

Jugement civil no 52 / 2002 (première chambre)

Audience publique du lundi, dix-huit février deux mille deux.

Numéro 65350 du rôle Composition :

M. Etienne SCHMIT, premier vice-président,
Mme Martine DISIVISCOUR, juge,
Mme Françoise WAGENER, juge,
Mme Marie-Jeanne KAPPWEILER, premier substitut,
M. David BOUCHE, greffier.

E n t r e :

Maître A.), avocat, demeurant à L-(...), ainsi qu'en son étude à L-(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg du 24 décembre 1998, comparant par Maître Marie-Pierre BEZZINA, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t :

1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre d'Etat en fonctions, ayant ses bureaux à L-1353 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par son ministre des finances, demeurant à Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par M. le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines, demeurant à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, et pour autant que de besoin par M. le receveur de l'administration de l'enregistrement et des domaines, demeurant à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. M. le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines en fonctions, sinon l'administration de l'enregistrement et des domaines, représentée par son directeur en fonctions, demeurant à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, poursuites et diligences de M. le receveur du bureau de recette centrale de Luxembourg, parties

défenderesses aux fins du prédit exploit BIEL, comparant par Maître Jean WAGENER, avocat, demeurant à Luxembourg,

3. Maître **B.**), avocat, demeurant à (...), ainsi qu'en son étude à L-(...), partie défenderesse aux termes du prédit exploit BIEL, comparant par Maître Cathy ARENDT, avocat, demeurant à Luxembourg.

L e T r i b u n a l :

Où Maître **A.**) par l'organe de Maître Marie-Pierre BEZZINA, avocat constitué.

Où l'Etat et l'administration de l'enregistrement et des domaines par l'organe de Maître Anne-Sophie SAUNIER, avocat, en remplacement de Maître Jean WAGENER, avocat constitué.

Où Maître **B.**) par l'organe de Maître Cathy ARENDT, avocat constitué.

L'affaire a été déposée au greffe du tribunal le 8 novembre 1999.

Vu l'ordonnance de clôture de l'instruction du 10 décembre 2001.

Entendu M. le premier vice-président Etienne SCHMIT en son rapport oral à l'audience du 10 décembre 2001.

Vu l'ordonnance rendue le 5 avril 2000 par le juge de la mise en état ayant rejeté le moyen de nullité.

1. L'objet du litige

Maître **A.**) a donné assignation à l'Etat et à l'administration de l'enregistrement et des domaines ainsi qu'à Maître **B.**) à comparaître devant ce tribunal pour voir réformer la décision du directeur de l'administration du 24 septembre 1998, voir dire qu'il pourra déduire la TVA payée à Me **B.**) pour les exercices 1991 à 1997 et voir condamner l'administration à lui rembourser le montant réglé à l'administration au titre de cette TVA.

Me **A.**) demande, à titre subsidiaire, à ce que Me **B.**) soit condamné à le tenir quitte et indemne de toute condamnation du chef de la TVA litigieuse et à lui payer le montant qu'il a dû régler à l'administration.

Le 24 septembre 1998, le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines a rejeté la réclamation de Me **A.**), formée plus particulièrement par courrier du 11 novembre 1997, contre les bulletins d'imposition relatifs aux exercices 1991 à 1995. La décision est motivée comme suit:

“ Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi sur la TVA modifiée du 12 février 1979, seule la taxe facturée par un autre assujetti est admise à la déduction. Il en résulte que le droit à déduction est subordonné à la condition de la délivrance d'une facture conforme aux dispositions du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979. Or, les relevés transmis par vos soins au bureau d'imposition compétent ne sauraient être considérés comme factures en matière de TVA. D'autre part, vous avez confirmé vous-même à maintes reprises que de telles factures n'existaient pas.

Partant, les bulletins d'impôt des années 1991 à 1995, notifiés le 12 novembre 1997 restent maintenus.

Pour gouverne, je vous signale que, contrairement à ce que vous affirmez dans votre lettre de réclamation, les factures des “ travaux tiers ” effectués par Me **B.**) vous ont déjà été réclamées en date du 3 décembre 1996 (voir votre réponse du 12 décembre suivant) !

Il est bien entendu qu'au vu de ce qui précède, les intérêts moratoires légalement mis en compte suite à la signification d'une contrainte administrative, restent pareillement dus. En effet, et vous n'êtes certainement pas sans le savoir, nonobstant l'exercice d'une voie de recours, tout supplément de taxe réclamé doit être acquitté dans le mois de la réception du bulletin portant rectification d'office (cf. article 76, paragraphe 2).

...

Enfin, vous m'obligeriez en me faisant connaître les dispositions légales sur lesquelles vous appuyez pour demander la communication des bulletins d'impôt notifiés à votre ancien collaborateur, respectivement des renseignements au sujet de son compte TVA auprès de la recette centrale de mon administration. ”

2. La recevabilité du recours

La décision du directeur du 24 septembre 1998 précise que le recours peut être exercé jusqu'au 28 décembre 1998.

Le recours dirigé, le 24 décembre 1998, en application de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA contre l'administration de l'enregistrement et des domaines, représentée par son directeur, a été exercé dans les forme et délai de la loi et est dès lors recevable.

3. Les dispositions légales applicables

L'article 48 paragraphe 1 a) de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA dispose :

“ 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui :

a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays. ”

Suivant l'article 61 paragraphe 1 point 2 a “ Tout assujetti, visé à l'article 4, paragraphe 1, alinéa 1, est tenu :

“ 2° a) de délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour

- les livraisons de biens et les prestations de service qu'il a effectuées à un autre assujetti ... ”

La facture au sens de la loi sur la TVA est définie et réglée par le règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 concernant les indications que doivent contenir les factures en matière de taxe sur la valeur ajoutée. L'article 2, points e et f, dispose: “ Les factures ou les documents en tenant lieu doivent contenir :

...

e) - le prix hors taxe et les autres éléments de la base d'imposition ;

- le prix hors taxe et les autres éléments de la base d'imposition se rapportant à chaquetaux, lorsque les opérations facturées sont soumises à des taux différents ;

f) - le taux et le montant de la taxe due ;

- les taux et le montant de la taxe due par taux, lorsque les opérations facturées sont soumises à des taux différents ”

L'article 4 alinéa 1 de la loi sur la TVA dispose : “ Est considéré comme assujetti 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. ”

Selon l'article 2 a “ Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

a) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise. ”

Ces dispositions relatives au droit à déduction sont à interpréter au regard des articles 17, 18, 22, 4 et 2 de la sixième directive du Conseil 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires- Système commun de TVA ; assiette uniforme, tel que modifié par la directive du Conseil 92/77/CEE du 19 octobre 1992 complétant le système commun de TVA.

L'article 17 paragraphe 2 a) de la sixième directive dispose : “ Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

a) la taxe sur la valeur ajoutée due et acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ; ”

L'article 18 paragraphe 1 a) de la directive dispose : “ Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit :

a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3 ; ”

Suivant l'article 22 paragraphe 3 de la directive:

“ a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et conserver un double de tous les documents émis.

...

b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération. c) Les Etats membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture. ”

L'article 4 paragraphe 1 de la directive dispose : “ Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels qu'en soient les buts ou les résultats de cette activité. ” Aux termes de l'article 4 paragraphe 4 alinéa 1 : “ Le terme “ d'une façon indépendante ” utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur. ”

L'article 2 paragraphe 1 dispose : “ Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ”

4. La taxe facturée

Dans sa réclamation du 11 novembre 1997, Me **A.)** explique ce qui suit :

“ ... je dois vous signaler que je ne peux pas vous soumettre les “ factures ” de mes collaborateurs ou anciens collaborateurs, alors que des factures en bonne et due forme n’existent pas, mais qu’il ne s’agit que, pour chaque mois, d’un relevé des prestations effectuées.

Sur ce relevé figure le nom de mes clients et celui de la partie adverse, ainsi que le détail des prestations effectuées et encore le montant facturé pour cette prestation. Or, d’après les règles émises par le Barreau de Luxembourg, il m’est strictement interdit de vous soumettre le moindre document contenant des renseignements quant aux dossiers traités à l’étude. ”

La farde no 1 de 80 pièces versée par Me **B.)** contient les décomptes mensuels des prestations qu’il a effectuées pour compte de Me **A.)** de mars 1991 à septembre 1994. Si par respect du secret professionnel, Me **B.)** a pris soin de noircir les noms des parties en cause sur les pièces versées, ces documents énoncent cependant de manière détaillée les prestations fournies et leurs dates d’accomplissement. Les prix à payer pour ces prestations y sont également indiqués. Les prestations sont inscrites dans l’ordre chronologique par jours, regroupées par mois, et d’une manière continue sur les feuilles numérotées d’un livre comptable.

Ces documents contiennent donc des mentions essentielles d’une facture, à savoir les prestations, leurs dates et les prix mis en compte.

Cependant, les décomptes ne mentionnent pas les prix hors TVA ni n’indiquent le montant de TVA redû.

C’est à raison que l’administration soutient dans ses conclusions déposées le 15 mai 2001, en se référant à un ouvrage de doctrine, que l’assujetti ne peut récupérer la TVA en amont que si la taxe est mentionnée sur une facture.

Ainsi que l’a retenu la Cour de justice des Communautés européennes, dans son arrêt du 14 juillet 1988, affaires jointes 123 et 330/87, L.J. et Société anonyme d’étude et de gestion immobilière “ EGI ” contre Etat belge, point 14, et dans son arrêt du 13 décembre 1989, affaire C-342/87, Genius Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën, point 15, le droit à déduction de la TVA payée en amont est soumis à la condition que l’assujetti détienne une facture établie conformément à l’article 22 paragraphe 3 de la sixième directive. Si cette disposition permet aux Etats de fixer les critères qui permettent d’admettre un document comme facture, cette disposition prévoit qu’en tout état de cause une facture “ doit mentionner, d’une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante ... ”.

Me **A.)** ne soumet pas de documents qui mentionnent les prix hors taxe et les taxes afférentes et il résulte des explications tant de Me **A.)** que de Me **B.)** que seuls les décomptes versés par

Me **B.**) ont été établis, de sorte qu'il n'existe pas de factures conformes aux prescriptions de la sixième directive.

Il n'est pas établi que Me **A.**) a payé de la TVA à Me **B.**).

De toute manière, Me **A.**) ne produisant pas de factures mentionnant la TVA mise en compte par Me **B.**), une condition du droit à déduction de Me **A.**) de la TVA qu'il aurait réglée en amont à Me **B.**) n'est pas établie.

La demande de Me **A.**) à voir réformer la décision du directeur du 24 septembre 1998 et à voir dire qu'il a le droit de déduire la TVA qu'il aurait payée en amont à Me **B.**) n'est pas fondée.

En conséquence, la demande en remboursement dirigée contre l'administration de l'enregistrement et des domaines, la demande tendant à une nouvelle imposition des exercices 1991 à 1997 et à de nouveaux décomptes, ainsi que la demande de décharge des intérêts courus depuis le commandement ne sont pas non plus justifiées.

5. Les prestations de Me **B.**) en tant qu'assujetti

Dans son assignation, Me **A.**) expose que Me **B.**) “ en qualité d'avocat indépendant, non lié par un contrat de travail ni par un lien de subordination, a été inscrit depuis le 1er mars 1991 jusqu'à fin juillet 1997, en l'étude du requérant et a effectué comme collaborateur indépendant des prestations pour lui ”.

Dans ses conclusions du 9 janvier 2001, Me **B.**) soutient ce qui suit :

“ Me **B.**) et Me **C.**) étaient tous deux, au même titre, des collaborateurs internes de l'étude “ **A.**) ”. Ils n'étaient pas associés. Leurs noms n'apparaissaient pas dans l'intitulé de l'étude. Ils étaient soumis aux ordres de Me **A.**).

Ils n'avaient pas le choix des dossiers qu'ils traitaient pour Me **A.**) ni des devoirs qu'ils effectuaient pour lui, mais devaient accomplir tels travaux qu'ils étaient requis de faire (plaidoiries, conclusions, recherches, ...) dans les dossiers que Me **A.**) leur mettait sur le bureau. Ils ne pouvaient refuser un travail ni un dossier ni un devoir.

Me **B.**) et Me **C.**) ne voyaient, en principe, pas les clients mais constituaient ce qu'il est d'aujourd'hui coutume d'appeler le “ back-office ”.

Me **A.**) et Me **A.**) seul était responsable envers le client et (envers les juridictions) pour les bêtises faites par ses collaborateurs.

Il est renvoyé au mot “ indépendant ” figurant à l'article 4.1 de la loi sur la TVA.

Il est renvoyé aux passages “ les salariés et autres personnes ” et “ ou par tout autre rapport juridique créant de liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération de et la responsabilité de l’employeur ” de l’article 4.4. ”

Dans ses conclusions du 1er février 2001, Me **A.)** n’explique pas dans quelle mesure les contestations par Me **B.)** d’un travail indépendant seraient contraires à la réalité de leurs relations de collaboration.

Aux termes de l’article 4 paragraphe 4 de la sixième directive, invoqué par Me **B.)**, et de l’article 4 paragraphe 1, seule une personne qui accomplit des activités économiques d’une manière indépendante est à considérer comme assujetti.

Suivant l’article 2 paragraphe 1 de la directive, seules les prestations de service effectuées par un assujetti “ agissant en tant que tel ” sont soumises à la TVA.

Le statut professionnel d’un assujetti est indifférent au regard de l’article 2 paragraphe 1 en ce sens que sont soumises à la TVA les prestations qui sont effectivement faites dans l’exercice indépendant de l’activité économique.

Une personne, tel un avocat, dont le statut professionnel, prescrit l’exercice, en principe, indépendant de l’activité, peut ne pas agir en tant qu’assujetti en effectuant des prestations dans des conditions qui ne peuvent pas être considérées comme indépendantes au sens de l’article 4 paragraphe 4 de la directive. Ces prestations ne sont pas soumises à la TVA, même si la personne effectue en outre des prestations d’une manière indépendante et agit, dans ces actes, en tant qu’assujetti.

Il ne résulte d’aucune pièce ni d’aucun autre élément du dossier que Me **B.)** a fourni à Me **A.)** les prestations de service dans des conditions indépendantes et que le rapport juridique entre eux ne créait pas des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l’employeur.

Il n’est dès lors pas établi que Me **B.)** aurait dû, en application des dispositions sur la TVA, adresser à Me **A.)** des factures mentionnant les prix des prestations de service hors TVA et les taxes dues pour chaque prestation. Me **A.)** n’a donc pas prouvé que Me **B.)** a commis une faute en violant les prescriptions en matière de TVA.

Une faute contractuelle ou une faute ou une négligence de nature à engager la responsabilité de Me **B.)** sur base des articles 1382 et 1383 du code civil ne sont pas établies.

Il n’est pas non plus établi que Me **B.)** aurait indûment touché de la part de Me **A.)** des montants à titre de TVA, aucun document mettant en compte la TVA n’ayant été soumis et aucune pièce n’établissant que Me **B.)** aurait encaissé de la TVA en raison des prestations de service fournies à Me **A.)**.

Les demandes en dommages et intérêts dirigées sur base de la responsabilité contractuelle sinon délictuelle à l'encontre de Me **B.)** et la demande en répétition de l'indu ne sont pas fondées. Les demandes tendant à ce que Me **B.)** soit condamné à tenir Me **A.)** quitte et indemne et la demande tendant au remboursement du montant payé par Me **A.)** à l'administration ne sont pas non plus justifiées.

6. Le préjudice matériel et moral

Compte tenu des développements aux points 4 et 5, aucune faute et aucun fait de nature à engager la responsabilité de l'Etat, de l'administration de l'enregistrement et des domaines ou de Me **B.)** n'étant établis, la demande de Me **A.)** tendant à la réparation du préjudice matériel et moral causé n'est pas fondée.

7. La demande de communication du dossier fiscal de Me **B.)**

Ainsi qu'il a été retenu au point 4, il est établi que Me **B.)** n'a pas adressé à Me **A.)** des factures mentionnant la TVA due et les prix hors TVA.

Les pièces relatives à l'imposition de Me **B.)**, dont Me **A.)** demande la communication forcée tant par l'administration que par Me **B.)**, ne sont pas de nature à faire établir que Me **A.)**, qui invoque le droit à déduction de la TVA qu'il affirme avoir réglée en amont à Me **B.)**, détient des factures mentionnant les prix hors TVA et les taxes dues.

L'imposition de Me **B.)** et les pièces afférentes sont sans pertinence, étant donné qu'il est établi que Me **A.)** ne détient pas de factures conformes aux prescriptions, de telles factures n'ayant pas été établies, de sorte qu'une condition de son droit à déduction fait défaut.

Il n'est par ailleurs ni expliqué ni établi que les pièces dont la communication forcée est demandée seraient de nature à établir l'exercice de prestations de service en faveur de Me **A.)** par Me **B.)** agissant en sa qualité d'assujetti, c'est-à-dire dans des conditions de travail, de rémunération et de responsabilité caractérisant un rapport juridique indépendant entre Me **A.)** et Me **B.)**. La pertinence de la communication des pièces afin d'établir la faute de Me **B.)** qui aurait enfreint les prescriptions relatives à la facture n'est pas établie.

La demande de communication forcée de pièces est dès lors à rejeter.

8. L'indemnité de procédure

La demande introduite par Me **B.)** sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile et tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 45.000.-francs est à rejeter comme non fondée étant donné que celui-ci ne justifie pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge l'entièreté des sommes déboursées par lui et non comprises dans les dépens.

Par ces motifs :

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière de TVA, statuant contradictoirement, le ministère public entendu en ses conclusions,

déclare recevables le recours formé contre la décision du directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines du 24 septembre 1998 et les autres demandes, rejette la demande de communication forcée de pièces, déclare le recours non fondé,

rejette la demande en remboursement dirigée contre l'administration de l'enregistrement et des domaines, la demande tendant à une nouvelle imposition des exercices 1991 à 1997 et à de nouveaux décomptes, ainsi que la demande de décharge des intérêts courus depuis le commandement,

rejette la demande dirigée à l'encontre de Maître **B.)** tendant à sa condamnation à tenir Maître **A.)** quitte et indemne et tendant au remboursement du montant réglé par Maître **A.)** à l'administration,

rejette la demande en indemnisation du préjudice moral et matériel dirigée à l'encontre des trois parties défenderesses,

rejette la demande de Maître **B.)** d'une indemnité sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile, condamne Maître **A.)** aux dépens et en ordonne la distraction au profit de Maître Cathy ARENDT, avocat constitué, qui la demande, affirmant avoir avancé les dépens.

Ce jugement a été lu à l'audience publique indiquée ci-dessus par M. Etienne SCHMIT, premier vice-président, en présence de M. David BOUCHE, greffier.