

Arrêt civil

Audience publique du mercredi, dix-huit décembre deux mille treize

Numéro 34894 du rôle.

Composition :

Jean-Claude WIWINIUS, président de chambre ;
Roger LINDEN, premier conseiller ;
Christiane RECKINGER, premier conseiller ;
Pascale BIRDEN, greffier.

Entre :

A),
appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de
Luxembourg en date du 14 mai 2009,

comparant par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, demeurant à
Luxembourg,

et :

la société anonyme B) , établie et ayant son siège social à L-1660
Luxembourg, 60, Grand-Rue, représentée par son conseil d'administration,
inscrite au registre du commerce de Luxembourg sous le numéro B 72685,

intimée aux fins du prédit exploit BIEL,

comparant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à
Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par jugement contradictoire du 4 février 2009, le tribunal d'arrondissement de
Luxembourg, siégeant en matière de TVA, a déclaré fondé le recours de la

société anonyme B) (ci- après : la société B)) contre les bulletins d'imposition relatifs aux exercices 2004 et 2005, a dit que c'est à tort que A) a soumis les chiffres d'affaires à hauteur de 485.653,99 euros pour l'exercice 2004 et à hauteur de 797.884,10 pour l'exercice 2005, réalisés par la société B) en relation avec les prestations de services fournies dans le cadre du « *management and agency agreement* » conclu avec la société de droit belge C), à la TVA luxembourgeoise et a dit que c'est à tort que A) a retenu la somme de 72.848,10 euros au titre de la TVA reduite pour l'exercice 2004 et la somme de 119.682,62 euros au titre de la TVA reduite pour l'exercice 2005.

Par arrêt du premier décembre 2010, la Cour d'appel a déclaré irrecevable l'appel du 14 mai 2009 dirigé par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG contre le jugement et recevable celui interjeté le même jour par A). Il en découle que l'Etat ne figure plus comme partie à l'instance.

Par arrêt du 15 février 2012, la Cour a dit non fondé le moyen de l'intimée tiré de la nullité, voire de l'inexistence des bulletins de taxation et invité, avant tout autre progrès en cause, la société B) à verser l'intégralité des dossiers constitués par elle au sujet de ses relations d'affaires avec la société C) dans le cadre du « *management and agency agreement* » conclu avec ladite société.

Suite à l'arrêt du 15 février 2012, les parties ont réitéré leurs positions respectives d'avant ledit arrêt.

Les moyens d'appel des parties ressortent dudit arrêt du 15 février 2012 et se lisent comme suit :

A) reproche en premier lieu aux juges de première instance d'avoir à tort qualifié les prestations réalisées par la société B) de prestations indépendantes. Elle estime que la société B) et la société C) ont entendu s'accorder sur la réalisation d'une prestation unique, à savoir une prestation de services de gestion.

Elle se prévaut, quant à la charge de la preuve, de l'article 17 paragraphe 5 de la loi sur la TVA aux termes duquel, sauf preuve contraire à rapporter au moyen de documents probants, le lieu de la prestation d'un service est présumé se situer à l'intérieur du pays, lorsque le prestataire y a le siège de son activité économique ou un établissement stable, et de l'article 74 de la loi sur la TVA qui dispose que lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti, l'administration, sur la base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements ou preuves fournis par l'assujetti. Elle estime que dans la mesure où la société B) a le siège de son activité économique à Luxembourg, il incombe à la partie adverse de faire la preuve de la nature et de la localisation des prestations de services qu'elle rend et qu'à défaut d'une telle preuve, il y a lieu de retenir que ces prestations étaient localisées à Luxembourg.

A) fait valoir à titre subsidiaire, pour le cas où la Cour devait considérer que les prestations de services réalisées par la société B) constituaient des prestations indépendantes, qu'il conviendrait d'opérer une ventilation des chiffres d'affaires 2004 et 2005 afin d'en déterminer précisément la partie soumise à la TVA luxembourgeoise, au vu des éléments probants à apporter par la partie intimée. Selon A), il serait pour le moins inéquitable et contraire au renversement de la charge de la preuve résultant des articles 17, paragraphe 5, et 74 de la loi sur la

TVA de lui demander de rapporter une telle preuve dès lors qu'elle n'a pas à sa disposition les éléments de fait pertinents et que les déclarations et pièces fournies par la société B) étaient erronées.

La société B) soutient que les présomptions dont fait état A) et dont parlent les articles 72 et 74 de la loi sur la TVA ne sont pas prévues par les directives en matière de TVA et qu'elles sont à écarter pour être non conformes au droit communautaire; que la loi prise suite aux directives est applicable sans que les auteurs des directives aient permis aux législations nationales d'introduire des présomptions que ce soit, soit en faveur de l'Administration, soit en faveur des contribuables ; que l'article 72 de la loi sur la TVA était d'application avant le 1er janvier 1977 et aurait dû être notifié avant le 1er janvier 1978 à la Commission, comme le prévoit l'article 27.5 de la 6ème directive TVA (77/388/CEE) (article 394 de la directive 2006/112), ce qui ne serait cependant pas le cas.

Suite à l'arrêt du 15 février 2012, la société B) a versé en sus du contrat déjà mentionné « *management and agency agreement* », un contrat intitulé « *Technical Advice and Support Agreement* » et fait valoir que l'existence de ces deux contrats démontrerait que les parties n'étaient pas liées par un contrat de prestation de service unique, mais par un contrat prévoyant des prestations indépendantes. Elle rappelle avoir mis à la disposition de la société C) un employé disposant de connaissances techniques et scientifiques qui lui ont permis d'assister techniquement la société cliente dans le cadre de la détermination de l'opportunité de racheter ou non des machines industrielles de seconde main, de sorte que lesdites prestations seraient à qualifier de prestations de service d'expertise (conseil) et non de management (gestion). La nature de cette prestation ressortirait indéniablement de la rémunération telle que stipulée dans les contrats qui prévoiraient en sa faveur tant le paiement d'une rémunération fixe (*fee*) que d'une commission basée sur le chiffre d'affaires réalisé par la société C). Elle fait valoir que les factures annuelles correspondant à la commission sur le chiffre d'affaires dérivé par les conseils techniques de l'employé mis à disposition par la société B) se sont chiffrées en 2004 à 478.502,09 € et en 2005 à 801.316,72 €, tandis que les factures trimestrielles, pour un montant de 20.000 € chacune, seraient relatives à des prestations d'intermédiaire et de conseil technique.

En ce qui concerne la localisation des services effectués, la société B) renvoie à l'article 8 des deux contrats qui prévoit que les prestations de la société B) seront fournies en-dehors des frontières du Grand-Duché de Luxembourg, de sorte qu'il y a lieu à application de l'article 17 2.d) 3° de la loi sur la TVA. Enfin, à admettre que les contrats dussent être requalifiés en contrats de mise à disposition du personnel, les services seraient toujours censés prestés au lieu où le preneur a établi son siège en vertu dudit article 17 2.d) 3° de la loi sur la TVA, soit en Belgique. L'intimée soutient partant que la règle générale de l'article 17 paragraphe 1 de la loi sur la TVA, à savoir que les prestations de services sont localisées à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel les services sont rendus, serait inapplicable en l'espèce, car contredit par les dispositions contractuelles.

L'appelante fait valoir que la pièce nouvelle « *Technical Advice and Support Agreement* » est un contrat qui a pris effet entre les parties en 2010 et n'est donc d'aucune utilité pour la solution du litige, dès lors que sont en discussion les exercices fiscaux 2004 et 2005. Elle soutient, au vu du contenu du contrat « *management and agency agreement* », que les prestations de la société B) s'apparentent à des services de gestion qui sont localisés à l'endroit où le

prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel les services sont rendus, à savoir le Luxembourg.

Discussion

La Cour entend d'emblée rappeler que le tribunal d'arrondissement, après avoir énoncé certains des principes directeurs du procès tels que notamment inscrits aux articles 58 et 62 du nouveau code de procédure civile, a constaté que la société n'avait pas versé les déclarations de TVA concernant les années 2004 et 2005 et rappelé qu'il n'appartenait pas à la juridiction, sous peine de violer le principe de la neutralité, d'inviter une partie plutôt que l'autre à verser les pièces pertinentes à l'appui de sa demande, a procédé à la qualification des opérations exécutées par la société B) uniquement à partir du contrat de management du 1er janvier 2004. La juridiction du premier degré a encore rappelé qu'elle n'avait pas non plus été saisie d'une demande émanant d'une partie tendant à la production de pièces détenues par l'autre partie ou par un tiers.

La Cour est en possession des mêmes pièces que celles versées en première instance. S'il est certes vrai que l'intimée a, suite à l'arrêt de la Cour d'appel du 15 février 2012, en sus des pièces qu'elle avait déjà versées en première instance, produit un contrat intitulé « *Technical Advice and Support Agreement* » signé entre elle et la société C), l'appelante relève à bon droit que celui-ci a été signé en 2010 et n'est donc d'aucune utilité pour la solution du litige, dès lors que sont en discussion les exercices fiscaux 2004 et 2005.

Les distinctions juridiques opérées par le tribunal d'arrondissement dans le cadre de l'interprétation du contrat qu'il a effectuée aux fins de déterminer le rattachement fiscal des opérations effectuées par la société intimée, ne sont, en ce qui concerne les qualifications retenues, pas remises en cause de façon formelle par l'appelante.

La Cour renvoie au contrat dont les passages pertinents se trouvent insérés au jugement dont appel.

La juridiction du premier degré a qualifié les différentes prestations effectuées par la société B) pour le compte de la société C).

Elle a ainsi retenu que les services de gestion, de direction d'administration et de commercialisation en rapport avec l'achat et la vente de machines industrielles d'occasion, ainsi que les prestations de facturation réalisées par la société B) en vertu du point 3a) du « *management and agency agreement* », constituent des *prestations de gestion* qui, en tant que telles, relèvent de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la loi sur la TVA. Ces prestations de services sont localisées à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel les services sont rendus, soit en l'espèce au Luxembourg, et partant soumises à la TVA luxembourgeoise.

Elle a retenu que les prestations [(points 3 b) et c) du contrat] consistant dans le recouvrement des créances effectué par la société B) pour le compte de son client constituent des *prestations d'intermédiaire* qui, par application de l'article 17, paragraphe 2, sous d) point 3° de la loi sur la TVA, sont localisées à l'endroit où ces opérations sont effectuées, c'est- à - dire sur le territoire de l'Etat membre du preneur, si ce dernier est différent de celui sur le territoire duquel la prestation est effectuée, ce qui, en l'espèce, s'avère être le cas, le siège du prestataire se situant au Luxembourg et celui du preneur en Belgique. Le

tribunal en a conclu que ces opérations sont partant localisées en Belgique et ne sont dès lors pas soumises à la TVA luxembourgeoise.

Elle a enfin retenu, quant aux prestations prévues au point 3 d) du contrat, à défaut de précisions contenues tant dans le contrat que dans les factures émises par la société B), que lesdites prestations ayant consisté dans la mission d'assistance de la société C) dans le développement de la gestion et de l'administration de son activité pouvaient être qualifiées soit de *prestations de gestion*, soit de *prestations de conseil*.

L'appelante fait grief au tribunal d'arrondissement de ne pas avoir considéré que les activités de gestion étaient la prestation principale fournie par la société B) à la société C) et que les activités de conseil n'étaient que des activités accessoires, de sorte que l'activité de gestion aurait dû être retenue pour l'ensemble des prestations fournies comme ayant constitué une prestation unique, prestations, qui, aux termes du principe général contenu à l'article 17 paragraphe 1^{er} de la loi sur la TVA, sont à considérer comme avoir été effectuées au siège de l'établissement de la société B), partant au Luxembourg, d'où la soumission desdites opérations à la TVA luxembourgeoise.

Le tribunal s'est référé à plusieurs décisions prises par la Cour de Justice des Communautés Européennes et a procédé, sur base des principes y énoncés, au rattachement fiscal desdites prestations. Il a plus particulièrement retenu que les opérations telles que qualifiées ci-dessus devaient être considérées de manière indépendante, étant donné qu'il n'était pas possible, au vu du fait que les déclarations de TVA de la société B) pour les exercices 2004 et 2005 n'étaient pas versées et que le contrat et les factures ne permettaient pas de déterminer à eux seuls si les services de gestion ou au contraire les services d'intermédiaire ou de gestion déterminaient le sort fiscal de l'ensemble des prestations réalisées par la société dans le cadre du « *management and agency agreement* », de retenir que la société en prestant des services de gestion, d'intermédiaire et de conseil avait presté une prestation unique indivisible non dissociable en ses diverses composantes.

Il ressort de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne que, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes (arrêts du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, point 51, et du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, non encore publié au Recueil, point 15).

À cet égard, la Cour a jugé qu'une prestation doit être considérée comme unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la division revêtirait un caractère artificiel (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, point 22, ainsi que Field Fisher Waterhouse, précité, point 16).

Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Notamment, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service

principal du prestataire (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30; du 10 mars 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, Rec. p. I-1457, point 54, ainsi que Field Fisher Waterhouse, précité, point 17). (voir, pour le tout, arrêt C-155/12 du 27 juin 2013 de la CJUE, points 20-22).

Le tribunal de première instance a encore retenu qu'alors même que le paiement d'un prix unique pour une prestation de service composée de plusieurs éléments peut militer en faveur de l'existence d'une prestation unique, lorsque, comme en l'espèce, le preneur achète d'un prestataire un ensemble de prestations de service se situant dans le cadre du développement de ses activités, la stipulation d'un prix unique n'aurait toutefois pas une importance décisive.

Cependant, contrairement à ce qu'a retenu la juridiction du premier degré, la Cour accorde une importance décisive au fait que les parties ont stipulé dans le contrat du premier janvier 2004 deux modes de rémunération différents, à savoir, d'une part, une rémunération de la société B) sur une base forfaitaire qui se chiffre à 20.000 € par trimestre, soit 80.000 € par an, et, d'autre part, une rémunération de la société B) calculée sur la base du chiffre d'affaires annuel réalisé par la société C).

Les parties ont ainsi distingué, d'un côté, les activités de management (gestion), à savoir celles relevant des tâches d'administration relatives notamment à l'étude de marché, la recherche de clients, le travail de bureau et le suivi des dossiers proprement dits - ces activités relèvent des points 3 a) et c) du contrat - et, de l'autre, les prestations découlant des conseils prodigués par la société B) lors de la discussion et la conclusion des contrats d'achat - vente de véhicules d'occasion et la finalisation desdites opérations d'achat-vente, cette dernière consistant pour la société B) à établir les factures et encaisser les fonds qu'elle continue, après avoir prélevé la commission lui revenant, à la société cliente.

La prestation de conseil relative à l'achat-vente du matériel d'occasion est visée par l'article 3 d) du contrat. La Cour estime, en effet, contrairement à la juridiction de première instance, que lesdites activités sont à ranger dans les prestations de conseil et non pas qu'elles seraient susceptibles d'être rangées, soit dans cette catégorie, soit dans celle de gestion. En effet, l'article 3 d) doit être lu en combinaison avec l'article « schedule » réglementant la rémunération du prestataire de services qui consiste, en ce qui concerne les prestations y fournies dans le cadre de l'article 3 d) du contrat, dans le versement d'une commission proportionnée au chiffre d'affaires, ce mode de paiement dénotant clairement que les parties ont entendu fixer la rémunération en fonction du résultat atteint, partant en fonction de l'assistance du prestataire de services à l'utilisateur pour la finalisation du contrat d'achat-vente.

Le point 3 b) du contrat concerne la facturation et le recouvrement de créances. La mission de la société B) a été qualifiée de prestation d'intermédiaire par le tribunal, qualification non remise en cause par les parties. Au regard de la position de la CJUE telle que rappelée ci-dessus, cette prestation, même si elle s'inscrit dans la logique du contrat du premier janvier 2004 en ce que le prestataire est également chargé de la facturation et du recouvrement des créances, est indépendante par rapport à l'activité de conseil proprement dite. Les prestations visées à l'article 3 b) relèvent, quant au rattachement fiscal, de l'article 17, paragraphe 2, de la loi sur la TVA.

La différence de traitement de la rémunération devant échoir à la société B) reflète cette logique : les travaux de management, difficilement quantifiables, sont rémunérés moyennant un forfait trimestriel, tandis que les activités de conseil auxquels il convient d'ajouter les activités d'intermédiaire sont rémunérées en fonction du chiffre d'affaires réalisé par la société C).

Les activités de gestion sont localisées au siège du prestataire de services, à savoir au Luxembourg, par application de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la loi sur la TVA.

Les activités de conseil et d'intermédiaire relèvent de l'article 17, paragraphe 2, de la loi sur la TVA et sont localisées au siège du bénéficiaire desdites prestations, à savoir en Belgique. Ce rattachement légal tel que découlant de ladite disposition se trouve par ailleurs confirmé par l'article 8 du contrat ayant lié les parties d'après lequel les activités d'achat - revente du matériel s'opéreront exclusivement en-dehors des frontières du Grand-Duché de Luxembourg. Cette activité de conseil était, selon l'intimée, affirmation non contestée par l'appelante, réalisée moyennant la mise à la disposition d'un salarié affecté exclusivement aux services de la société utilisatrice.

Il convient, partant, par réformation du jugement entrepris, de dire que les prestations réalisées par la société B) en 2004 et 2005 pour la société C) sont imposables au Luxembourg chaque fois à hauteur de la somme de 80.000 €.

L'appel de A) est, partant, partiellement fondé.

L'intimée a demandé en ordre subsidiaire, pour le cas où il devait être retenu que tout ou partie des prestations de services qu'elle a réalisées pour le compte de la société C) sont imposables au Luxembourg, de bénéficier du remboursement de la TVA en amont, en application de la huitième directive 79/1072/CEE relative aux modalités de remboursement de la TVA.

L'appelante s'y oppose en faisant valoir que selon l'article 7 de ladite directive, la demande de remboursement doit être présentée au plus tard dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, de sorte que la société B) ne serait pas en droit d'obtenir la réouverture du délai et par voie de conséquence le remboursement de la TVA.

Le délai de prescription de six mois ne saurait s'affranchir du principe dicté par la raison qu'une prescription extinctive ne peut commencer à courir que du jour où le droit qu'elle a pour objet a pris naissance. En outre, dans la mesure où les lois fiscales n'édicte pas de dispositions dérogatoires, il faut admettre que les règles générales établies par le Code civil seront observées à l'égard des prescriptions fiscales. (E.Naquet, Traité des Droits d'enregistrement, tome 3, Paris 1899, n°1241). Il s'ensuit que les règles exprimées par les adages « *contra non valentem non currit praescriptio* » et « *actioni non natae non praescribitur* » sont applicables à la prescription en question et peuvent être invoquées en l'espèce par l'assujetti (Cour 9 février 2000, numéro 20646, Etat - S.T.O.R.).

Eu égard au fait que les contestations entre parties sont définitivement toisées par le présent arrêt, le délai de six mois prendra cours à partir du jour où l'arrêt aura acquis autorité de chose jugée.

Au vu du sort réservé à l'appel, il n'est pas inéquitable de laisser à charge de chacune des parties les frais, non compris dans les dépens, qu'elles ont dû

exposer pour faire valoir leurs droits en instance d'appel, de sorte que leur demandes respectives en allocation d'une indemnité de procédure ne sont pas fondées.

PAR CES MOTIFS:

la Cour d'appel, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du magistrat chargé de la mise en état,

statuant en continuation de l'arrêt de la Cour d'appel du 15 février 2012,

dit l'appel partiellement fondé,

réformant:

dit que le chiffre d'affaires de la société anonyme B) réalisé en 2004 dans le cadre du contrat du 1^{er} janvier 2004 la liant à la société de droit belge C) est soumis à la TVA luxembourgeoise à hauteur de 80.000 €,

dit que le chiffre d'affaires de la société anonyme B) réalisé en 2005 dans le cadre du contrat du 1^{er} janvier 2004 la liant à la société de droit belge C) est soumis à la TVA luxembourgeoise à hauteur de 80.000 €,

dit que la société anonyme B) est en droit de bénéficier du remboursement de la TVA en amont et qu'elle devra exercer son droit dans le délai de six mois à courir à partir du jour où le présent arrêt aura acquis autorité de chose jugée,

confirme le jugement pour le surplus,

rejette les demandes en indemnités de procédure,

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impose pour moitié à charge de chaque partie avec distraction au profit de Maîtres Jean Schaffner et Jean-Pierre Winandy, avocats constitués, sur leurs affirmations de droit.