

Audience publique du trente et un janvier deux mille dix-neuf

Numéro 44967 du rôle

Composition:

Serge THILL, président de chambre,
Alain THORN, premier conseiller,
Danielle SCHWEITZER, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier assumé.

E n t r e :

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

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Gilbert RUKAVINA de Diekirch du 19 mai 2017,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société civile de droit luxembourgeois **A**), établie et ayant son siège social à (), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro XY, représentée par ses organes statutaires actuellement en fonctions,

intimée aux fins du susdit exploit RUKAVINA du 19 mai 2017,

comparant par Maître Armel WAISSE, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par jugement rendu en date du 22 mars 2017, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a retenu que c'était à tort que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ci-après l'administration, avait considéré que la A) n'avait pas la qualité d'assujetti. Il a annulé la décision du directeur de l'administration du 5 novembre 2015, par laquelle ce dernier avait rejeté le recours de la S.C. A) contre des bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2011 et 2012 et il a renvoyé le dossier devant l'administration aux fins de calcul des montants de TVA en amont et en aval. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, ci-après l'Etat, et l'administration ont, par ailleurs, été condamnés au paiement d'une indemnité de procédure de 3.000.- €.

Par exploit du 19 mai 2017, l'administration et l'Etat ont régulièrement interjeté appel contre cette décision, qui leur avait été signifiée le 11 avril 2017.

A l'appui de leur recours, les appelants font valoir que le tribunal aurait fait une mauvaise application des articles 4, 5 et 7 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la loi TVA. En ordre subsidiaire, ils reprochent à la S.C. A) de s'être rendue coupable d'une pratique abusive en matière de TVA. Ils sollicitent, en conséquence, la confirmation de la décision du directeur de l'administration, la décharge de l'indemnité de procédure prononcée à leur encontre et la condamnation de la S.C. A) au paiement d'une indemnité de procédure de 2.000.- € pour l'instance d'appel.

Tout en concluant à voir dire l'appel non fondé, l'intimée demande à la Cour de fixer la TVA en amont et en aval pour les exercices 2011 et 2012, ainsi que les intérêts de retard dus, sinon de renvoyer le dossier devant l'administration. Elle requiert, en outre, une indemnité de procédure de 3.000.- € pour l'instance d'appel.

La A) a été constituée le 12 décembre 2010 par B), C) et D).

B) et C), qui sont père et fils, dirigent chacun une exploitation agricole propre et sont de ce fait soumis à un régime forfaitaire de la TVA (10 %).

La A) s'est, sur base d'une déclaration de début d'activité datée du 17 janvier 2011, vu attribuer un numéro d'immatriculation à la TVA.

Sur les livraisons de biens et prestations de services auxquelles elle se livre, elle est autorisée à appliquer un taux de TVA de 3 %.

Suivant renseignements fournis en cause, son activité principale consiste dans le « post-sevrage » de porcelets.

A cet effet elle achète, dans un premier temps, des porcelets avec un taux de TVA de 10 % auprès de B).

Après quelques semaines, pendant lesquelles elle déclare les avoir nourris, elle les revend avec un taux de TVA de 3 % à C).

Saisie d'une demande en remboursement de la différence entre la TVA en amont réglée à B) et celle en aval encaissée auprès de C), l'administration a, par l'intermédiaire de son service anti-fraude, fait procéder à un contrôle sur place.

A cours de ce contrôle, elle est arrivée à la conclusion que la S.C A) ne disposait pas de moyens humains, techniques et financiers qui lui auraient permis d'exercer une activité propre et qu'elle n'était partant pas à considérer comme assujetti.

Par bulletins de taxation d'office, portant la date de notification du 16 juin 2015, le chiffre d'affaires a été fixé à 0.- € et les demandes en remboursement de TVA, que l'intimée avait présentées en rapport avec les exercices 2011 et 2012, ont été déclarées non fondées.

Le directeur de l'administration a partagé cette vue des choses, ce qui a amené la S.C. A) à agir en justice.

La Cour relève tout d'abord que l'intimée ne poursuit pas l'annulation, pour vice de forme ou de fond, du procès-verbal dressé à l'occasion du contrôle sur place.

Dans la mesure où ce procès-verbal conserve donc sa validité, l'administration et le directeur étaient en droit de s'y référer.

Le procès-verbal ne constituant, par ailleurs, pas une décision de fixation de l'impôt, la régularité de la taxation intervenue n'est, du point de vue de la motivation, à examiner que dans la mesure où les bulletins et la décision du directeur sont concernés.

Contrairement à ce qui est soutenu par la S.C. A), les bulletins de taxation d'office du 29 mai 2015 répondent à l'exigence de « *justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration* » formulée par l'article 76.2 al. 1^{er} de la loi TVA.

Il en résulte, en effet, que l'administration refusait, en se référant aux articles 4 et 5 de la loi TVA, toute déduction de la taxe en amont au motif que la S.C A) ne se livrait à aucune activité économique et qu'elle n'était pas à considérer comme assujetti.

Cette motivation, qui se fondait sur les constatations faites lors du contrôle effectué par le service anti-fraude, était suffisamment claire et explicite pour permettre à l'intimée de saisir le sens et la portée de la décision de l'administration.

Le fait que l'administration se soit, dans le procès-verbal de contrôle, offusquée de ce que la S.C. A) se trouve en permanence en situation créditrice à son encontre, celui qu'il n'ait, dans les bulletins de taxation d'office, pas expressément été question de fraude ou d'abus de droit, et la circonstance que l'administration se soit, erronément, référée à un procès-verbal du 23 mars 2015, celui qui a été dressé en cause portant la date du 2 avril 2015, sont sans incidence à ce sujet.

En rapport avec la motivation, la décision du directeur de l'administration, qui reprend celle des bulletins, et qui la complète par un renvoi à l'article 48 de la loi TVA, n'encourt pas de critique non plus.

Pour faire droit au recours dont ils étaient saisis, les premiers juges ont retenu qu'en vertu des dispositions de l'article 7 de la loi TVA, l'administration n'était pas en droit de dénier la qualité d'assujetti à la S.C. A).

Les textes de la loi TVA qui sont pertinents pour la solution du litige sont de la teneur suivante :

« Est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu ». (article 4.1)

« Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ». (article 5)

« Toute personne morale indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante ». (article 7)

Ce dernier texte instaure uniquement une présomption que l'exercice d'une activité par une personne morale indépendante se fait de façon indépendante.

Il ne dit cependant pas que toute personne morale indépendante doit nécessairement être considérée comme exerçant effectivement une activité.

Or, en application de l'article 4.1, seule une personne exerçant une activité économique répondant à la définition fournie par l'article 5, peut avoir la qualité d'assujetti.

Par ailleurs, il incombe à la personne qui se prévaut de cette qualité, de rapporter la preuve qu'elle remplit les conditions pour en bénéficier.

« En ce qui concerne la question de savoir si l'article 4 est à interpréter en ce sens que l'intention déclarée de donner un bien futur en location suffit pour considérer que le bien acquis est destiné à être utilisé pour une opération soumise à la taxation et que, de ce fait, est à considérer sur ce fondement comme assujettie une personne qui a fait un tel investissement, il convient de relever, en premier lieu, qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujetti. Dès lors, l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale » (CJUE Arrêt (...) du (...) Affaire (...) point (...)).

Aucun argument de droit ne s'oppose à ce que ce principe en rapport avec la charge de la preuve, que la CJUE a dégagé en matière d'actes préparatoires à l'exercice d'une activité économique, soit transposé à l'hypothèse faisant l'objet du litige dont la Cour est saisie.

Ce même principe n'est pas non plus mis en échec par l'arrêt (...) du (...) (Affaire (...)) que la juridiction de première instance a cité à l'appui de son argumentation.

L'arrêt en question, qui a été rendu en matière de refus d'attribution d'un numéro d'immatriculation à la TVA, retient tout d'abord *« ... que sont considérés comme des assujettis pouvant demander l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA non seulement des personnes qui exercent déjà une activité économique, mais aussi celles qui envisagent de commencer une telle activité et qui effectuent les premières dépenses d'investissement à cette fin. Ces personnes peuvent ainsi ne pas être en mesure de prouver, à ce stade préliminaire de leur activité économique, qu'elles disposent déjà des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer une telle activité.*

Par conséquent, la directive 2006/112 et, notamment, ses articles 213 et 214 s'opposent à ce que l'administration fiscale d'un Etat membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à un demandeur pour le seul motif qu'il n'est pas en mesure de démontrer qu'il dispose des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée lors de l'introduction de sa demande d'inscription au registre des assujettis » (points 26 et 27).

Il ne manque toutefois pas de préciser ensuite que *« ... les Etats membres sont tenus de garantir la véracité des inscriptions au registre des assujettis en vue d'assurer le bon fonctionnement du système de la TVA. Il incombe ainsi à l'autorité nationale compétente de vérifier la qualité d'assujetti du demandeur avant qu'elle n'attribue à celui-ci un numéro d'identification à la TVA.*

Dès lors, les Etats membres peuvent légitimement prévoir, conformément à l'article 273, premier alinéa, de la directive 2006/112, des mesures aptes à empêcher l'usage abusif des numéros d'identification, en particulier par des entreprises dont l'activité, et par conséquent la qualité d'assujetti, serait purement fictive. Toutefois, ces mesures ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude et elles ne doivent pas systématiquement remettre en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de cette taxe.

... le refus d'attribuer un numéro d'identification à la TVA ne peut, en principe, exercer aucune influence sur le droit de l'assujetti de déduire la TVA acquittée en amont si les conditions matérielles qui font naître ce droit sont remplies.

Pour être considéré comme proportionné à l'objectif de prévention de la fraude, un refus d'identifier un assujetti par un numéro individuel doit reposer sur des indices sérieux permettant objectivement de considérer qu'il est probable que le numéro d'identification à la TVA attribué à cet assujetti sera utilisé de manière frauduleuse. Une telle décision doit se fonder sur une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce et des preuves qui ont été réunies dans le cadre de la vérification des renseignements fournis par l'entreprise concernée » (points 29, 30, 33 et 34).

Si l'administration peut refuser l'attribution d'un numéro d'immatriculation à la TVA sur base d'« *indices sérieux permettant objectivement de considérer qu'il est probable que le numéro d'identification à la TVA attribué à cet assujetti sera utilisé de manière frauduleuse* », elle est également en droit, sur base de tels indices sérieux, de contester la qualité d'assujetti d'une personne qui est déjà immatriculée.

Sous ce rapport, c'est à tort que l'intimée reproche à l'administration de ne pas avoir procédé, dès le départ, à des vérifications supplémentaires. En raison de l'absence d'activité de la société au moment de la présentation de la demande d'immatriculation, l'appelante sub 1, qui n'avait aucune raison apparente de douter de la sincérité des renseignements qui lui étaient fournis par les représentants de la S.C. A), ne pouvait que faire droit à cette demande.

Suite au contrôle effectué en 2015 et au vu des constatations faites à cette occasion, qui ont été consignées dans le procès-verbal du 2 avril 2015, la situation se présente toutefois sous un aspect différent.

Face aux contestations en rapport avec l'exercice effectif d'une activité par la S.C. A), soulevées par l'administration et l'Etat, il appartient à l'intimée de justifier, notamment,

- que des installations techniques, et pas seulement un bâtiment, sont mises à sa disposition,

- que des personnes, qu'il s'agisse de B), de C), de D) ou d'un salarié non associé, exécutent de façon plus ou moins régulière des tâches pour son compte, telles la manipulation de machines et l'accomplissement de travaux de bureau, et qu'elles sont rémunérées de ce chef,

- qu'elle fait l'acquisition de matières premières utilisées dans le cadre de l'activité déclarée de « post-sevrage » de porcelets.

La A) se limite toutefois à fournir des explications sur le déroulement de son activité qui, si elles peuvent paraître intéressantes en théorie, ne sont étayées par aucun élément concret du dossier, de sorte qu'il n'est pas établi qu'elles correspondent tant soit peu à la réalité.

Les seules factures qu'elle verse (pièces 11 de la farde de Maître Armel WAISSE), documentent des achats de machines, dont une moissonneuse-batteuse pour un prix de 201.956,52.- € hors taxes, faits par B) en nom personnel et des publications d'annonces pour le compte de ce dernier.

Dans les conditions données, il convient de retenir que la preuve que la S.C. A) exerce une activité propre et qu'elle est en droit de se prévaloir de la qualité d'assujetti, n'est pas rapportée.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, la décision du directeur de l'administration est, par réformation du jugement entrepris, à confirmer.

A ce sujet, il n'y a pas lieu de suivre l'argumentation de l'intimée que cela revient à cautionner une violation des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, tout comme une volte-face de l'administration à son encontre.

D'une part, l'octroi du statut d'assujetti n'est intervenu que sur base des déclarations initiales de la S.C. A), auxquelles l'administration était, tel qu'exposé ci-avant, tenue de se fier, et ne valait bien évidemment, et sans que l'administration ne soit obligée de le préciser spécifiquement, que pour autant que la société exerce effectivement l'activité à laquelle elle affirmait vouloir se livrer.

D'autre part, l'administration n'est pas revenue sur le principe que dans le cadre de ses activités une association agricole est soumise au régime normal de la TVA, mais elle a uniquement refusé d'appliquer ce régime à la A) parce qu'elle a, après coup et sur base des informations recueillies lors du contrôle, dû se rendre à l'évidence que, contrairement à l'annonce qu'elle avait faite au départ, l'intimée n'avait aucune activité propre.

Dans le contexte de cette même argumentation, il ne saurait pas non plus être fait grief à l'administration de ne pas avoir informé l'intimée de ses intentions et d'avoir attendu jusqu'en 2015 pour procéder à un contrôle et à une taxation.

Abstraction faite de la circonstance qu'il n'est pas établi que la démarche de l'administration ait été malveillante, voire guidée par une intention de nuire, l'article 76.1 al. 1^{er} de la loi TVA ne prévoit l'envoi d'une information que dans l'hypothèse où « *la déclaration d'impôt ne paraît pas donner lieu à une rectification ou à une taxation d'office* », et un délai endéans lequel l'administration doit prendre une initiative ne résulte que de l'article 81 de la loi TVA, en ce qu'il édicte une prescription de cinq ans. Tant que cette échéance n'est pas arrivée, tout assujetti doit s'attendre à ce qu'il puisse faire l'objet d'une rectification ou d'une taxation d'office.

L'appel étant à déclarer fondé sur base du moyen ayant trait à l'absence d'activité dans le chef de la S.C. A), il n'y a pas lieu d'examiner les développements des parties en rapport avec un éventuel abus de droit de la part de l'intimée.

La décision du directeur étant justifiée, la A) ne saurait prétendre ni à un remboursement de TVA, ni à un dédommagement pour remboursement tardif.

L'intimée n'obtenant pas gain de cause, elle n'a pas droit à une indemnité de procédure. La condamnation prononcée à son profit en première instance est partant à rapporter et elle est à débouter de sa requête présentée en instance d'appel.

L'administration et l'Etat ayant dû faire assurer la défense de leurs intérêts en justice, il serait inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des sommes non comprises dans les dépens qu'ils ont dû exposer. Leur demande en obtention d'une indemnité de procédure destinée à couvrir les honoraires d'avocat réglés est partant justifiée en principe. Compte tenu des éléments de la cause, il convient de leur allouer le montant de 2.000.- € sur base de l'article 240 du nouveau Code de procédure civile.

PAR CES MOTIFS

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

dit l'appel recevable,

le dit fondé,

réformant

dit la demande de la A) non fondée,

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 5 novembre 2015,

décharge l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure prononcée à leur charge en première instance,

déboute la A) de sa requête en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne la A) à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG une indemnité de procédure d'un montant total de 2.000.- € pour l'instance d'appel,

condamne la A) aux dépens des deux instances avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, société constituée.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Serge THILL, président de chambre, en présence du greffier assumé Alexandra NICOLAS.