

Jugement civil no 294 / 2014 (première chambre)

Audience publique du mercredi dix-neuf novembre deux mille quatorze.

Numéro 155453 du rôle

Composition :

Serge THILL, premier vice-président,
Julie MICHAELIS, juge,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Linda POOS, greffier.

Entre :

A.), demeurant à L-(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Martine LISE de Luxembourg du 19 juin 2013,

comparaissant par Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat, demeurant à Luxembourg,

et :

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

partie défenderesse aux termes du prédit exploit LISE,

comparaissant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit du 19 juin 2013 A.) a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ci-après l'administration, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir réformer les bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2010 et 2011 qui lui ont été adressés et voir prononcer la décharge de l'imposition en résultant. La demanderesse conclut en outre à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- €, portée à 2.500.- € en cours d'instance, et à l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

A l'audience du 26 mars 2014, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 15 octobre 2014, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat constitué, a conclu pour A.).

Maître Frédérique LERCH, avocat, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat constitué, a conclu pour l'administration.

Il est constant en cause que des bulletins de rectification d'office en rapport avec les années 2010 et 2011, bulletins qui portent la date du 1^{er} février 2013 et la mention qu'ils ont été notifiés le 19 février 2013, ont été émis par l'administration.

En date du 5 mars 2013 A.) a formulé une réclamation contre les bulletins en question.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 12 mars 2013 et portant la date de notification du 22 mars 2013 A.) a été informée que les bulletins attaqués étaient maintenus. Il a en outre été précisé que cette décision était susceptible d'un recours juridictionnel endéans un délai de trois mois à compter de sa notification.

A l'appui de sa demande A.), qui est psychologue, fait valoir qu'en application des dispositions de l'article 44.1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée les prestations qu'elle fournit, et qu'elle qualifie de « prestations de soutien psychologique », devraient être exonérées de la taxe.

L'administration soutient que la demande serait irrecevable au motif qu'elle aurait dû être dirigée contre la décision directoriale et non pas contre les bulletins de rectification d'office. Au fond elle estime que A.) ne remplit pas les conditions pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44.1 de la loi de 1979. De son côté elle sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- €.

I. La recevabilité

Au moment de la notification des bulletins de rectification d'office les premier et deuxième alinéas du paragraphe 3 de l'article 76 de la loi de 1979 étaient de la teneur suivante :

« Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et / ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur ».

S'il est exact qu'en application de l'article 76.3 al. 1^{er} de la loi de 1979 la décision du directeur se substitue à l'imposition entreprise, cette décision, dans l'éventualité où elle confirme le bulletin de taxation, ne le fait pas disparaître, mais le laisse, bien au contraire, subsister avec tous les effets qui y sont attachés (cf. en ce sens Cour 8 mai 2008 N° 31200 du rôle).

Le fait pour A.) d'avoir dirigé sa demande contre les bulletins de rectification d'office ne la rend partant pas pour autant irrecevable.

L'article 76.3 al. 2 de la loi de 1979 prévoit, quant à lui, que c'est la décision du directeur qui est susceptible d'un recours en justice.

En l'occurrence A.) a respecté les prescriptions de cette disposition, alors qu'en demandant la décharge totale des impositions mises à sa charge, elle a nécessairement attaqué la décision directoriale du 12 mars 2013. Dans la mesure où cette décision a maintenu les bulletins de rectification émis antérieurement, elle est en effet elle-même constitutive d'une mesure de fixation de l'impôt.

L'assignation ayant par ailleurs été introduite endéans le délai de trois mois accordé à A.), elle est à déclarer recevable.

II. Le fond

Les dispositions pertinentes de l'article 44.1 de la loi de 1979 sont libellées comme suit :

« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

...

l) les prestations de services et les livraisons de biens suivantes :

- les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice légal de la profession de médecin et de médecin-dentiste ;

...

- les prestations de services réalisées dans le cadre de l'exercice légal des professions paramédicales, lorsqu'elles sont effectuées sur ordonnance médicale ou lorsqu'elles sont à charge des organismes légaux de sécurité sociale. Cette exonération n'est pas applicable aux bains spéciaux, dits bains sauna, ni aux soins de beauté ou d'esthétique ;

...

o) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale ou à la santé publique, effectuées par

des organismes de droit public, par des caisses mutualistes, des établissements publics ou d'utilité publique, des maisons de cure, des maisons de retraite, de gérontologie ou de gériatrie, des oeuvres hospitalières ou de bienfaisance et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ;

p) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public, par des orphelinats, des maisons de cure, des maisons d'enfants ou de jeunes, y compris les auberges de jeunesse, et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ;

... ».

Ces textes constituent la transposition en droit luxembourgeois des dispositions suivantes des directives 77 / 388 / CEE du 17 mai 1977 et 2006 / 112 / CE du 28 novembre 2006 :

Article 13 A 1. c), g) et h) de la directive 77 / 388 / CEE :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :

...

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ;

...

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit

public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;

... ».

Article 132.1 c), g) et h) de la directive 2006 / 112 / CE :

« Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

...

c) les prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales telles qu'elles sont définies par l'Etat membre concerné ;

...

g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;

h) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné ;

... ».

A propos de la notion de « prestations de soins à la personne » la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la CJUE, a décidé ce qui suit :

« ... compte tenu de l'objectif de réduction du coût des soins de santé, la notion de «soins médicaux» figurant à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), n'appelle pas une interprétation particulièrement étroite (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, point 23). Il importe toutefois que les prestations relevant de cette notion, tout comme celles relevant de la notion de «prestations de soins à la personne» figurant au même paragraphe, sous c), aient pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou anomalies de santé (arrêts précités D., point 18, et Kügler, point 38). ... » (Arrêt C.-D.S. du 6 novembre 2003 Affaire C-45/01 point 48).

Concernant la notion de « professions paramédicales » la CJUE s'est prononcée comme suit :

« ... il ressort clairement du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive que cette disposition ne définit pas elle-même la notion de «professions paramédicales», mais qu'elle renvoie sur ce point à la définition qui est retenue par la réglementation interne des États membres.

Dans ces conditions, il appartient à chaque État membre de définir, dans son propre droit interne, les professions paramédicales dans le cadre desquelles l'exercice des soins à la personne est exonéré de la TVA, conformément à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive. La Cour a déjà jugé que cette disposition accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation à cet égard (arrêt du 6 novembre 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, point 81).

Ce pouvoir d'appréciation englobe non seulement celui de définir les qualifications requises pour exercer lesdites professions, mais également celui de définir les activités spécifiques de soins à la personne qui relèvent de telles professions. En effet, dès lors que les différentes qualifications acquises par les prestataires ne préparent pas nécessairement ces derniers à fournir tous les types de soins, un État membre est en droit de considérer, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, que la définition des professions paramédicales serait incomplète si elle se limitait à imposer des exigences générales quant à la qualification des prestataires, sans préciser les soins pour lesquels ceux-ci sont qualifiés dans le cadre de ces professions.

Toutefois, le pouvoir d'appréciation dont jouissent les États membres à cet égard n'est pas illimité » (Arrêt H. A. S. et J. E. VDH.-VE. du 27 avril 2006 Affaires jointes C-443/04 et C-444/04 points 28-31, ci-après l'arrêt S.).

Au sujet des limites dans lesquelles le pouvoir d'appréciation des États membres est enfermé la CJUE a précisé :

« ... il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'exigence d'une application correcte et simple des exonérations ne saurait permettre aux États membres de porter atteinte ni aux objectifs poursuivis par la sixième directive ni aux principes de droit communautaire, en particulier le principe d'égalité de traitement, lequel est reflété, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale (voir arrêts Dornier, précité, points 42 et 69; du 26 mai 2005, KAM., C-498/03, Rec. p. I-4427, points 29 et 52, ainsi que du 12 janvier 2006, TSW., C-246/04, non encore publié au Recueil, points 44 à 46).

En conséquence, lorsqu'un assujetti demande que ses activités de soins à la personne soient reconnues comme relevant de l'exercice des professions paramédicales, aux fins de bénéficier de l'exonération de la TVA prévue à

l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il incombe aux juridictions nationales d'examiner si les autorités compétentes ont respecté les limites du pouvoir d'appréciation consenti par cette disposition, en tenant compte de l'objectif poursuivi par celle-ci et du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 10 septembre 2002, K., C-141/00, Rec. p. I-6833, point 56; arrêts précités Dornier, point 69, et KAM., point 52).

À cet égard, en ce qui concerne, en premier lieu, l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, il y a lieu de relever que la condition prévue par cette disposition, selon laquelle les prestations de soins à la personne doivent être effectuées dans le cadre de l'exercice des professions paramédicales telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné, vise à garantir que l'exonération s'applique uniquement aux prestations de soins à la personne qui sont fournies par des prestataires possédant les qualifications professionnelles requises (arrêt K., précité, point 27). Dès lors, les prestations de soins à la personne ne relèvent pas toutes d'une telle exonération, cette dernière concernant uniquement celles qui présentent un niveau de qualité suffisant compte tenu de la formation professionnelle des prestataires.

Il s'ensuit que l'exclusion d'une profession déterminée ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive doit pouvoir être justifiée par des motifs objectifs fondés sur les qualifications professionnelles des prestataires de soins et, partant, par des considérations relatives à la qualité des prestations fournies.

En ce qui concerne, en second lieu, le principe de neutralité fiscale, lequel est inhérent au système commun de la TVA, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence, il s'oppose à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20, et KAM., précité, point 54).

Pour déterminer si des prestations de soins à la personne sont semblables, il convient toutefois de tenir compte, s'agissant de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et eu égard à l'objectif poursuivi par cette disposition, des qualifications professionnelles des prestataires de ces soins. En effet, dès lors que celles-ci ne sont pas identiques, les prestations de soins à la personne ne sauraient être considérées comme

semblables que dans la mesure où elles présentent un niveau de qualité équivalent pour les bénéficiaires.

Il s'ensuit que l'exclusion d'une profession ou d'une activité spécifique de soins à la personne de la définition des professions paramédicales retenue par la réglementation nationale aux fins de l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive n'est contraire au principe de neutralité fiscale que s'il peut être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces prestations un niveau de qualité équivalent à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de cette même réglementation nationale, de l'exonération » (Arrêt S. points 35-41).

Sous ces différents aspects l'instruction du dossier par les parties est lacunaire, les pièces versées et renseignements fournis étant non seulement incomplets, mais ne permettant surtout pas de saisir la nature exacte des activités de A.) qui ont fait l'objet de la taxation litigieuse.

Il est certain que les prestations de A.) ont été fournies pour partie au sein de maisons de retraite et de centres pour personnes âgées établis à Luxembourg-Ville (Elysis), Esch/Alzette (Servior CIPA), Bofferdange (Servior CIPA), Mondorf (Résidence Monplaisir), Diekirch (CIPA Résidence du Parc) et Vianden (Servior Maison de soins), pour partie au Blannenheem à Berschbach et pour partie dans le cadre du service Treff-Punkt à Dudelange.

Toutefois, à partir d'un moment donné seulement, les factures établies pour les maisons de retraite et centres pour personnes âgées, ainsi que pour le Blannenheem, indiquent qu'elles ont trait à des prestations effectuées dans le cadre de l'assurance dépendance. En l'état actuel des choses le tribunal ignore si les prestations de A.) ont, dès le départ et dans leur ensemble, été prises en charge par l'assurance dépendance.

Dans sa réclamation du 5 mars 2013 la demanderesse fait état d'un remboursement par « l'assurance dépendance (CNS) » sans opérer aucune distinction suivant l'époque et le bénéficiaire des prestations. A la page 3 des conclusions notifiées le 16 décembre 2013 le mandataire de l'administration écrit « qu'en l'espèce il n'est pas contesté que la Caisse de maladie n'intervient pas, les prestations effectuées par la partie A.) n'étant nullement remboursées par la Caisse de maladie ». Cette affirmation n'a pas été contredite dans les conclusions du mandataire de A.) notifiées le 1^{er} février 2014.

Certaines des pièces du dossier (établies par Elysis) font état d'un contrat conclu avec A.). Le tribunal ignore combien de contrats ont été conclus et quel était le contenu de ces contrats.

L'administration se limite à soutenir que la profession de psychologue ne serait pas reprise par l'article 1^{er} de la loi modifiée du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé et à conclure que pour cette raison la demanderesse ne pourrait bénéficier d'aucune des susdites exonérations prévues par l'article 44.1 de la loi de 1979. Elle ne précise cependant pas en quoi la qualification de A.) et la qualité des prestations qu'elle fournit ne seraient pas au moins équivalentes à celles requises de la part des personnes exerçant l'une des professions énumérées par ladite disposition.

Finalement il n'est pas exclu que la nature des prestations fournies par A.) les fasse rentrer dans les prévisions des points o) et p) de l'article 44.1 de la loi de 1979 et qu'en raison du fait qu'elles sont fournies pour le compte de patients hébergés dans des établissements visés par ces dispositions et que la demanderesse est payée par ces établissements, l'exonération soit justifiée sur cette base. Dans ce contexte il est intéressant de relever, qu'au moins dans une partie des cas, A.) ne touche que 85-90 % des honoraires auxquels elle peut prétendre, le surplus constituant une commission revenant aux établissements avec lesquels elle travaille. Le cas échéant il y aurait lieu, après instruction supplémentaire du dossier, de saisir la CJUE de questions préjudicielles afférentes.

Par ces motifs

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en application de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

rejette le moyen d'irrecevabilité de la demande soulevé par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES,

invite les parties à compléter l'instruction du dossier en rapport avec les points suivants :

- quelles ont été les prestations fournies par A.) qui ont été exécutées dans le cadre de l'assurance dépendance

- quels ont été les contrats que A.) a conclus avec les différents établissements dans lesquels elle travaille

- quelles sont les différences au niveau de la qualification professionnelle et de la qualité des prestations fournies existant entre A.) et les personnes exerçant l'une des professions énumérées par l'article 1^{er} de la loi modifiée du 26 mars 1992 sur l'exercice et la revalorisation de certaines professions de santé

- dans quelle mesure les prestations fournies par A.) sont-elles susceptibles de rentrer dans les prévisions des points o) et p) de l'article 44.1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

- des questions préjudicielles afférentes sont-elles à soumettre à la Cour de Justice de l'Union Européenne

réserve les droits des parties et les dépens.