

Numéro du rôle : 5366
Arrêt n° 4/2013 du 17 janvier 2013

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par le juge des saisies de Malines.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 2 mars 2012 en cause de la SA « Petrowolf » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 15 mars 2012, le juge des saisies de Malines a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la TVA, compris en ce sens que, par le truchement de l'article 8.1, § 3, de l'arrêté royal du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée tel que modifié par l'arrêté royal du 29 décembre 1992 et spécialement par ses alinéas 5, 6, 7, 8, 9, 10 et 11, il permet au Roi de prescrire une retenue des crédits de TVA revenant aux assujettis visés par ces dispositions, cette retenue valant 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, est-il compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution,

1) en ce qu'il permet à l'administration de déroger de manière substantielle, en matière de TVA, au droit commun des saisies conservatoires, plus particulièrement aux articles 1425 et 1492 du Code judiciaire, puisque la saisie est maintenue jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé sur le fond;

2) en ce qu'il établit une différence de traitement entre les différents créanciers de l'Etat belge au détriment des créanciers titulaires d'un crédit d'impôt en matière de TVA;

3) en ce qu'il établit une différence de traitement entre les différentes catégories de personnes titulaires d'une créance fiscale à l'égard de l'Etat belge, celles titulaires d'un crédit d'impôt en matière de TVA pouvant faire l'objet d'une retenue valant saisie-arrêt conservatoire dans les conditions prérappelées;

4) en ce qu'il établit une différence de traitement entre différentes catégories de personnes soumises à des impôts indirects et titulaires d'une créance fiscale à l'égard de l'Etat belge au détriment de celles titulaires d'un crédit d'impôt en matière de TVA pouvant faire l'objet d'une retenue valant saisie-arrêt conservatoire dans les conditions prérappelées ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « Petrowolf », dont le siège est établi à 2870 Puurs, Dendermondsesteenweg 95;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 5 décembre 2012 :

- ont comparu :

. Me P. Smeyers *loco* Me J. Vanden Branden, avocats au barreau d'Anvers, pour la SA « Petrowolf »;

. Me A. De Sterck *loco* Me G. Van Deyck, avocats au barreau de Malines, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Nihoul ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Après plusieurs contrôles relatifs au respect des dispositions du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: le Code de la TVA), deux procès-verbaux sont établis à charge de la SA « Petrowolf » (datant du 7 septembre 2001 et du 25 novembre 2009), constatant plusieurs infractions au Code précité. Sur la base de ces procès-verbaux, deux contraintes sont ensuite décernées (datant du 28 novembre 2001 et du 1er décembre 2009). La SA « Petrowolf » fait opposition aux deux contraintes auprès du Tribunal de première instance d'Anvers.

Eu égard à la contestation des dettes de TVA, l'administration de la TVA procède à plusieurs retenues de crédits de TVA de la SA « Petrowolf » sur la base de l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de 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 du 29 décembre 1969). Conformément à cette disposition, ces retenues valent saisie-arrêt conservatoire.

Devant le juge des saisies de Malines, la SA « Petrowolf » demande la mainlevée des retenues. En ordre subsidiaire, elle demande au juge de poser une question préjudicielle à la Cour concernant la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la TVA, en exécution duquel l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 a été adopté. Le juge des saisies estime qu'il y a lieu, avant de statuer plus avant, de poser à la Cour la question préjudicielle suggérée.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. Le Conseil des ministres estime que la question préjudicielle repose sur une interprétation erronée des articles du Code de la TVA et de ses arrêtés d'exécution. Contrairement à ce que laisse entendre cette question, il estime que la disposition en cause ne permet pas au Roi de priver le redevable d'un contrôle effectif, par le juge des saisies, de la retenue de crédits d'impôts.

A.1.2. Le Conseil des ministres se réfère aux arrêts de la Cour n^{os} 78/98, 119/98 et 58/99, dont il apparaît que la disposition en cause peut être interprétée de deux manières. Dans l'interprétation selon laquelle elle a pour effet de priver la personne qui fait l'objet d'une retenue de tout contrôle juridictionnel effectif de la régularité et de la validité de cette retenue, cette disposition viole, selon la Cour, les articles 10 et 11 de la Constitution. Dans l'interprétation selon laquelle elle n'autorise pas le Roi à priver les intéressés de tout contrôle juridictionnel effectif de la régularité et de la validité de la retenue, cette disposition ne viole cependant pas la Constitution. Le Conseil des ministres estime que la seconde interprétation est la bonne et souligne que, dans cette interprétation, le juge des saisies est compétent pour lever la retenue d'impôt s'il l'estime qu'il y a lieu de le faire.

A.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que sa position est conforme à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et à celle de la Cour de cassation.

A.2.2. S'agissant de la Cour de justice de l'Union européenne, il se réfère à un arrêt du 18 décembre 1997, dont il déduit qu'une interprétation de la réglementation belge en matière de TVA qui serait conforme à la directive a pour conséquence que le pouvoir de contrôle du juge des saisies ne peut être interprété de manière restrictive. Selon le Conseil des ministres, cette compétence interprétée en conformité avec la directive implique que le juge a la possibilité de contrôler de manière marginale notamment les procès-verbaux de l'administration, de même qu'il a la possibilité de lever la retenue de crédits de TVA s'il dispose de preuves que l'action de l'administration n'est pas fondée.

A.2.3. S'agissant de la Cour de cassation, il se réfère aux arrêts C.00.0116.N du 3 janvier 2003 et C.00.0144.N du 6 novembre 2003, dans lesquels elle a jugé que les cours et tribunaux ne peuvent appliquer les dispositions de l'article 8.1, § 3, de l'arrêté royal n^o 4 du 29 décembre 1969 qui s'opposent à un contrôle juridictionnel effectif, et ce sur la base de l'article 159 de la Constitution. Il déduit de ces arrêts que les dispositions de l'arrêté royal précité doivent être interprétées d'une manière qui soit la plus conforme possible à la portée de l'article 76 du Code de la TVA.

A.3.1. Le Conseil des ministres souligne que la dérogation au droit commun a pour but d'empêcher que l'administration rembourse des crédits de TVA auxquels le redevable n'a pas droit. Ainsi, selon lui, le législateur entendait sauvegarder les droits du Trésor contre l'insolvabilité de ses débiteurs, en particulier dans le cadre de la lutte contre la fraude. Il estime que la procédure visée dans la disposition en cause est pertinente et proportionnée au but poursuivi. Selon lui, cette procédure n'a pas davantage de conséquences disproportionnées, vu que le juge des saisies dispose d'un pouvoir de contrôle analogue à celui dont il dispose en droit commun. S'il est vrai que ce pouvoir de contrôle est exercé dans le respect des règles en matière de TVA qui dérogent sur certains points au droit commun, cette différence de contrôle est, selon lui, objective et légitime. La circonstance que les effets de la retenue des crédits de TVA subsistent tant qu'un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée n'est pas rendu est, selon lui, conforme à la Constitution vu que le juge des saisies a la possibilité de connaître de toutes les contestations à ce sujet et qu'il peut ordonner la mainlevée de la retenue.

A.3.2. Quant aux effets d'une retenue de crédits de TVA, le Conseil des ministres estime que l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal n^o 4 du 29 décembre 1969 affecterait de manière disproportionnée le droit des redevables à un contrôle juridictionnel effectif, si cette disposition était interprétée en ce sens que les effets de la retenue subsistent tant qu'un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée n'est pas rendu, sans que le juge des saisies ait la possibilité d'exercer un contrôle juridictionnel effectif à cet égard. Il relève que la disposition en cause a uniquement habilité le Roi à 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. Il estime que cette disposition doit être interprétée en ce sens que le Roi n'est pas autorisé à déroger au droit commun au point de priver les redevables du droit à un contrôle juridictionnel effectif.

A.4. La SA « Petrowolf », partie demanderesse devant le juge a quo, relève qu'en droit commun, les effets d'une saisie conservatoire sont limités dans le temps. Selon elle, la saisie conservatoire n'a qu'une durée de trois ans au maximum, étant entendu qu'à la demande du créancier saisissant, le juge peut renouveler la saisie, mais à condition qu'il soit satisfait à l'exigence de l'urgence et qu'il y ait des motifs fondés pour le renouvellement. L'ordonnance refusant le renouvellement ne pourrait pas faire l'objet d'un recours, alors que la tierce opposition serait possible contre l'ordonnance autorisant le renouvellement.

La SA « Petrowolf » estime que le régime précité doit être interprété de manière restrictive vu qu'il emporte une limitation de la liberté individuelle. En limitant dans le temps les effets de la saisie, le législateur a, selon elle, souligné le caractère exceptionnel de la saisie et entendu garantir au saisi un contrôle juridictionnel permanent. Elle souligne le caractère fondamental de la limitation dans le temps de la saisie, avec le contrôle juridictionnel qui y est attaché en cas de renouvellement.

A.5. Le régime contenu dans l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969, qui implique que les effets d'une saisie conservatoire de crédits de TVA sont maintenus jusqu'au moment où le litige prend définitivement fin par voie administrative ou par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée, ne peut, selon la SA « Petrowolf », en aucun cas être justifié, eu égard aux principes fondamentaux précités du droit commun des saisies.

Elle relève que, dans son commentaire TVA n° 76/238-23, l'administration fiscale a elle-même implicitement reconnu qu'il est nécessaire, à la lumière de la protection juridique, de demander le renouvellement de la saisie conservatoire auprès du juge des saisies : en effet, dans ce commentaire, il est dit que, conformément à l'article 105 de l'arrêté royal du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat, les saisies-arrests n'ont d'effet que pendant cinq ans à compter de leur signification. La SA « Petrowolf » fait encore valoir dans ce cadre que, depuis l'entrée en vigueur au 1er janvier 2011 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, un délai de trois ans (au lieu de cinq ans) s'applique, de sorte que, sur ce plan, le régime est conforme au droit commun.

Elle relève également que le régime mentionné dans ce commentaire TVA a été appliqué dans le cadre du litige pendant devant le juge *a quo* : en effet, l'Etat belge a demandé le renouvellement de la saisie au juge des saisies, qui a accordé le renouvellement pour trois ans. Selon elle, ce délai est cependant expiré dans l'intervalle.

A.6.1. La SA « Petrowolf » conclut qu'il ne peut en aucun cas être déduit de la disposition en cause que le législateur aurait donné au Roi la possibilité de déroger aux conditions de fond de la saisie conservatoire en ce qui concerne l'urgence requise (article 1413 du Code judiciaire) et la qualité de la créance (article 1415 du même Code). Elle estime par conséquent que le Roi ne pouvait déroger à la durée de la saisie, réglée par le droit commun. Par ailleurs, selon elle, l'application des règles de droit commun ne porterait pas atteinte aux droits du Trésor.

A.6.2. La SA « Petrowolf » réfute la thèse du Conseil des ministres selon laquelle la question préjudicielle repose sur une interprétation erronée des règles relatives à la retenue de crédits de TVA. Selon elle, il est demandé à la Cour, d'une part, de confirmer sa jurisprudence en la matière et, d'autre part, d'examiner plus particulièrement dans quelle mesure le Roi peut élaborer une réglementation qui implique que la saisie conservatoire reste applicable dans le temps jusqu'à la fin définitive du litige et ce par dérogation au droit commun. Elle estime que l'argumentation du Conseil des ministres est insuffisante pour justifier la dérogation au droit commun. Elle fait valoir que le Conseil des ministres n'établit aucune distinction entre, d'une part, la possibilité de demander la mainlevée de la saisie conservatoire en raison d'un changement de circonstances (le Conseil des ministres semblant partir du principe que cette possibilité existe aussi dans le cadre de la retenue de crédits de TVA) et, d'autre part, l'effet limité dans le temps de la saisie conservatoire qui emporte que le créancier doit avancer des motifs fondés pouvant justifier le renouvellement de la saisie (ce qui n'est pas le cas dans le cadre de la retenue de crédits de TVA en raison de l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969). L'absence d'un effet limité dans le temps de la saisie emporte selon elle que la charge de la preuve est renversée : en droit commun, le créancier doit prouver qu'il existe des motifs fondés pour renouveler la saisie, alors que dans le cadre de la réglementation de la TVA, le débiteur doit prouver le changement de circonstances.

A.6.3. Quant à l'observation du Conseil des ministres selon laquelle les retenues de TVA ont pour but d'éviter le remboursement de crédits d'impôt auxquels le redevable n'a pas droit, la SA « Petrowolf » relève que cette observation est inexacte.

A.7. Le Conseil des ministres répond que la question de la durée d'une retenue de crédits de TVA n'est pas pertinente en l'espèce, puisque la Cour n'est pas interrogée à ce sujet. Pour le surplus, le Conseil des ministres estime que la SA « Petrowolf » ne démontre pas qu'il y aurait discrimination en l'espèce.

- B -

B.1. Il est demandé à la Cour si l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA) est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle il permet au Roi de prévoir, au profit de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, une retenue de crédits d'impôt valant saisie-arrêt conservatoire jusqu'au moment où le litige est définitivement terminé, soit par une décision administrative, soit par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée. Une violation éventuelle découlerait du fait que cette disposition permet dans cette interprétation de déroger au droit commun des saisies.

Il en résulterait une différence de traitement entre, d'une part, les créanciers d'un crédit d'impôt en matière de TVA et, d'autre part, les autres catégories de créanciers de l'Etat belge, dont les personnes disposant d'une créance fiscale à l'égard de l'Etat belge et les personnes soumises à d'autres impôts indirects.

B.2.1. L'article 76, § 1er, du Code de la TVA, dans la version remplacée par l'article 86 de la loi du 28 décembre 1992, dispose :

« Lorsque le montant des déductions prévues par les articles 45 à 48 excède à la fin de l'année civile le montant des taxes dues par l'assujetti qui est établi en Belgique, qui a en Belgique un établissement stable ou qui, en vertu de l'article 55, a fait agréer en Belgique un représentant responsable, l'excédent est restitué, aux conditions fixées par le Roi, dans les trois mois sur demande expresse de l'assujetti.

Le Roi peut prévoir la restitution de l'excédent avant la fin de l'année civile dans les cas qu'Il détermine et aux conditions qu'Il fixe.

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 ».

B.2.2. L'article 1445 du Code judiciaire, auquel la disposition en cause se réfère, dispose :

« Tout créancier peut, en vertu de titres authentiques ou privés, saisir-arrêter par huissier de justice, à titre conservatoire, entre les mains d'un tiers, les sommes et effets que celui-ci doit à son débiteur.

En cas d'inaction de son débiteur, le créancier peut, par application de l'article 1166 du Code civil, former la même procédure.

L'acte de saisie contient le texte des articles 1451 à 1456 et l'avertissement au tiers saisi qu'il devra se conformer à ces dispositions ».

B.3.1. Dans sa question préjudicielle, le juge *a quo* se réfère à l'article 8.1, § 3, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version remplacée par l'arrêté royal du 29 décembre 1992, qui a été pris en exécution de l'article 76, § 1er, du Code de la TVA. Bien que le juge *a quo* se réfère en particulier aux « alinéas 5, 6, 7, 8, 9, 10 et 11 » de cette disposition, il ressort de la motivation de la décision de renvoi et de la portée de la question posée que c'est principalement l'alinéa 4 de cette disposition qui est visé. Du reste, il apparaît des mémoires des parties devant la Cour qu'elles ont également compris cette question dans ce sens.

L'article 8.1, § 3, alinéa 4, de cet arrêté royal dispose :

« Si la dette d'impôt visée à l'alinéa 1er, qui constitue créance de l'administration n'est pas, complètement ou partiellement certaine, liquide et exigible, 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 ».

B.3.2. La Cour ne peut se prononcer sur le caractère justifié ou non d'une différence de traitement au regard des articles 10 et 11 de la Constitution que si cette différence est imputable à une norme législative. A cet égard, il y a lieu de relever que lorsqu'un législateur

délègue, il faut supposer, sauf indication contraire, qu'il n'entend habiliter le délégué qu'à faire de son pouvoir un usage conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution.

La Cour analyse la mesure exprimée dans l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal précité, non afin de se prononcer sur la constitutionnalité d'un arrêté royal, ce qui n'est pas de sa compétence, mais seulement en se plaçant, conformément aux termes de la question préjudicielle, dans l'hypothèse où l'article 76, § 1er, du Code de la TVA doit s'interpréter comme autorisant le Roi à prendre cette mesure.

B.4. La disposition en cause, telle qu'elle est interprétée par le juge *a quo*, crée une différence de traitement entre, d'une part, les créanciers d'un crédit d'impôt en matière de TVA et, d'autre part, les autres catégories de créanciers, puisque le crédit d'impôt des premiers cités peut être retenu selon une procédure qui déroge aux articles 1413 et suivants du Code judiciaire.

La question du juge *a quo* a trait plus particulièrement à la différence de traitement que la disposition en cause crée sur le plan de la durée de la saisie conservatoire. Alors que, conformément à l'article 8.1, § 3, alinéa 4, de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969, qui a été pris en exécution de la disposition en cause, la retenue des crédits de TVA « 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 », les articles 1425 et 1492 du Code judiciaire disposent :

« Art. 1425. Sauf le cas de suspension prévu à l'article 1493, la saisie conservatoire est valable pendant trois années prenant cours à la date de l'ordonnance, ou s'il n'y a pas d'ordonnance, à la date de l'exploit.

Il est toutefois permis au juge qui autorise la saisie, de réduire la durée de ce délai.

A l'expiration du délai de trois ans ou du délai réduit par application de l'alinéa précédent, la saisie cesse de plein droit de produire ses effets à moins qu'elle n'ait été renouvelée ».

« Art. 1492. Le jugement sur le fond du litige qui rejette la demande prononce mainlevée de la saisie ».

B.5.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* soutient que les retenues de crédits de TVA n'ont d'effet, conformément à l'article 105 de l'arrêté royal du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'Etat, que pendant cinq ans à compter de la date de leur signification et qu'un délai de trois ans – au lieu de cinq ans – s'applique depuis l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2011, de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, puisque le droit commun est devenu applicable (article 113 de cette loi).

B.5.2. Il appartient au juge *a quo* de déterminer les dispositions qui sont applicables au litige dont il est saisi, ainsi que d'interpréter ces dispositions. Puisqu'il n'est pas fait mention dans la question préjudicielle des dispositions précitées de l'arrêté royal du 17 juillet 1991 et de la loi du 22 mai 2003 – dispositions qui ont pourtant été invoquées devant le juge *a quo* -, la Cour répond à cette question sans en tenir compte. En effet, il n'appartient pas aux parties devant la Cour, ni à la Cour elle-même, de modifier la question posée par le juge *a quo* quant au contenu.

B.6. Dès lors que le produit de l'impôt ne peut être affecté qu'à la satisfaction de l'intérêt général et à la mise en œuvre, par les pouvoirs publics, de leurs engagements vis-à-vis de la collectivité, il doit être admis que les mesures conservatoires des intérêts de l'Etat puissent déroger à certaines règles du droit commun. Le législateur fiscal peut donc déroger à des dispositions du Code judiciaire sans pour autant méconnaître nécessairement le principe d'égalité et de non-discrimination.

B.7. La Cour doit cependant vérifier si, compte tenu de ses effets, la mesure en cause n'est pas disproportionnée à l'objectif poursuivi.

B.8. Il résulte des travaux préparatoires de l'article 76, § 1er, du Code de la TVA que le législateur s'est soucié de protéger les intérêts du Trésor et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale « sans toutefois léser les droits de l'assujetti ». Il fut ajouté :

« A cette fin, le Gouvernement est d'avis que la meilleure solution est d'accorder à cette retenue la valeur d'une saisie conservatoire à exercer dans les limites et dans les conditions à déterminer par le Roi. Pour ce qui ne serait pas déterminé de façon spécifique par le Roi, il y aurait alors application du Code judiciaire ou des autres dispositions légales applicables vis-à-vis de l'Etat » (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 684/2, p. 10; *Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 684/4, p. 54).

B.9. S'il est légitime que le législateur cherche à prévenir la fraude fiscale et à protéger les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge, il convient toutefois que les mesures prises n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. Le contrôle de la Cour est plus strict si des principes fondamentaux sont en cause.

B.10.1. Par son arrêt n° 78/98 du 7 juillet 1998, la Cour a répondu à une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 76, § 1er, du Code de la TVA avec les articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où il permettrait au Roi de limiter le pouvoir d'appréciation du juge des saisies à l'égard des retenues de crédits de TVA.

La Cour a répondu de la manière suivante :

« B.10. Selon le juge qui pose la question préjudicielle, l'article 76, § 1er, ne permettrait qu'un contrôle formel du juge des saisies. La Cour doit donc vérifier si les dérogations au droit commun des saisies n'ont pas pour effet de priver les contribuables concernés de la garantie essentielle que constitue le contrôle juridictionnel effectif portant sur la régularité et la validité de la retenue d'une dette d'impôt dans une procédure de saisie.

A cet égard, il faut relever que, en vertu de l'alinéa 10 de l'article 8.1, § 3, de l'arrêté royal du 29 décembre 1969 précité, ' 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 Etats 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 '.

Il en résulte que le juge des saisies ne peut se prononcer que sur la régularité formelle de la procédure de retenue et non sur les conditions de fond de celle-ci. Dès lors que le pouvoir d'appréciation du juge des saisies quant au caractère certain, liquide et exigible de la créance de l'administration fiscale est exclu et qu'en outre, selon l'alinéa 4 de l'article 8.1, § 3, de l'arrêté, les effets de la retenue persistent tant que n'intervient pas un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée, les personnes visées par la mesure sont atteintes de manière disproportionnée dans leur droit à un contrôle juridictionnel effectif.

L'article 76, § 1er, du Code de la TVA, modifié par la loi du 28 décembre 1992, interprété comme autorisant le Roi à prescrire une retenue des crédits d'impôt valant saisie-arrêt conservatoire, la condition requise par l'article 1413 du Code judiciaire étant censée remplie même quand la dette d'impôt ne constitue pas une créance conforme à l'article 1415 de ce Code, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il aboutit à priver les personnes faisant l'objet d'une retenue de tout contrôle juridictionnel effectif sur la régularité et la validité de la retenue.

B.11. La Cour constate cependant que l'article 76, § 1er, lui-même, en son alinéa 3, se borne à permettre au Roi de 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 '.

Ce texte peut aussi être interprété comme n'autorisant pas le Roi à déroger à ce point au droit commun en matière de saisie-arrêt conservatoire qu'Il puisse priver les personnes qui font l'objet d'une retenue de tout contrôle juridictionnel effectif quant à la régularité et à la validité de cette retenue. Dans cette interprétation, l'article 76, § 1er, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution ».

B.10.2. Par ses arrêts n^{os} 119/98 et 58/99, la Cour a répondu de manière analogue à des questions préjudicielles similaires.

B.10.3. En ce qui concerne la réglementation contenue dans l'article 8.1, § 3, de l'arrêté royal n^o 4 du 29 décembre 1969, la Cour de cassation a en outre jugé que « conformément à l'article 159 de la Constitution, les cours et tribunaux ne peuvent appliquer les dispositions [de ce règlement] qui font obstacle à un contrôle juridictionnel effectif » (Cass., 3 janvier 2003, *Pas.*, 2003, n^o 4; 6 novembre 2003, *Pas.*, 2003, n^o 559).

B.11. En ce qui concerne la compétence du juge des saisies pour soumettre les retenues de crédits de TVA à un contrôle juridictionnel effectif, il n'y a pas lieu, en l'espèce, de juger autrement que dans les arrêts précités n^{os} 78/98, 119/98 et 58/99.

B.12. Une interprétation conforme à la Constitution de la disposition en cause implique donc que l'assujetti dispose d'un contrôle juridictionnel effectif sur une retenue de ses crédits d'impôt, contrôle qui peut aboutir le cas échéant à la mainlevée totale ou partielle de la retenue.

B.13.1. Puisque l'assujetti a, dans cette interprétation, la possibilité de faire contrôler la retenue de crédits de TVA par le juge des saisies qui dispose d'un contrôle juridictionnel effectif pouvant aboutir à la mainlevée de cette retenue - possibilité qui n'existe pas seulement après la signification de l'acte de retenue mais également à chaque fois que les circonstances ont changé -, il n'est pas manifestement déraisonnable, au regard des objectifs du législateur mentionnés en B.8, que la retenue vaille en principe saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit terminé soit par une décision administrative, soit par une décision juridictionnelle sur le fond de l'affaire.

B.13.2. Contrairement à ce que soutient la partie demanderesse devant le juge *a quo*, la circonstance que l'assujetti doive prouver qu'il existe des motifs fondés pour ordonner la mainlevée des crédits de TVA ne peut pas être considérée comme disproportionnée au regard des objectifs poursuivis par le législateur.

B.14.1. Dans l'interprétation selon laquelle elle autorise le Roi à prévoir qu'une retenue de crédits d'impôt est applicable jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé par un jugement ou un arrêt « coulé en force de chose jugée », la disposition en cause implique toutefois également que le juge qui doit se prononcer sur le fond de l'affaire - plus précisément sur la créance contestée de l'administration à l'égard de l'assujetti - n'a pas la possibilité, lorsqu'il considère que cette créance est non fondée, d'ordonner avant que sa décision ne soit revêtue de la force de chose jugée la mainlevée de la retenue des crédits de TVA qui a été opérée au titre de cette créance. Dans la mesure où l'administration exerce des voies de recours contre la décision favorable à l'assujetti sur le fond de l'affaire, le litige n'est pas définitivement terminé et la décision du juge n'est pas revêtue de la force de chose jugée,

de sorte que la retenue des crédits d'impôt continue en principe à valoir saisie-arrêt conservatoire et ce, à la différence de ce qui est applicable en droit commun (article 1492 du Code judiciaire).

B.14.2. Dans la mesure où la disposition en cause, dans cette interprétation, ne permet pas au juge du fond, lorsque celui-ci considère que la créance de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines est non fondée, d'ordonner la mainlevée des crédits de TVA avant que sa décision sur le fond soit revêtue de la force de chose jugée, cette disposition a des effets qui sont disproportionnés au regard des objectifs poursuivis par le législateur (voy. aussi CJCE, 18 décembre 1997, affaires jointes C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, *Molenheide e.a.*, point 57).

Dans cette interprétation et dans cette mesure, la question préjudicielle appelle également une réponse affirmative.

B.15. Toutefois, l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la TVA peut également être interprété en ce sens qu'il ne permet pas au Roi de déroger au droit commun en matière de saisie-arrêt conservatoire à un point tel qu'il puisse priver le juge de l'affaire au fond de la possibilité, lorsque celui-ci considère que la créance de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines est non fondée, d'ordonner la mainlevée de la retenue des crédits de TVA avant que sa décision soit revêtue de la force de chose jugée. Dans cette interprétation, la disposition en cause est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- Interprété en ce sens qu'il autorise le Roi à prévoir, au profit de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines, une retenue de crédits d'impôt valant saisie-arrêt conservatoire jusqu'à ce que le litige soit définitivement terminé soit par une décision administrative, soit par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée, la condition requise par l'article 1413 du Code judiciaire étant censée remplie même quand la dette fiscale n'a pas les caractères requis par l'article 1415 de ce Code, l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été remplacé par la loi du 28 décembre 1992, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il aboutit à priver les personnes faisant l'objet d'une retenue de tout contrôle juridictionnel effectif sur la régularité et la validité de cette retenue et en ce qu'il ne permet pas au juge du fond, lorsque celui-ci considère que la créance de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines est non fondée, d'ordonner la mainlevée de la retenue des crédits de TVA avant que sa décision soit revêtue de la force de chose jugée.

- Interprété comme n'autorisant pas le Roi à priver les personnes qui font l'objet d'une retenue de crédit d'impôt, valant saisie-arrêt conservatoire, de tout contrôle juridictionnel effectif quant à la régularité et à la validité de cette retenue, et comme n'autorisant pas le Roi à empêcher le juge du fond, lorsque celui-ci considère que la créance de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines est non fondée, d'ordonner la mainlevée de la retenue des crédits de TVA avant que sa décision soit revêtue de la force de chose jugée, l'article 76, § 1er, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'il a été remplacé par la loi du 28 décembre 1992, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 17 janvier 2013.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt