

Jugement civil no 118 / 2016

(première chambre)

Audience publique du mercredi vingt avril deux mille seize.

Numéro 141372 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,

Vanessa WERCOLLIER, juge,

Lynn STELMES, juge délégué,

Linda POOS, greffier.

Entre :

Maître **ME1.**), avocat à la Cour, demeurant à L-(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 17 juin 2011,

comparaissant par Maître Marie-Pierre BEZZINA, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t :

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, et pour autant que de besoin par le ministre des Finances, et pour autant que de besoin par le Monsieur le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, demeurant à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, poursuites et diligences de Monsieur le Receveur du Bureau de Recette Centrale,

parties défenderesses aux termes du prédict exploit ENGEL,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 17 juin 2011, **ME1.)** fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour, en substance, y voir annuler la décision du Directeur de l'AED du 7 mars 2011, lui notifiée le 17 mars 2011, par laquelle le Directeur a rejeté son recours contre deux bulletins de taxation d'office du 20 août 2010 portant sur les années 2007 et 2008.

A l'appui de son recours, **ME1.)** conteste d'abord par principe que l'activité d'avocat soit soumise à TVA, en relavant qu'il s'agirait d'une activité civile, et non pas d'une activité commerciale. Dans le même ordre d'idées, il relève qu'il existerait un traitement discriminatoire entre l'activité d'avocat et d'autres activités libérales, tels que les médecins, les pharmaciens et les kinésithérapeutes, et d'autres activités civiles, tel que la location d'habitation, dans la mesure où ces activités ne seraient pas soumises à TVA.

Ensuite, **ME1.)** reproche à l'AED d'appliquer aux mémoires d'honoraires qu'il a dressés en 2007 et 2008 uniformément un taux de TVA de 15%, sans tenir compte de ce que ces mémoires porteraient sur des prestations accomplies en grande partie avant la date du 1^{er} janvier 2007, lorsque le taux de TVA applicable à l'activité d'avocat n'était que de 12%

ME1.) demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.500€, portée en cours d'instance à 15.000€ et à voir condamner les parties défenderesses aux frais de l'instance, avec distraction au profit de son avocat constitué.

En cours d'instance, **ME1.)** soumet au tribunal un problème complémentaire tiré du relevé de compte inexact dressé par l'AED, tout en admettant que ce décompte ne pourra être redressé qu'au vue de la décision à prendre sur son recours.

ME1.) demande encore en cours d'instance à voir condamner l'AED, sinon l'ETAT, sinon les deux in solidum, à lui payer la somme de 100.000€ à titre de dommages-intérêts pour dommage moral et matériel.

A l'audience du 28 octobre 2015, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 23 mars 2016, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître **ME1.)**, avocat, en remplacement de Maître Marie-Pierre BEZZINA, avocat constitué, a conclu pour **ME1.)**.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'ETAT et l'AED.

La demande dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

L'ETAT conclut à l'irrecevabilité de la demande en tant que dirigée contre lui en arguant qu'en application de l'article 76, paragraphes 2 à 4 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA le recours doit être dirigé directement contre l'AED en la personne de son Directeur.

Cet argumentaire n'est pas contesté par **ME1.)**. Il correspond encore à une application correcte de la loi. Il y a partant lieu de déclarer l'action irrecevable en tant que dirigée contre l'ETAT.

Le recours a par ailleurs été introduit dans les forme et délai de la loi.

L'application de la TVA aux prestations d'avocat

1/ L'AED conclut au défaut de pertinence de l'argumentation de **ME1.)** tenant à l'inapplicabilité du système de TVA à l'activité d'avocat au motif que **ME1.)** se serait lui-même soumis à l'application dudit régime en sollicitant son immatriculation et qu'il aurait facturé et encaissé la TVA auprès de ses clients et devrait partant continuer à l'ETAT cet impôt collecté auprès de ses clients.

Ce moyen doit être rejeté. L'assujetti est toujours admis à faire examiner la question de principe de son assujettissement à la TVA, sous peine le cas échéant de faire perdurer une situation illégale au cas où il y serait assujetti à tort. Le fait qu'il ait fait à un certain moment une démarche volontaire en ce sens ne l'empêche pas de produire cette contestation. De même, le fait d'avoir collecté l'impôt que constitue la TVA, et de l'avoir le cas échéant collecté à tort, ne l'empêche pas de faire valoir cette contestation. S'il est exact qu'il aurait collecté à tort une certaine somme à titre d'impôt s'il devait résulter de sa contestation qu'il n'est pas assujetti, ce problème devrait alors être réglé autrement que par l'impossibilité de soulever le moyen afférent.

2/ Au fond de la question soulevée, c'est toutefois à bon droit que l'AED fait valoir que l'application de la TVA à l'activité d'avocat résulte des dispositions légales pertinentes, à savoir d'une part l'article 9, paragraphe 1 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (*« Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence »*) et d'autre part la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée prise en son article 4, paragraphe 1 (*« 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 ») et en son article 5 (« 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 »).

Le critère pertinent pour déclencher l'application du système de TVA à une activité n'est donc pas son caractère commercial, mais son caractère d'activité économique, parmi lesquelles sont expressément visées les professions libérales et autres prestataires de service, donc l'activité d'avocat.

ME1.) relève encore dans ce cadre qu'il serait fait référence au caractère « permanent » de l'activité, mais qu'il faudrait constater qu'il ne presterait pas de façon permanente son activité au profit des différents clients. Ainsi, il arriverait régulièrement qu'il n'effectuerait aucune prestation pour un client donné pendant une période prolongée. Le caractère de permanence de son activité ferait ainsi défaut, faisant échapper son activité à l'application de la TVA.

Cet argument doit être rejeté, alors que ce que la loi vise est la permanence de l'activité économique dans le chef de l'assujetti d'une façon générale, et non pas au profit de tel ou tel client qui se verrait facturé ou non la TVA en fonction de ce critère de permanence.

3/ Dès son acte introductif d'instance, **ME1.)** a soulevé la question de la différenciation de traitement entre différentes professions libérales, arguant d'une discrimination de l'activité d'avocat par rapport aux professions qui ne sont pas soumises à l'application du système de la TVA et demandant en termes généraux à « voir soumettre la question à l'appréciation de la Cour constitutionnelle ». Il relève encore que d'autres activités civiles, comme la location d'immeubles d'habitation, ne seraient pas non plus soumises à la TVA, et que des sociétés commerciales qui n'ont plus d'activité se verraient retirer leur numéro de TVA. **ME1.)** formule plus loin dans ses écritures la question de savoir si « l'activité purement civile d'un avocat doit être soumise à la TVA ».

L'AED ne prend pas position en détail sur ce moyen, sauf à expliquer que l'exonération de l'activité des médecins serait motivée par des considérations tenant au coût des systèmes de santé publique et qu'aucune exonération n'est prévue dans la loi TVA au profit de l'activité d'avocat.

La Cour constitutionnelle est appelée à statuer sur la conformité des lois à la Constitution en tant que norme hiérarchiquement supérieure. En l'espèce, les exonérations de la TVA prévues dans les articles 43 et suivants de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée relevées par **ME1.)** sont le reflet des exonérations énumérées dans les articles 131 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dont elles sont la transposition en droit national. Or, le droit issu de l'Union européenne prime toute norme nationale. Il en résulte que, les articles 43 et suivants de la loi TVA étant conformes aux articles 131 et suivants de la directive TVA, aucun contrôle de constitutionnalité de la loi TVA ne peut être opéré par rapport à la question soulevée.

4/ Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à tort que **ME1.)** fait valoir l'inapplicabilité de la TVA à l'activité d'avocat.

Le bien-fondé du recours contre la décision du directeur de l'AED

Dans le cadre d'une vérification des déclarations de TVA déposées par **ME1.)**, il est constaté par l'AED que pour les années 2007 et 2008, **ME1.)** a déclaré certains revenus comme étant taxables à 12%. L'AED considère dans le cadre d'un procès-verbal de vérifications non daté qu'il y aurait lieu d'appliquer à l'intégralité des prestations le taux de TVA de 15% en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007. Ce procès-verbal est suivi de deux bulletins de taxation d'office du 20 août 2010 qui reprennent l'argumentation développée dans le procès-verbal de vérifications. Suite au recours exercé par **ME1.)**, le directeur de l'AED lui demande de compléter le dossier par les documents permettant de retracer que les prestations pour lesquelles **ME1.)** demande à voir appliquer un taux de TVA de 12% ont effectivement été prestées avant le 1^{er} janvier 2007. **ME1.)** ayant fourni un listing de paiements reçus soumis selon lui au taux de TVA de 12%, le directeur répond par sa décision du 7 mars 2011 que ce listing n'est pas suffisant pour établir la preuve requise.

ME1.) soutient, et il est confirmé sur ce point par l'AED, que le taux de TVA applicable est celui en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de la taxe et que ce moment est pour une prestation d'avocat le jour de cette prestation.

Les parties divergent cependant sur la question de la preuve de cette date.

ME1.) soutient qu'il serait logique que les factures émises au début de l'année 2007 couvriraient des prestations fournies avant le 1^{er} janvier 2007. Il relève encore que dans la pratique de l'exercice de la profession d'avocat, certains dossiers seraient traités pendant des années ce qui impliquerait nécessairement que certaines prestations tombent sous un ancien taux de TVA et d'autres sous un nouveau taux de TVA, et que certains dossiers traités, clôturés et facturés à l'époque d'un taux de 12% (ou encore moindre) ne seraient payés par les clients que plus tard. Il lui serait impossible de refacturer à tous ces clients un taux de TVA plus important. Il fait encore valoir qu'en l'espèce, la date de prestation de service résulterait toujours de ses mémoires d'honoraires, qui indiqueraient concrètement les dates auxquelles il a effectué les différentes prestations.

ME1.) relève encore la pratique de l'AED qui a toujours accepté ses déclarations de TVA trimestrielles qui opéraient une distinction entre prestations à 12% et à 15% sans le rendre attentif à ce qu'elle s'opposerait à une telle distinction, ce qui l'aurait mis dans l'impossibilité de rectifier tant ses déclarations trimestrielles que les factures adressées à ses clients. Il explique enfin la charge de travail administratif et comptable importante qu'implique pour lui la recherche des éléments de vérification exigés par l'AED.

L'AED de son côté plaide qu'il appartiendrait à **ME1.)** de rapporter la preuve positive de la date des prestations pour lesquelles il entend appliquer un taux de TVA de 12%, et que cette preuve ne résulterait pas des pièces par lui versées par rapport aux rentrées déclarées au titre des années 2007 et 2008. Elle estime dans ses conclusions du 18 août 2014 « qu'il n'appartient pas à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'effectuer en l'espèce un travail de comptable mais bien à la partie **ME1.)** de fournir sur base de sa comptabilité la preuve que le fait générateur des prestations facturées en 2007 et 2008 est antérieur au changement de taux applicable, soit le 1^{er} janvier 2007 ». Elle soutient que cette preuve ne serait pas rapportée et conclut au rejet de la demande de **ME1.)**.

Le litige porte sur les honoraires encaissés par **ME1.)** au cours des années 2007 et 2008 pour lesquelles il déclare pour partie un taux de TVA encaissée de 12%. Le taux de TVA applicable est celui du fait générateur de la taxe, et ce fait générateur est la date de la prestation de services. Il appartient à **ME1.)**, qui seul dispose des éléments d'information à cet égard, de rapporter la preuve que les prestations pour lesquelles il revendique l'application d'un taux de TVA à 12% ont effectivement été prestées à une époque à laquelle le taux de TVA était fixé à 12%.

Suite à la demande de production de pièces qui lui a été adressée par le directeur de l'AED en date du 12 janvier 2011, **ME1.)** a communiqué en date du 14 février 2011 un listing portant sur 4 pages des honoraires qu'il considère relever du taux de TVA à 12%. Le tribunal admet pour les besoins de la discussion que ce sont des encaissements qui ont été repris par **ME1.)** dans ses déclarations de TVA au titre du taux de TVA de 12%.

En cours de procédure judiciaire, **ME1.)** a communiqué un ensemble de 75 mémoires d'honoraires, demandes de provision et avis de crédit.

ME1.) a raison de faire valoir qu'il est logique que

- des factures émises au début de l'année 2007 couvrent des prestations fournies avant le 1^{er} janvier 2007
- dans la pratique de l'exercice de la profession d'avocat, certains dossiers sont traités pendant des années et que par voie de conséquence toutes les prestations se rapportant à un dossier ne sont pas nécessairement fournies sous le régime du même taux de TVA
- dans la pratique de la profession d'avocat certains dossiers traités, clôturés et facturés à une certaine époque ne sont apurés par les clients que plus tard, à une époque à laquelle le taux de TVA a subi une modification législative.

Face aux contestations de l'AED, il ne suffit toutefois pas de raisonner en termes de logique générale, mais il importe d'apporter une preuve concrète, le cas échéant au cas par cas, de l'application de tel taux de TVA à telle prestation.

Le tribunal constate encore que les différentes factures versées aux débats par **ME1.)** renseignent effectivement les dates auxquelles les différentes prestations mises en compte ont été prestées, et qu'il n'y a pas de raison d'admettre que ces indications seraient inexactes, de sorte qu'on peut s'y référer le cas échéant pour décider du taux de TVA applicable.

Toutefois, ce que le dossier et les renseignements fournis par **ME1.)** ne permettent pas de retracer, est que les encaissements d'honoraires repris par ses soins dans ses déclarations de TVA et dans le listing de 4 pages communiqué le 14 février 2011 correspondent aux 75 mémoires d'honoraires, demandes de provision et avis de crédit versés par ses soins en cours de procédure judiciaire et dont on peut admettre qu'ils sont soumis partiellement ou intégralement à l'application du taux de TVA à 12%. Si le listing reprend pour chaque paiement reçu une référence d'affaire (qui semble être constituée par un millésime et un

numéro courant de dossier), ni cette référence d'affaire ni aucune autre indication du listing tel que produit ne permet d'opérer un lien entre ce listing et les 75 mémoires d'honoraires, demandes de provision et avis de crédit versés aux débats.

Le tribunal note encore que le listing de 4 pages ne couvre que des encaissements faits au cours de la période du 2 janvier 2007 au 15 mars 2007 et ne couvre partant pas l'intégralité de la période actuellement en discussion couvrant la période du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2008. Ainsi, même à supposer qu'un lien entre le listing et les 75 mémoires d'honoraires, demandes de provision et avis de crédit puisse être établi, il n'en résulterait toujours pas le bien-fondé de la position de **ME1.)** pour l'intégralité des montants couverts par ses déclarations de TVA pour les années 2007 et 2008.

Le tribunal tient en fin de compte à rappeler qu'il ne lui appartient pas de se substituer à **ME1.)** dans l'administration de la preuve.

Il résulte de ce qui précède que la demande de **ME1.)** doit être rejetée, sans que ses développements relatifs au mutisme de l'AED suite au dépôt des déclarations de TVA trimestrielles et à la charge de travail que comporte pour lui la recherche et la collecte des données nécessaires pour apporter la preuve requise, développements qui ne sont pas autrement caractérisés en droit, ne soient de nature à influencer sur cette conclusion.

Les décomptes périodiques de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines

ME1.) soulève en cours d'instance un problème par rapport aux décomptes qui lui sont soumis au fil des années par l'AED, en soutenant que ces décomptes seraient complexes et incompréhensibles, qu'il aurait toujours payé l'intégralité des montants qui lui sont réclamés alors cependant que ces décomptes faisaient néanmoins toujours apparaître une dette à sa charge et que les acomptes payés par lui ne seraient pas correctement imputés. Il appartiendrait à l'AED de fournir ligne par ligne les explications qui s'imposent.

L'AED soulève l'irrecevabilité de cette demande comme étant nouvelle en cours d'instance et ne se rattachant pas par un lien suffisant à la demande initiale.

Le principe d'immutabilité du litige entraîne l'irrecevabilité, à la demande du défendeur, de toute demande présentée au cours d'instance qui diffère de la demande initiale par ses parties, son objet ou sa cause, sauf à ce que l'article 53 du Nouveau Code de Procédure Civile permet

au demandeur de présenter une demande incidente nouvelle par son objet lorsqu'elle se rattache par un lien suffisant à la demande initiale.

En l'espèce, la demande initiale porte sur la contestation de la décision du directeur de l'AED relative à la taxation d'office opérée pour les années 2007 et 2008. La demande incidente présentée par **ME1.)** en cours d'instance porte sur l'exactitude des décomptes périodiques dressés par l'AED présentant l'état du compte de **ME1.)** au regard de ses obligations en matière de TVA. Ces décomptes englobent les années 2007 et 2008, mais également des années antérieures et des années postérieures. Cette demande incidente modifie le débat tant par sa cause (fausse application de la législation en matière de TVA pour la demande initiale ; erreurs dans les imputations et décomptes pour la demande incidente) que par son objet (rectification de la taxation d'office dans le cadre de la procédure d'imposition pour la demande initiale ; rectification du décompte dans le cadre de la procédure d'exécution forcée pour la demande incidente). Conformément aux conclusions de l'AED, la demande incidente doit être déclarée irrecevable.

La demande en dommages-intérêts

ME1.) demande en cours d'instance par conclusions du 27 janvier 2015 à voir condamner l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à lui payer la somme de 100.000€ au titre de dommages-intérêts en raison du préjudice moral qu'il subit du fait « qu'il est traumatisé pendant plusieurs jours suite à la réception du décompte inexact de TVA » et du préjudice matériel qu'il subit du fait des recherches que son secrétariat doit effectuer « pour pouvoir présenter un dossier le plus complet possible ». Par conclusions du 29 septembre 2015, cette demande est également présentée à l'encontre de l'ETAT.

L'AED soulève l'irrecevabilité de cette demande comme se heurtant à l'absence de personnalité juridique dans son chef. La loi ne comporterait une disposition dérogatoire permettant de l'assigner directement aux seules fins de contester la décision de son directeur, à l'exclusion de toute demande en dommages-intérêts. En ordre subsidiaire, l'AED conteste toute faute dans son chef.

L'ETAT n'a pas pris position à l'encontre de cette demande.

C'est à bon droit que l'AED soulève sur base de l'argument par elle développé l'irrecevabilité de cette demande en paiement en tant que dirigée à son encontre. Pour ce qui concerne l'ETAT, force est de constater que la demande initiale dirigée à son encontre est irrecevable, de sorte qu'il ne figure pas valablement à l'instance et ne peut de ce fait se voir opposer une demande incidente. Celle-ci est partant aussi irrecevable en tant que dirigée contre l'ETAT.

Indemnités de procédure

ME1.) succombe à l'instance et ne peut de ce fait prospérer dans sa demande tendant à se voir allouer une indemnité de procédure de 15.000€.

L'AED et l'ETAT ont demandé chacun à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000€. Ces parties font valoir que cette demande serait fondée en considération du fait que l'instance judiciaire ne serait due qu'au comportement, qualifié de mauvaise foi, de **ME1.)** qui aurait toujours négligé d'apporter les éléments probants qui lui étaient demandés. Les éléments du dossier ne caractérisent toutefois pas l'iniquité requise pour faire application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile au profit de ces parties.

P a r c e s m o t i f s

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit irrecevable la demande principale en tant que dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

dit recevable la demande principale en tant que dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

dit non fondée la demande principale en tant que dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

dit irrecevable la demande incidente relative à la vérification des décomptes périodiques de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

dit irrecevable la demande incidente en paiement de dommages-intérêts, tant en ce qu'elle est dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qu'en ce qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

déboute **ME1.)** de sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

déboute l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne **ME1.)** aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Me Frédérique Lerch, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.