

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Jugement civil no 107/2013 (première chambre)

Audience publique du mercredi vingt-quatre avril deux mille treize.

Numéro 126728 du rôle

Composition :

Serge THILL, premier vice-président,
Julie MICHAELIS, juge,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
David BOUCHE, greffier.

E n t r e

la société anonyme SOCIETE1.) S.A., établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), actuellement à L-ADRESSE2.), représentée par son conseil d'administration, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B NUMERO1.),

partie demanderesse aux termes d'un acte de l'huissier de justice HUISSIER DE JUSTICE1.) de Luxembourg du 16 novembre 2009,

comparant par Maître AVOCAT1.), avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'Etat et pour autant que de besoin par le ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, prise en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, parties défenderesses aux fins du prédit acte HUISSIER DE JUSTICE1.), comparant par Maître AVOCAT2.), avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal:

Procédure, prétentions et moyens des parties :

Par exploit d'huissier du 16 novembre 2009, la société anonyme SOCIETE1.) S.A. (ci-après la société SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'Etat) et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines (ci-après l'AED) à comparaître par ministère d'avocat à la Cour devant le tribunal de ce siège pour voir réformer, sinon annuler les bulletins de taxation d'office portant sur les exercices 2005 et 2006, notifiés le 27 juillet 2009, pour voir prononcer à son bénéfice la décharge des impositions supplémentaires de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la TVA) en résultant, ainsi que pour voir condamner les défenderesses au paiement d'une indemnité de 2.000.- EUR, respectivement de 5.000.- EUR sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et aux dépens de l'instance, avec distraction au profit de son avocat suivant conclusions du 6 août 2010.

Par jugement interlocutoire du tribunal de ce siège du 6 juillet 2011, les parties ont été invitées à verser au dossier la réclamation introduite par la société SOCIETE1.) le 26 octobre 2009 contre les bulletins d'imposition critiqués, la décision du directeur de l'AED intervenue sur cette réclamation, les déclarations de TVA relatives aux exercices 2005 et 2006 de la société SOCIETE1.), le procès-verbal dressé par le bureau d'imposition et les « factures documentant des acquisitions relatives aux premières installations de cuisine et de salle de bain de l'immeuble nécessaires avant la mise en service du bien et son utilisation effective » dont la demanderesse fait état dans son assignation introductive d'instance.

A l'audience du 20 février 2013, l'instruction a été clôturée et le président de chambre délégué a été entendu en son rapport oral.

Maître AVOCAT3.), avocat, en remplacement de Maître AVOCAT1.), avocat constitué, a conclu pour la société SOCIETE1.).

Maître AVOCAT4.), avocat, en remplacement de Maître AVOCAT2.), avocat constitué, a conclu pour l'Etat et l'AED.

Suite au prédit jugement interlocutoire, la société SOCIETE1.) a versé la réclamation du 26 octobre 2009, les déclarations de TVA pour 2005 et 2006, ainsi que diverses factures et elle a informé le tribunal qu'aucune décision directoriale n'est intervenue suite à sa réclamation contre les bulletins d'imposition.

L'Etat et l'AED ont encore versé le procès-verbal dressé par le bureau d'imposition.

Outre ce qui est relaté dans le jugement du 6 juillet 2011, les parties défenderesses font encore valoir qu'à l'exception de deux factures, le numéro d'identification de la société SOCIETE1.) à la TVA luxembourgeoise est indiqué sur les factures de ses fournisseurs étrangers, que les différents achats pour lesquels la déduction de la TVA est en cause portent sur des biens affectés à un immeuble que la demanderesse détient à ADRESSE3.) et que la demanderesse n'établit pas que ces acquisitions intracommunautaires ont fait l'objet d'une taxation dans le pays d'arrivée du transport, en l'occurrence la France, de sorte qu'elles estiment qu'il y a lieu à taxation par l'Etat du Luxembourg qui a attribué le numéro d'identification sous lequel les livraisons ont été effectuées. L'Etat et l'AED contestent en outre que la demanderesse ait rapporté la preuve d'un lien avec une activité économique et d'une affectation professionnelle des acquisitions intracommunautaires dont il s'agit.

Les parties défenderesses maintiennent leur demande en obtention d'une indemnité de 5.000.- EUR sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et en condamnation de la demanderesse aux dépens de l'instance, avec distraction au profit de leur avocat qui affirme en avoir fait l'avance.

Appréciation :

Les paragraphes 3 et 4 de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi de 1979 ou la loi sur la TVA), prévoyaient, dans la version en vigueur en 2009, que sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office par une assignation à introduire dans le délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin et que

ce délai est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis auprès du bureau d'imposition compétent.

En l'espèce, les bulletins de taxation d'office ont été notifiés le 27 juillet 2009, la réclamation émanant de la société SOCIETE1.) contre ces bulletins date du 26 octobre 2009 et le recours fait par assignation civile remonte au 16 novembre 2009.

Il ne résulte pas de l'article 76 de la loi de 1979 tel qu'il était en vigueur avant le 1^{er} janvier 2010 que le fait d'introduire une réclamation contre les bulletins de taxation d'office empêcherait d'agir en justice tant que le directeur de l'AED n'a pas pris de décision quant au bien-fondé de la réclamation.

La demande telle qu'introduite par assignation du 16 novembre 2009 est dès lors recevable.

Suivant l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes et invoqué par la société SOCIETE1.), toute décision administrative doit baser sur des motifs légaux, la décision doit formellement indiquer les motifs par l'énoncé au moins sommaire de la cause juridique qui lui sert de fondement et des circonstances de fait à sa base, lorsqu'elle refuse de faire droit à la demande de l'intéressé et dans les cas où la motivation expresse n'est pas imposée, l'administré concerné par la décision a le droit d'exiger la communication des motifs.

En cas de silence, d'obscurité ou d'insuffisance de la loi, le juge qui se heurte à des difficultés d'application d'un texte doit, en vertu des dispositions de l'article 4 du Code civil, se livrer à une interprétation de la volonté du législateur.

Le susdit règlement a été pris en exécution de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse. L'article 5 de cette loi dispose que « la présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes ». A l'opposé il ne prévoit toutefois pas expressément leur application en matière de contributions indirectes. Il y a dès lors silence de la loi à ce sujet et partant matière à interprétation.

Or, dans le cadre des travaux d'élaboration de la loi le Conseil d'Etat avait fait la remarque suivante : « Le gouvernement n'a pas pris position quant à la question soulevée par le Conseil si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, est à exclure ou non de la nouvelle procédure » (Doc. parl. 2209, Avis du Conseil d'Etat, p. 19 *sub* art. 4). Sur ce la commission des finances et du budget s'est

exprimée comme suit : « Le Conseil d'Etat pose encore la question de l'exclusion de la matière des contributions indirectes. Il semble oublier que cette matière ressortit de la compétence judiciaire, les recours contre les décisions de l'administration de l'enregistrement étant à porter devant le tribunal civil. Cette particularité devrait faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines » (Doc. parl. 2209, Rapport de la commission des finances et du budget, p. 4 *sub* art. 5). Ces observations n'ont plus fait l'objet de commentaires de la part du Conseil d'Etat, de sorte qu'il faut admettre qu'elles lui donnaient satisfaction et qu'il partageait l'approche de la Commission des finances et du budget.

Les dispositions réglant la procédure administrative non contentieuse sont inapplicables (Cour d'appel, 22 septembre 2005, rôle numéro 27082). La procédure de déclaration de la TVA et de bulletin de taxation ou de rectification en réponse aux déclarations de l'assujetti se trouve exclue du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes pris en exécution de celle-ci et cette exclusion empêche le recours à des règles du droit administratif général relativement à toutes les questions qui sont régies par des dispositions spécifiques de la loi sur la TVA (Cour d'appel, 15 février 2012, rôle numéro 34894). Spécialement, un moyen de nullité pour défaut de motivation des bulletins de taxation sur base de l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 doit être rejeté (Cour d'appel, 8 mai 2008, rôle numéro 31200).

La forme et le contenu des bulletins de taxation d'office se trouvent régis par l'article 76 de la loi sur la TVA (Cour d'appel, 15 février 2012, précité).

L'article 76, point 2, paragraphe 2, 2^e phrase, de la loi de 1979 dispose : « Le bulletin [de taxation d'office] contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours. »

Cette disposition légale requiert dès lors une « justification sommaire » et non une motivation exhaustive tel qu'estimé par la demanderesse.

En l'occurrence, les deux bulletins de taxation d'office du 9 juillet 2009 portant sur les années 2005 et 2006 contiennent une rubrique intitulée « OBSERVATIONS » par le biais de laquelle la justification suivante au sujet de la taxation d'office a été

portée à la connaissance de la société SOCIETE1.) : « Les biens d'investissements en relation avec l'immeuble situé à ADRESSE3.) sont considérés comme prélèvement de bien pour l'usage privé (art. 13a). Taxation suivant procès-verbal annexé. »

Aux termes d'une lettre de l'AED du 10 septembre 2008 jointe au prédit procès-verbal, la société SOCIETE1.) a été invitée à lui faire parvenir avant le 25 septembre 2008 « le numéro d'immatriculation à la TVA française », une « explication pourquoi les acquisitions intracommunautaires n'ont pas été faites avec le numéro d'immatriculation à la TVA française », « l'acte de vente de l'appartement situé ADRESSE4.) F-ADRESSE3.) », « les plans de l'appartement situé ADRESSE4.) F-ADRESSE3.) », une réponse à la question si « l'appartement sera (...) utilisé comme bureau ou comme habitation par des personnes privées? », le « détail des acquisitions intracommunautaires faites chez ORGANISATION1.) BV (matière, le nombre de m², prix par m², etc.) » et une explication concernant le fait que les travaux ne sont pas terminés alors « qu'il y a déjà des meubles qui ont été achetés (fauteuil, vase, bouteilles, plateau en argent, etc.) en 2005 ».

Il résulte du procès-verbal du 15 juin 2009 que l'AED, qui a dû constater qu'elle n'a pas reçu les informations demandées dans son prédit courrier du 10 septembre 2008, en conclut qu'à défaut pour la société SOCIETE1.) de lui « faire parvenir, avant le 30 juin 2009, les documents et les explications demandés, les acquisitions intracommunautaires d'un montant de 436.077,85 Euro en 2005 et d'un montant de 73.468,45 Euro en 2006 vont être considérées comme du prélèvement privé et vont être taxées au taux normal de 15% » et informe la demanderesse que ceci aura pour conséquence que « l'excédent de taxe en 2005 s'élève à 64.214,90 Euro au lieu de -1.196,78 Euro » et que « l'excédent de taxe en 2006 s'élève à 7.631,86 Euro au lieu de -449,46 Euro ».

Concernant le reproche suivant lequel les bulletins de taxation d'office ne font référence qu'à l'article 13a sans préciser la loi à laquelle l'AED se réfère, il résulte non seulement de l'intitulé de chacun des bulletins de taxation concernés qu'ils sont pris en exécution de la « LOI TVA DU 12.02.1979 », mais encore des déclarations de TVA elles-mêmes que la société SOCIETE1.) les a faites sur base de la « Loi modifiée du 12.2.1979 », de sorte que la demanderesse ne pouvait se méprendre sur la base légale invoquée par l'AED à l'appui de ses taxations d'office.

Eu égard à ce qui précède, l'AED a satisfait à la condition de justification sommaire des opérations qu'elle a effectuées d'office.

Partant, le moyen de nullité des bulletins de taxation d'office pour absence de motivation est à rejeter.

Le fait que les bulletins ne comportent pas la signature manuscrite du préposé du bureau d'imposition est sans incidence quant à la validité des bulletins de taxation d'office (Cour d'appel, 15 février 2012, précité).

Chaque bulletin de taxation d'office concerné par le cas d'espèce comporte par ailleurs un signe manuscrit distinctif en dernière page et à l'endroit où figurent le nom et le titre du fonctionnaire de l'AED.

De plus, il n'est précisé dans aucun texte de loi sous quelle forme précise une signature devrait être faite et la demanderesse ne prouve pas en quoi la marque manuscrite figurant sur les documents litigieux ne serait pas constitutive d'une signature.

Dans ces conditions, le moyen de la société SOCIETE1.) suivant lequel les bulletins de taxation d'office seraient inexistantes pour défaut de signature est sans fondement.

Aux termes de l'article 76, point 2, paragraphe 2, 1^e phrase, de la loi sur la TVA, le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant.

En l'espèce, il résulte des bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2005 et 2006 qu'ils ont été notifiés le 27 juillet 2009, de sorte que la demanderesse est censée les avoir reçus à cette date.

L'article 76 de la loi sur la TVA n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention, comme c'est le cas en l'espèce, du nom du préposé du bureau d'imposition qui a procédé à la fixation de la TVA est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition (Cour d'appel, 15 février 2012, précité).

Il n'est de surcroît pas établi que la signature figurant sur les bulletins litigieux ne serait pas celle du préposé du bureau d'imposition dont le nom figure sous le signe manuscrit distinctif.

Le moyen consistant en « l'inopposabilité du bulletin pour nullité de la notification » au motif que la preuve de la notification ne serait pas rapportée car « la mention de la notification non signée et dont l'auteur n'est pas identifié, faute d'être signée, est sans valeur juridique » n'est dès lors pas fondé.

Par application de l'article 18 de la loi de 1979, est considérée comme acquisition intracommunautaire d'un bien l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, soit par le fournisseur du bien ou par une tierce personne agissant pour le compte de ce fournisseur, soit par l'acquéreur du bien ou par une tierce personne agissant pour compte de cet acquéreur, vers un Etat membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien, lorsque le fournisseur est un assujetti qui agit dans le cadre de son entreprise et qui ne bénéficie pas du régime de franchise des petites entreprises.

Il résulte des factures soumises au tribunal que la société SOCIETE1.) a acquis divers objets mobiliers auprès d'entreprises italiennes et néerlandaises. La demanderesse affirme que les objets ont été achetés pour un immeuble qu'elle détient à ADRESSE3.) et certaines de ces factures font état d'une adresse de livraison à ADRESSE3.), respectivement à ADRESSE5.).

Les acquisitions effectuées par la société demanderesse luxembourgeoise auprès de sociétés étrangères sont dès lors d'ordre intracommunautaire.

Suivant le principe posé par l'article 2 b) de la loi de 1979, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise sont soumises à la TVA.

Aux termes de l'article 18ter, paragraphe 2, de la même loi, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Ainsi, l'acquéreur est redevable de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens (mise en œuvre du mécanisme d'autoliquidation de la taxe). Lorsqu'une acquisition intracommunautaire de biens a eu lieu, l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'Etat membre de départ de l'expédition ou du transport des biens (Yves Villeguérin (sous la direction de), TVA dans les opérations internationales, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, p. 41).

A priori, le lieu de l'acquisition intracommunautaire des biens concernés par le cas d'espèce est réputé se situer en France.

Mais, le 2^e paragraphe de l'article 18ter de la loi T.V.A. tel que transposé de l'article 28 ter, A, 2., de la sixième directive numéro 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et portant sur un système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la sixième directive), prévoit un « filet de sécurité » en disposant : « Toutefois, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée sous lequel l'acquéreur a effectué cette acquisition aussi longtemps que l'acquéreur n'établit pas que cette acquisition a été soumise à la taxe conformément au paragraphe 1. »

Dans le présent cas d'espèce où le lieu d'arrivée des biens n'est, aux dires mêmes de la demanderesse, pas le Luxembourg mais que l'acquéreuse y est établie et identifiée à la TVA et a donné son numéro d'identification à la TVA luxembourgeoise aux vendeurs italiens et néerlandais, le lieu de l'acquisition intracommunautaire est réputé se situer au Luxembourg faute pour la société SOCIETE1.) d'établir que ses acquisitions ont été soumises à la TVA dans l'Etat membre où les biens ont été expédiés ou transportés.

En conséquence, les acquisitions intracommunautaires effectuées par la société SOCIETE1.) doivent être soumises à la TVA au Luxembourg alors même que les biens concernés seraient arrivés en France.

L'article 48, paragraphe 1., point b) de la loi de 1979 pris en transposition de l'article 17, paragraphe 2., point d) de la sixième directive dispose : « 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 : (...) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée pour les acquisitions intracommunautaires de biens ».

Sous certaines conditions, la société SOCIETE1.) pourrait donc faire valoir un tel droit à déduction.

Dans une affaire impliquant entre autres une société « Facet » et relative au droit à déduction, ainsi qu'à la détermination du lieu d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens, la CJUE a retenu ce qui suit :

« À cet égard, il convient de rappeler, tout d'abord, que, aux termes de l'article 17, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive, la déduction de la TVA ayant grevé les biens et services intermédiaires acquis par l'assujetti, notamment dans le cadre d'acquisitions intracommunautaires, est subordonnée à la condition que les biens et les services ainsi acquis soient utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

Or, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il est constant que les biens taxés au titre d'acquisitions intracommunautaires réputées effectuées dans l'État membre d'identification, en application de l'article 28 ter, A, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive, n'ont pas été réellement introduits dans ledit État membre.

Dans ces conditions, lesdites opérations ne sauraient être regardées comme ouvrant 'droit à déduction' au sens de l'article 17 de la sixième directive. Par suite, de telles acquisitions intracommunautaires ne sauraient bénéficier du régime général de déduction prévu audit article. » (CJUE, VIIe chambre, arrêt du 22 avril 2010, C-536/08 et C-539/08, points 40 à 42).

La TVA due sur les acquisitions intracommunautaires dont il s'agit n'ouvre dès lors pas droit à déduction au bénéfice de la société SOCIETE1.) puisque les biens en question n'ont, d'après ses dires, pas été livrés au Luxembourg et qu'ils ne sont dès lors pas susceptibles d'être affectés à une opération ouvrant droit à déduction.

Par ailleurs, la demanderesse n'a pas rapporté la preuve que les biens acquis sont utilisés pour les besoins de son entreprise et non pour la consommation privée tel que requis par le prédit article 48 de la loi sur la TVA, de sorte que les conditions ouvrant droit à déduction ne sont pas remplies.

Le recours exercé par la société SOCIETE1.) n'est dès lors pas fondé.

L'application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cass. fr. civ. 2^e, 10 octobre 2002, Bulletin 2002 II, n° 219, p. 172).

Vu l'issue du litige, la société SOCIETE1.) est à débouter de sa demande en obtention d'une indemnité sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

La demande de l'Etat et de l'AED en allocation d'une telle indemnité de procédure est en revanche à déclarer fondée, alors qu'il paraît inéquitable de laisser à charge des parties défenderesses l'entièreté des frais exposés non compris dans les dépens.

Le tribunal évalue *ex aequo et bono* les frais exposés non compris dans les dépens au montant de 1.500.- EUR.

Aux termes des articles 238 et 242 du Nouveau Code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens et les avoués pourront, dans les instances où leur ministère est obligatoire, demander la distraction des dépens à leur profit.

Partant, la société SOCIETE1.) est à condamner aux dépens de l'instance, avec distraction au profit de l'avocat de l'Etat et de l'AED, qui affirme en avoir fait l'avance.

Par ces motifs

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière de TVA, statuant contradictoirement, sur le rapport du président de chambre délégué,

dit la demande recevable,

rejette les moyens de nullité, d'inexistence et d'inopposabilité des bulletins de taxation d'office soulevés par la société anonyme SOCIETE1.) S.A.,

dit la demande non fondée,

déboute la société anonyme SOCIETE1.) S.A. de sa demande en obtention d'une indemnité sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

condamne la société anonyme SOCIETE1.) S.A. à payer à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines une

indemnité de 1.500.- EUR sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

condamne la société anonyme SOCIETE1.) S.A. aux dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître AVOCAT2.), qui affirme en avoir fait l'avance.