

**N° 64 / 17.
du 13.7.2017.**

Numéro 3804 du registre.

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, treize juillet deux mille dix-sept.

Composition:

Jean-Claude WIWINIUS, président de la Cour,
Romain LUDOVICY, conseiller à la Cour de cassation,
Nico EDON, conseiller à la Cour de cassation,
Carlo HEYARD, conseiller à la Cour de cassation,
Marie-Paule BISDORFF, conseiller à la Cour d'appel,
John PETRY, premier avocat général,
Viviane PROBST, greffier à la Cour.

Entre:

- 1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,
- 2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES**, représentée par son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

demandeurs en cassation,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite au Barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-2082 Luxembourg, 41A, avenue John F. Kennedy, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B 186371, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente instance par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

et:

- 1) A)**, demeurant à (...),
- 2) B)**, demeurant à (...),
- 3) C)**, demeurant à (...),

4) D), demeurant à (...),

5) E), demeurant à (...),

6) la société à responsabilité limitée SOC1), anciennement Soc2), établie et ayant son siège social à (...),

défendeurs en cassation,

comparant par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

LA COUR DE CASSATION :

Vu l'arrêt attaqué, numéro 106/16-I-CIV, rendu le 1^{er} juin 2016 sous les numéros 38874 et 38875 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 28 juillet 2016 par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à A), B), C), D), E) et à la société à responsabilité limitée SOC1), ci-avant dénommée Soc2), déposé le 29 juillet 2016 au greffe de la Cour ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 28 septembre 2016 par la société à responsabilité limitée SOC1), A), B), C), D) et E) à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, déposé le même jour au greffe de la Cour ;

Vu le nouveau mémoire signifié le 12 avril 2017 par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à A), B), C), D), E) et à la société à responsabilité limitée SOC1), déposé le 19 avril 2017 au greffe de la Cour ;

Sur le rapport du conseiller Romain LUDOVICY et sur les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER ;

Sur les faits :

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, saisi par les consorts A)-E) et la société à responsabilité limitée

SOC1) (anciennement SOC2)), actuels défendeurs en cassation, d'une demande dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et tendant à voir annuler les bulletins d'impôt portant sur la taxe sur la valeur ajoutée relative aux exercices 1993 et 1994 leur notifiés le 3 février 2003 ainsi que la décision subséquente du directeur de ladite administration du 26 novembre 2004 ayant rejeté leur réclamation afférente, sinon à voir dire lesdits bulletins non fondés et à se voir décharger des impositions litigieuses, avait, par jugement du 20 avril 2010, rejeté le moyen des requérants tiré de la prescription de la dette de TVA et avait ordonné une mesure d'instruction, puis, par jugement du 20 décembre 2011, avait dit le recours des requérants fondé et avait déclaré les deux bulletins d'impôt leur notifiés le 3 février 2003 ainsi que la décision subséquente de rejet de leur réclamation du 26 novembre 2004 non fondés en ce qu'ils n'admettent pas le droit à déduction de la TVA en amont au titre de différentes opérations litigieuses ; que la Cour d'appel a confirmé les deux jugements entrepris ;

Sur le premier moyen de cassation :

tiré « de la violation de l'article 249 du Nouveau code de procédure civile et de l'article 89 de la Constitution, pour défaut de réponse à conclusions ;

en ce qu'après avoir exposé le moyen d'appel de l'ADMINISTRATION et de l'ETAT, tendant pour la Cour, contrairement au raisonnement retenu par les juges de première instance, à déterminer à titre préalable si les opérations de l'entreprise soc2) en tant que telles (abstraction faite de leur caractère frauduleux ou fictif) tombaient dans le champ de compétence territorial du Luxembourg pour les besoins de la TVA et donc si, le cas échéant, elles étaient soumises à la TVA luxembourgeoise ou pas, la Cour d'appel a purement et simplement refusé d'examiner, respectivement a rejeté, ledit moyen, au seul motif qu'il n'avait pas été formulé par l'Administration au soutien de la décision de rejet du directeur datée du 26 novembre 2004, objet du recours des consorts A)-E), et a confirmé le jugement de première instance en ce qu'il a opéré un examen de la bonne foi et retenu ce critère dans le chef de l'assujetti ;

alors que, si le juge, saisi d'une assignation sur base de l'article 76.3, deuxième phrase, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, est lié par ladite assignation quant à son objet, la partie défenderesse à une telle assignation, nonobstant sa qualité d'administration, respectivement de personne publique, demeure libre de présenter tous moyens de défense et arguments de fait et de droit, y compris des moyens nouveaux par rapport à ceux développés par son directeur au sein de sa décision directoriale dans la phase précontentieuse du litige, et demeure également libre de présenter en appel des moyens nouveaux par rapport à ceux développés par elle en première instance, moyens auxquels le juge fiscal civil est tenu de répondre en vertu des articles 249 du Nouveau code de procédure civile et 89 de la Constitution. » ;

Attendu que le défaut de réponse à conclusions constitue une forme du défaut de motifs, qui est un vice de forme ;

Attendu qu'une décision judiciaire est régulière en la forme dès qu'elle comporte une motivation, expresse ou implicite, sur le point considéré ;

Attendu que la Cour d'appel a répondu au moyen soulevé par les appelants et actuels demandeurs en cassation comme suit :

« En l'espèce, prises isolément, les opérations d'achat effectuées par la société soc2) rentraient bien dans le champ des opérations ouvrant droit à déduction aussi longtemps que la marchandise transitait par le Luxembourg.

L'argument de l'appelant que les opérations en question n'étaient pas soumises à la TVA luxembourgeoise indépendamment de leur caractère fictif est dès lors à rejeter (...) » ;

Attendu que l'arrêt attaqué contient partant une motivation sur le point concerné ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le deuxième moyen de cassation :

tiré « de la violation de l'article 61 premier alinéa du Nouveau code de procédure civile ;

en ce qu'après avoir exposé le moyen d'appel de l'Administration et de l'Etat, tendant pour la Cour, contrairement au raisonnement retenu par les juges de première instance, à déterminer à titre préalable si les opérations de l'entreprise soc2) en tant que telles (abstraction faite de leur caractère frauduleux ou fictif) tombaient dans le champ de compétence territorial du Luxembourg pour les besoins de la TVA et donc si, le cas échéant, elles étaient soumises à la TVA luxembourgeoise ou pas, la Cour d'appel a purement et simplement refusé d'examiner, respectivement a rejeté, ledit moyen, au seul motif qu'il n'avait pas été formulé par l'ADMINISTRATION au soutien de la décision de rejet du directeur datée du 26 novembre 2004, objet du recours des consorts A)-E), et a confirmé le jugement de première instance en ce qu'il a opéré un examen de la bonne foi et retenu ce critère dans le chef de l'assujetti ;

et alors que l'article 61 premier alinéa du Nouveau code de procédure civile impose au juge de toiser les faits qui lui sont soumis en leur appliquant la bonne règle de droit, ce qui implique pour le juge fiscal civil, ayant à connaître d'un recours de pleine juridiction en matière de TVA, tendant à réformer les bulletins d'imposition querellés, de substituer, lorsque l'administration en fait la demande dans ses conclusions, sinon même d'office, les motifs corrects en droit, à ceux retenus initialement par l'administration dans la phase précontentieuse du litige et notamment à ceux retenus par le directeur dans sa décision directoriale. » ;

Attendu que la Cour d'appel a retenu :

« En l'espèce, prises isolément, les opérations d'achat effectuées par la société soc2) rentraient bien dans le champ des opérations ouvrant droit à déduction aussi longtemps que la marchandise transitait par le Luxembourg.

L'argument de l'appelant que les opérations en question n'étaient pas soumises à la TVA luxembourgeoise indépendamment de leur caractère fictif est dès lors à rejeter (...) » ;

Attendu que la Cour d'appel a partant examiné le moyen soulevé par la demanderesse en cassation et l'a rejeté par les motifs propres reproduits ci-dessus, la remarque, rajoutée de manière superfétatoire à ces considérations, que « (...) *cet argument n'ayant jamais été invoqué par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à l'appui de son refus de déductibilité de la TVA en amont payée par l'entreprise LASAR* » étant sans incidence au regard de la violation alléguée de la disposition visée au moyen ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé ;

Sur les troisième et quatrième moyens de cassation réunis :

tirés, le troisième, « de la violation, sinon de la fausse application, des articles 2 a), et 48 paragraphe 1 a) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée tels qu'en vigueur en 1993 et 1994, pour n'avoir pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations de faits,

en ce que, dans le cadre de son examen du transit de la marchandise par le Luxembourg, retenu par elle comme critère permettant aux livraisons de biens effectuées par l'assujetti-acquéreur soc2) de tomber dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise, au sens de l'arrêt rendu par la Cour de Justice des Communautés Européennes dans les affaires C-354/03, C-355/03 et C-484/03, la Cour, après avoir constaté qu'à partir d'un moment au cours de l'année 1993 la marchandise achetée par l'entreprise soc2) pour être revendue dans d'autres Etats membres, ne transitait plus par le Luxembourg, retient que << prises isolément les opérations d'achat effectuées par la société soc2) rentraient bien dans le champ des opérations ouvrant droit à déduction >>, pour en conclure ensuite que l'intégralité des opérations litigieuses effectuées en 1993 et 1994 tombaient dans le champ d'application luxembourgeois, retenant ainsi un droit total à déduction pour l'entièreté des années 1993 et 1994, et confirmant le jugement ayant déclaré fondé le recours contre la décision directoriale du 26 novembre 2004 ;

alors qu'en ayant retenu que, pour déterminer si les opérations de l'entreprise soc2) satisfaisaient aux critères objectifs de livraison de biens, il fallait examiner si la marchandise transitait par le Luxembourg, et, qu'en ayant, dans le cadre de cet examen, constaté, sur base des pièces qui lui étaient soumises, qu'à partir d'un certain moment en 1993 ladite marchandise ne transitait plus par le Luxembourg, la Cour d'appel aurait dû retenir qu'à partir de ce moment-là, qu'il lui appartenait encore de déterminer de manière précise, les achats de l'entreprise soc2) n'entraient plus dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise, et aurait dû en tirer les conséquences correctes en droit, c'est-à-dire que

l'ADMINISTRATION avait à raison refusé à l'entreprise soc2) la déduction de la TVA payée par elle en amont sur cette période, et aurait dû rejeter le recours contre la décision directoriale ;

qu'en ne tirant pas la bonne conséquence de ses motifs en droit sur ses constatations de fait, la Cour d'appel s'est contredite dans ses motifs et a violé les règles susvisées. » ;

et le quatrième, « de la violation, sinon de la fausse application, des articles 2 a), et 48, paragraphe 1, a) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée tels qu'en vigueur en 1993 et 1994 ;

en ce que, en procédant à un examen de la bonne foi dans le chef de l'assujetti, sur le fondement de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes aux termes des affaires C-354/03, C-355/03 et C-484/03, pour déterminer s'il avait le droit de déduire la TVA payée par lui en amont pour des opérations d'achat de marchandises s'inscrivant dans le cadre d'une fraude carousel, les juges d'appel ne se sont pas penchés sur la question de savoir, si, abstraction faite du caractère frauduleux des opérations en cause, les opérations de vente en chaîne effectuées par l'assujetti étaient effectivement soumises à la TVA luxembourgeoise, pour déterminer in fine si la TVA payée en amont par l'assujetti en relation avec ces mêmes opérations était déductible ;

alors que la déduction de la TVA en amont se limite aux seules taxes dues c'est-à-dire aux taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles sont dues, et qu'en l'espèce, dans la mesure où il était établi que dans les ventes en chaîne en présence les marchandises n'avaient pas effectivement transité par le Luxembourg, les opérations d'achat effectuées par la défenderesse n'étaient pas soumises à la TVA luxembourgeoise, partant la taxe y mise en compte par le vendeur n'était pas due, entraînant de manière concomitante une absence de droit à déduction de la TVA payée par l'acheteur en amont. » ;

Attendu qu'après avoir constaté qu'à partir d'un certain moment les biens vendus ne transitaient plus par le Luxembourg, les juges d'appel se sont limités à examiner la question de la déductibilité en amont de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur base de la bonne foi des défendeurs en cassation, sans vérifier si la taxe continuait d'être due au regard des conditions d'application des dispositions visées aux moyens ;

Attendu qu'en se déterminant ainsi, les juges d'appel ont violé ces dispositions ;

Qu'il en suit que l'arrêt encourt la cassation ;

Sur le pourvoi incident :

Attendu que les défendeurs en cassation ont formé un pourvoi incident en ordre subsidiaire, pour le cas où le pourvoi principal serait déclaré fondé, et qui porte en fait sur une question préalable ;

Sur les deux moyens de cassation réunis :

tirés, **le premier**, « de violation de l'article 147 AO dans laquelle a été inséré par la loi du 22 décembre 1951, article 3, modifié à son tour par l'article 12 de la loi du 21 décembre 2001, ayant introduit l'alinéa [2] ci-après reproduit [en italiques] :

<< Art. 3. Les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéfices de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription.

En cas d'introduction d'un recours, ils sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à partir du moment où le montant des sommes dues est entièrement réglé mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours.

Il en est de même des délais de prescription pour le recouvrement de toutes autres sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales dont la perception est confiée à l'administration des contributions.

En cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription, sans que le délai global de prescription puisse être inférieur à dix ans en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse. >>

en ce que la décision a quo, confirmant en cela la première des deux décisions de première instance du 20 avril 2010 de sorte que l'expédition de cette décision est également jointe alors que le texte de la loi créant ce mécanisme de suspension de la prescription en cas d'existence d'un contentieux judiciaire ne vise expressément que les impôts directs et les impôts perçus au bénéfice de l'Administration des Contributions,

alors que la décision a quo, par confirmation de la décision de première instance citée, a étendu ce principe à la matière de la TVA et donc des impôts indirects, en dépit d'un texte en principe clair. »

et **le second**, « de violation de l'article 147 AO dans laquelle a été inséré la loi du 22 décembre 1951, article 3, modifié à son tour par la loi du 21 décembre 2001, ayant introduit l'alinéa [2] ci-après reproduit [en italiques] :

<< Art. 3. Les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéfices de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription.

En cas d'introduction d'un recours, ils sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à partir du moment où le montant des sommes dues est entièrement réglé mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours.

Il en est de même des délais de prescription pour le recouvrement de toutes autres sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales dont la perception est confiée à l'administration des contributions.

En cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription, sans que le délai global de prescription puisse être inférieur à dix ans en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse. >>

En ce que la décision a quo a appliqué une cause de suspension de prescription votée par la Chambre des Députés en 2001 à une créance fiscale antérieure

Alors que

L'alinéa fatidique

En cas d'introduction d'un recours, ils sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à partir du moment où le montant des sommes dues est entièrement réglé mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours.

N'a été introduit dans l'AO que par une loi du 21 décembre 2001, donc postérieurement à l'acquisition de la prescription si cette loi n'avait pas été votée, à la supposer évidemment applicable à la matière de la TVA. »

Attendu que les moyens procèdent d'une lecture erronée de l'arrêt attaqué, les juges d'appel n'ayant pas appliqué les dispositions visées au moyen, mais l'adage « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » consacré par la jurisprudence dans le cadre de la prescription régie par les articles 2244 et suivants du Code civil auquel renvoie l'article 81 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;

Qu'il en suit que les moyens manquent en fait ;

Par ces motifs,

rejette le pourvoi incident ;

sur le pourvoi principal :

casse et annule l'arrêt numéro 106/16-I-CIV, rendu le 1^{er} juin 2016 par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, sous les numéros 38874 et 38875 du rôle;

déclare nuls et de nul effet ladite décision judiciaire et les actes qui s'en sont suivis, remet les parties dans l'état où elles se sont trouvées avant l'arrêt cassé et pour être fait droit, les renvoie devant la Cour d'appel, autrement composée ;

condamne les défendeurs en cassation aux dépens de l'instance en cassation avec distraction au profit de la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, sur ses affirmations de droit ;

ordonne qu'à la diligence du procureur général d'Etat, le présent arrêt sera transcrit sur le registre de la Cour d'appel et qu'une mention renvoyant à la transcription de l'arrêt sera consignée en marge de la minute de l'arrêt annulé.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Monsieur le conseiller président Jean-Claude WIWINIUS, en présence de Monsieur John PETRY, premier avocat général, et de Madame Viviane PROBST, greffier à la Cour.