pouvoir discrétionnaire illimité dans la gestion de leurs systèmes de perception de la taxe.

ii) Contrôle juridictionnel efficace

45. Dans une telle situation, la première condition pour que le contrôle juridictionnel exigé par le droit communautaire soit efficace est que les autorités des États membres aient l'obligation de faire connaître les motifs de leurs décisions [51]. En l'espèce, cette exigence est satisfaite par le « procès-verbal » qui doit être dressé et dûment notifié à l'assujetti pour que l'administration de la TVA puisse exercer son droit de retenir le paiement. Dans la mesure où la loi belge oblige l'administration de la TVA à notifier sa décision à l'assujetti dont le droit à déduction est différé et à la motiver adéquatement, elle est conforme, sur ce point, aux exigences du droit communautaire. Lors de la seconde audience, l'avocat représentant BRD Decan et Sanders a contesté que les garanties procédurales précédant la retenue aient été suffisantes dans la pratique. Il s'agit, toutefois, d'une question relevant de la juridiction nationale, qui seule est habilitée à interpréter la réglementation belge pertinente et est en mesure de le faire.

46. L'obligation pour les États membres de veiller à l'efficacité du contrôle juridictionnel requiert, en outre, que les juridictions nationales aient des compétences suffisamment larges pour assurer un équilibre adéquat entre les droits de l'assujetti et les droits et intérêts de l'administration de la TVA. Évidemment, la nature et l'étendue du recours juridictionnel sont conditionnées par le contexte et le type de danger contre lequel une mesure vise à protéger. Par exemple, dans les affaires Werner et Leifer e.a. [52], l'avocat général M. Jacobs, traitant d'un sujet entièrement différent, a estimé que « la nature des problèmes qui se posent lorsque la sécurité extérieure d'un État membre est en jeu empêchera généralement une juridiction d'opérer un contrôle de proportionnalité strict ». Étant donné que les appréciations concernées étaient fondées sur des renseignements qui ne pouvaient être vérifiés par les juridictions, il pensait qu'il était difficile d'assurer pleinement le contrôle juridictionnel. Les présentes affaires ne relèvent pas de cette catégorie exceptionnelle.

50 — Arrêt cité à la note 19.

51 — Arrêt du 15 octobre 1987, Heylens e.a. (222/86, Rec. p. 4097, points 14 et 15).

52 — Voir conclusions de l'avocat général M. Jacobs sous les arrêts du 17 octobre 1995, Werner (C-70/94, Rec. p. I-3189), et Leifer e.a. (C-83/94, Rec. p. I-3237), point 65.

47. Les quatrième et cinquième alinéas de l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4 visent une certaine gamme de cas et de situations pratiques. A l'une des extrémités, visée par le cinquième alinéa, figurent les cas où il existe des présomptions sérieuses de fraude, fondées sur des éléments objectifs et fiables. A l'autre figurent les cas où il existe une véritable controverse concernant des questions de fait ou d'interprétation juridique, conduisant, tout au plus, à une demande des autorités fiscales qui se heurte à la contestation. Dans des affaires du type qui nous occupe ici, où la juridiction nationale demande essentiellement à la Cour de lui fournir des critères devant lui permettre, dans l'exercice de *sa* mission de contrôle juridictionnel, d'apprécier si l'application des mesures nationales contestées est susceptible, en pratique, de priver de son efficacité le droit conféré par l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive, la Cour ne doit pas, selon nous, énoncer des règles détaillées. Elle doit plutôt formuler des directives générales relatives à la nature du pouvoir d'appréciation qui doit être conféré aux juridictions nationales concernées.

iii) Notre avis

48. Premièrement, nous voudrions souligner que le droit communautaire ne doit pas imposer de manière rigide que la législation nationale prévoie, dès le stade du contrôle juridictionnel de la décision de retenue, un examen de fond complet des prétentions de l'administration fiscale sous le rapport des faits et du droit. Ainsi qu'il ressort, dans les présentes affaires, des termes, notamment, du quatrième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4, il ne sera statué définitivement sur les prétentions de l'administration fiscale que par une décision judiciaire coulée en force de chose jugée. Cette décision implique une analyse détaillée des questions de fait et de droit qui sont controversées et est susceptible de recours devant des instances hiérarchiquement supérieures dans l'ordre juridique national. Cette procédure prend nécessairement du temps et, en effet, lors de la seconde audience l'avocat représentant le garage Molenheide a insisté sur le fait que beaucoup de recours de ce type demeuraient pendants durant des années. Ce n'est pas surprenant. Les présentes affaires concernent, cependant, des dispositions prévoyant la retenue provisoire d'un paiement opérée à titre conservatoire. Du fait de la nature de ce type de mesure, on ne peut, dans ce cadre, trancher définitivement les questions qui se posent. Nous ne pensons pas que l'on puisse attendre du juge des saisies qu'il tranche définitivement des questions de fait et de droit complexes faisant l'objet de contestations, mais plutôt qu'il leur donne une solution provisoire pour parer à l'urgence.

49. Le juge des saisies doit, cependant, avoir, en principe, compétence pour lever la retenue. Dans les observations formulées, particulièrement lors de la seconde audience, il y avait de considérables divergences de points de vue entre les avocats des demandeurs, d'une part, et ceux de la Belgique, d'autre part, en ce qui concerne l'étendue ou l'existence du pouvoir discrétionnaire conféré au juge des saisies. En fait, cette situation d'incertitude paraît se refléter, jusqu'à un certain point, dans le comportement variable des divers juges des saisies. Certains ont été décrits comme interprétant très strictement l'étendue de leurs compétences, tandis que d'autres semblent en avoir

fait une interprétation plus large. La Cour ne peut évidemment pas trancher ces questions de droit belge; elle peut seulement indiquer, comme nous l'avons dit ci-dessus, quelle est la nature du pouvoir d'appréciation, qui doit exister et *dont l'existence doit être généralement connue*, si les droits conférés par le droit communautaire doivent être adéquatement protégés.

50. Le critère fondamental consiste, évidemment, à voir si la mesure prise est proportionnée à l'objectif poursuivi. En d'autres termes, elle ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à la poursuite de cet objectif, à savoir la protection de l'administration de la TVA elle-même dans l'exercice de sa mission visant à garantir l'intégrité financière du système et à percevoir la taxe. Nous appliquerons, par analogie, le principe énoncé par la Cour dans l'arrêt Commission/Belgique [53], dans un cas de dérogation autorisée au titre de l'article 27 de la sixième directive, principe selon lequel des mesures destinées « à éviter des fraudes ou évasions fiscales » ne peuvent déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée par l'article 11 que « dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif ». Cette conception permet de formuler quelques directives de portée générale. Nous nous rallions à la thèse défendue par la Commission lors de la seconde audience, consistant à dire que, dans des cas tels que ceux visés par le quatrième alinéa de l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4 — cas que l'on peut désigner, d'une manière générale, comme des cas de dettes contestées —, on doit présumer l'absence de proportionnalité et que, de la même façon, dans des cas tels que ceux visés par le cinquième alinéa, spécialement ceux où existent des présomptions sérieuses de fraude, la présomption doit jouer en sens inverse.

51. La décision que doit rendre la juridiction nationale concernant le maintien ou la levée de la retenue doit, comme pour toutes les mesures provisoires, être fonction des circonstances particulières de l'affaire. Nous tenterons d'indiquer quelle est l'attitude correcte à adopter à l'égard d'un certain nombre de ces circonstances. Nous pensons que l'intérêt prédominant doit être celui lié à la sauvegarde des recettes de TVA. Il semble que la disposition concernant la retenue figurant à l'article 8[1], paragraphe 3, de l'arrêté royal n° 4 ignore la condition qui doit normalement être satisfaite en droit belge pour que l'on puisse considérer qu'il y a urgence, c'est-à-dire, en l'occurrence, qu'il y a urgence de sauvegarder la recette. Selon nous, l'administration de la TVA doit, dans tous les cas, être en mesure de justifier les mesures prises en en prouvant la nécessité, c'est-à-dire en établissant qu'il y a véritablement une urgente nécessité de sauvegarder les recettes fiscales. Dans les cas relevant du cinquième alinéa, le procès-verbal doit établir qu'il existe, à première vue, des présomptions sérieuses de fraude ou, subsidiairement, des preuves que des montants gravement insuffisants ont été déclarés pour des périodes antérieures, ce qui laisse entrevoir une dette à l'égard de l'administration de la TVA. Il va sans dire que cette dette présumée doit avoir une ampleur telle qu'elle justifie la retenue du paiement. Sous cette réserve, l'existence de preuves basées sur une fraude ou la déclaration de montants gravement insuffisants (même en l'absence de fraude) peut raisonnablement conduire une juridiction nationale à considérer que les intérêts du fisc doivent être protégés. Cette nécessité

53 — Arrêt cité à la note 24, point 29.

doit aussi, toutefois, tenir compte d'autres circonstances pertinentes. Par exemple, la taille de l'entreprise gérée par l'assujetti et sa stabilité financière peuvent être de nature à convaincre une juridiction qu'il n'y a nul besoin de procéder à une retenue. Si, d'autre part, il s'avère que cette entreprise risque de devenir insolvable ou de tomber en faillite, on peut raisonnablement dire que, dans une situation incertaine, une dette ne doit pas être payée à une entreprise, lorsque la somme versée risque de profiter à la masse des créanciers et de n'être plus disponible pour satisfaire la demande de l'administration fiscale.

52. Lors de la seconde audience, les demandeurs ont plusieurs fois contredit l'affirmation de la Belgique selon laquelle un juge des saisies pouvait lever une retenue, particulièrement dans les cas relevant du cinquième alinéa. Il va sans dire que, en dépit des ambiguïtés apparentes de la loi belge, le principe de proportionnalité consacré par le droit communautaire exige qu'une véritable possibilité de contrôle juridictionnel soit offerte à l'assujetti. Ainsi, « il incombe aux juridictions des États membres, par application du principe de coopération énoncé à l'article 5 du traité, d'assurer la protection juridique découlant, pour les justiciables, de l'effet direct du droit communautaire » [54]. Puisqu'il n'existe pas de règles communautaires organisant la perception de la TVA, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de « désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire » [55]. Dans les circonstances des présents renvois préjudiciels, les juridictions belges et, en particulier, les juges des saisies doivent, lorsqu'ils mettent en balance les droits de l'assujetti et ceux du trésor dans le cadre de l'article 18, paragraphe 4, veiller à ne pas « rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire » [56].

53. Lorsque le juge des saisies doit connaître d'affaires du type de celles visées par le quatrième alinéa, nous estimons qu'il ne doit pas autoriser le maintien de la retenue, à moins qu'il n'existe des preuves convaincantes de la nécessité de protéger les intérêts du trésor public. Cette possibilité ne doit pas être limitée aux cas d'insolvabilité imminente, quoique cet aspect revête une grande importance. De surcroît, nous ne pensons pas que les intérêts du trésor requièrent l'adoption d'ordonnances de retenue qui visent non seulement à garantir le paiement de dettes fiscales présumées (majorées des intérêts), mais aussi celui de pénalités administratives infligées en considération de ces dettes présumées. Une retenue de ce type constitue un obstacle injustifiable à l'exercice du droit à déduction.

54. Selon nous, le juge des saisies doit, en se fondant sur l'évaluation de multiples éléments de fait qu'il peut s'attendre à trouver, pouvoir se faire une opinion équilibrée concernant la mesure dans laquelle la sauve-

54 — Arrêt du 14 décembre 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 12).

55 — Ibidem.

56 — Ibidem.

garde des intérêts de l'administration de la TVA requiert la retenue, cela en prenant en considération la solidité et le sérieux apparents des preuves établissant la fraude ou la déclaration de montants insuffisants, la probabilité du recouvrement de la somme réclamée une fois le litige complètement tranché, la stabilité financière de l'assujetti et le temps susceptible de s'écouler avant la solution du litige, et en accordant l'importance qu'elle mérite à la nécessité pour l'assujetti de récupérer la somme qui lui est due afin de pouvoir poursuivre ses affaires. Comme la Cour l'a déclaré dans l'arrêt du 19 juin 1990, Factortame e.a. [57], « la pleine efficacité du droit communautaire se trouverait tout aussi diminuée si une règle du droit national pouvait empêcher le juge saisi d'un litige régi par le droit communautaire d'accorder les mesures provisoires en vue de garantir la pleine efficacité de la décision juridictionnelle à intervenir sur l'existence des droits invoqués sur la base du droit communautaire ». En outre, un assujetti, dont le recours au principal qu'il a introduit à l'encontre de l'administration de la TVA est finalement accueilli, doit pouvoir obtenir une réparation effective de la Belgique, comprenant notamment le paiement d'intérêts à compter de la date à laquelle la somme retenue lui aurait normalement été payée en l'absence de retenue.

VI — Conclusion

55. A la lumière des considérations qui précèdent, nous recommandons à la Cour de répondre dans les termes suivants aux diverses questions déférées par les trois juridictions nationales qui ont posé des questions dans le cadre des quatre affaires jointes ici concernées:

« 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, est suffisamment clair, précis et inconditionnel pour que les assujettis puissent l'invoquer directement dans les ordres juridiques internes des États membres.

2) Des dispositions nationales autorisant la retenue préventive de crédits de TVA présumés être dus à un assujetti pour une période donnée ne sont pas, en principe, incompatibles avec l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive.

57 — C-213/89, Rec. p. I-2433, point 21.

3) Des mesures de retenue de la TVA ne doivent, cependant, pas aller au-delà de ce qui est strictement nécessaire à la sauvegarde des intérêts fiscaux des États membres, impliquant la perception exacte de la TVA, et les juridictions nationales doivent veiller à ce qu'un assujetti que de telles mesures de retenue empêchent d'exercer le droit à déduction conféré par l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive se voie assurer des garanties procédurales effectives avant l'adoption de la mesure, garanties qui doivent inclure notamment la notification adéquate des motifs de la retenue proposée et la possibilité de solliciter un contrôle juridictionnel efficace de la mesure après son adoption par l'administration de la TVA. En cas de retenue d'un crédit de TVA incontesté fondée sur une dette de TVA antérieure contestée, des dispositions légales nationales présumant l'urgence et/ou la nécessité de la mesure de retenue doivent être écartées par la juridiction nationale saisie d'une demande de mainlevée provisoire de la retenue; cette juridiction doit être habilitée à décider elle-même, sur la base de tous les éléments de preuve disponibles et de toutes les circonstances de l'affaire, incluant l'existence d'autres formes de protection efficace à la disposition de l'administration de la TVA, s'il existe une nécessité urgente de procéder à la retenue. Cependant, une telle nécessité urgente ne peut exiger plus qu'une sûreté garantissant le paiement de la dette contestée (majorée des intérêts). Dans le cas d'une retenue basée sur des présomptions sérieuses de fraude ou d'autres irrégularités graves dans les affaires de l'assujetti revendiquant le droit à un crédit de TVA, la juridiction ou le juge connaissant d'une demande de suspension provisoire de la retenue doivent être habilités, lorsqu'ils ne sont pas convaincus, sur la base des éléments de preuve contradictoires qui doivent être produits par l'assujetti, que les doutes émis par l'administration de la TVA sont justifiés, à lever la retenue en soumettant cette mesure aux conditions qu'ils jugent appropriées. Dans toutes les affaires de retenue préventive, au cas où le recours au principal introduit par l'assujetti à l'encontre de la retenue est finalement accueilli, l'administration de la TVA doit s'engager à payer des intérêts sur la somme retenue à partir du moment où, en vertu des règles normales de déduction appliquées dans cet État membre en conformité avec la sixième directive, cette somme aurait été payée à l'assujetti. »