

Jugement civil no 289 / 2011 (8e chambre)

Audience publique du mardi, 20 décembre 2011

Numéros du rôle : 94508 et 114.463 (jonction)

Composition:

Agnès ZAGO, vice-présidente,
Danielle POLETTI, premier juge,
Françoise HILGER, premier juge,
Guy BONIFAS, greffier.

E N T R E :

1) **A.)**, veuve **B.)**, gérante, demeurant à L-(...),

2) **C.)**, institutrice, demeurant à L-(...),

les deux en leur qualité d'héritières de feu **B.)**,

3) **D.)**, gérant, demeurant à L-(...),

4) **E.)**, sans état, épouse **F.)**, demeurant à (...) (France), (...),

5) **G.)**, employée privée, demeurant à (...) (France), (...),

les trois en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.)**, veuf d'**I.)**, décédé ab intestat en date du 21 septembre 1992,

6) la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l., ci-avant dénommée **SOC.1'.)** S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par ses gérants actuellement en fonctions, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

demandeurs aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre KREMMER de Luxembourg du 30 novembre 2004 et d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 21 avril 2008,

comparant par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat, ayant initialement comparu par Maître Claude PENNING, avocat, les deux demeurant à Luxembourg,

E T :

1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, ayant son siège au Ministère d'Etat à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, représenté par son Ministre d'Etat,

2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, poursuites et diligences de son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

défendeurs aux fins des prédicts exploits KREMMER et ENGEL,

comparant par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Oùï **A.), C.), D.), E.), G.)** et la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** par l'organe de Maître Jean-Paul NOESEN, avocat constitué.

Oùï l'Etat du Grand - Duché de Luxembourg et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par l'organe de Maître Michèle MERTEN, avocat, en remplacement de Maître François KREMER, avocat constitué.

Faits et procédure

Le tribunal renvoie à son jugement avant dire droit du 20 avril 2010 pour ce qui est de l'exposé des faits tels qu'ils se présentaient à la date de ce jugement et des actes de procédure antérieurs à ce jugement.

Par le jugement du 20 avril 2010, le tribunal a, quant à la demande introduite par assignation du 21 avril 2008, dit la demande recevable, mais rejeté le moyen des demandeurs tiré de la prescription de leur éventuelle dette fiscale ; constaté qu'il ne restait rien à juger quant cette opposition, débouté **A.), C.), D.), E.), G.)** et la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à.r.l. de leur demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile et mis les frais relatifs à cette demande à leur charge ; quant à

l'assignation du 30 novembre 2004, il a rejeté les moyens des parties défenderesses tirés de la forclusion et de la violation de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse et de la prescription et a admis, avant tout autre progrès en cause, les demandeurs à prouver par audition de témoins les faits suivants :

« a) *A l'époque des faits relevant pour le présent litige antérieur à 1995 les contribuables n'avaient aucun accès au système vies pour leur permettre de vérifier la validité du numéro intracommunautaire de leur contre partie commerciale ou sa situation envers l'Administration de l'enregistrement, par exemple si leur partenaire avait réglé sa TVA afin que le contribuable soit sûr de ne pas devenir co-débiteur solidaire de la TVA sur base de l'article 67 LTVA. L'administration refusait la communication de tout renseignement.*

b) *A cette époque également, les opérations massives, opérations frauduleuses massives dites de carrousel la TVA rendues possibles par une modification récente de la sixième directive communautaire en matière de TVA initialisant le régime intracommunautaire n'était pas connue du grand public et même pas des services normaux de l'Administration. C'est notamment à la demande des administrations étrangères qu'un service spécial de dépistage a à l'époque été créé par l'Administration de l'Enregistrement de Luxembourg auquel les deux témoins ont été affectés et c'est grâce à leur travail qu'un nombre impressionnant de fautes a pu être découvert à Luxembourg.*

c) *Il est avéré que dans tous ces dossiers que les contribuables luxembourgeois utilisés au sens littéral du terme par des délinquants étrangers n'avaient pas d'idée de la portée des opérations dans lesquelles elles étaient impliquées à Luxembourg pendant les années 1994. Seuls quelques fiscalistes pointus dans certaines fiduciaires étaient au courant, en dehors des fonctionnaires spécialisés de l'Administration de l'Enregistrement des possibilités de fraudes offertes par le régime dit intracommunautaire et la famille X.) ne faisait pas exception à cette ignorance.*

d) *Il est d'ailleurs un fait que les fonctionnaires non spécifiquement spécialisés dans le dépistage des fraudes de l'Administration elle-même ne se rendaient pas compte du caractère frauduleux des opérations et il est dès lors exact qu'à la suite d'un contrôle dans un premier temps par les services normaux de l'Administration, les SOC.1') se soient faits rembourser des montants de TVA importants, tout simplement parce qu'ils avaient omis de contrôler si la société SOC.2.), qui vendait la marchandise aux SOC.1'), avait rempli ses obligations en matière de TVA. Or, comme les SOC.1') l'apprirent de la bouche des vérificateurs MM. J.) et K.), celle-ci déclara ne pas avoir d'activité, ne remit pas de déclarations, et ne paya pas de TVA.*

e) *Les SOC.1') se virent offrir, à prix intéressant, des métaux par une société de droit luxembourgeois SOC.2.), contrôlée bien évidemment à l'insu des SOC.1') par les initiateurs de la fraude.*

*Au début des relations, les camions avec la ferraille transitaient bien entendu religieusement par le Luxembourg. La marchandise était déchargée chez **SOC.1'.**), qui cherchait un client, rechargeait un camion et revendait avec une petite marge.*

*Après un certain temps, au début de 1994 sans indication d'une date plus exacte, **SOC.2.)** indiqua à **SOC.1'.**), des clients potentiels, en leur indiquant qu'une firme une telle, établie à l'étranger, voulait bien racheter la marchandise, mais ne pouvait pas payer directement, apparemment faute de liquidités.*

*L'**SOC.1'.**) devait en somme préfinancer l'achat, en prenant une petite marge.*

*La grande angoisse de la direction des **SOC.1'.**) était que cette firme étrangère ne paye pas, mais les chèques furent toujours honorés à l'échéance.*

*Toutefois, comme les opérations de chargement, de déchargement et de pesage coûtaient et réduisaient la marge, il fut proposé aux **SOC.1'.**) de laisser transiter directement la marchandise chez le futur client, de sorte à réduire les frais.*

Tout cela parut bien plausible.

*Ce n'est que lorsque la confiance a été gagnée de cette façon qu'il a été procédé autrement que par livraison physique, la famille **X.)** recevant alors des explications rassurantes et convaincantes, sans pouvoir se douter que la faille du système était d'une toute autre nature.*

*A un moment donné, en avril 1994 sans préjudice d'une indication de date plus exacte, le bureau d'imposition procède alors un contrôle, en réclamant ses factures de revente aux **SOC.1'.**). Celles-ci lui sont données, et après ce contrôle, la TVA en amont déduite par les **SOC.1'.**) est restituée sans discussion.*

*Ceci était possible parce que les services de la TVA vérifiaient bien que les **SOC.1'.**) revendaient la marchandise, mais omettaient de contrôler si la société **SOC.2.)**, qui vendait aux **SOC.1'.**), déclarait et payait sa TVA.*

*Or, elle ne le faisait pas, indiquant apparemment à l'Administration crédule qu'elle n'avait pas d'activité, supercherie qui ne fonctionnait que parce que le bureau d'imposition n'avait pas vérifié le facturier d'achat des **SOC.1'.**).*

*Ce n'est qu'en octobre 1994 sans préjudice d'une indication plus exacte que le service de dépistage de **MM. K.)** et **J.)** a effectué un contrôle approfondi, à l'occasion duquel la direction des **SOC.1'.**) reçut alors les explications sur le fonctionnement d'un carrousel ».*

Les parties ont chacune conclu suite à la clôture de la mesure d'instruction.

L'ordonnance de clôture de l'instruction est intervenue le 26 avril 2011.

Le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral à l'audience du 20 septembre 2011.

Motifs de la décision

A) Les demandeurs demandent acte de ce qu'ils concluent sous réserve d'appel.

L'acquiescement à un jugement peut être exprès ou tacite. Une partie ne peut être présumée avoir renoncé aux voies de recours de façon implicite que si elle a accompli un fait ou un acte de procédure qui traduit nécessairement et sans équivoque l'intention d'acquiescer. Il a été jugé que l'assistance sans réserve à l'exécution des mesures d'instruction ordonnées par un jugement avant dire droit ne valait pas acquiescement de ce jugement par l'appelant. « *En effet, ce jugement est exécutoire de droit et non susceptible d'appel immédiat, de sorte que le fait d'une partie d'assister à l'accomplissement de la mesure d'instruction, même sans formuler de réserves, ne peut valoir acquiescement* » (Cour d'appel, 8 juin 2005, n° 29527 du rôle).

Il n'y a, dès lors, pas lieu de faire droit à la demande de donner acte des demandeurs qu'ils ont assisté sous réserve d'appel à la mesure d'instruction, cette demande étant sans objet au vu des développements qui précèdent.

B) Quant au résultat de la mesure d'instruction

L'administration considérant que les demandeurs étaient impliqués dans une vaste opération de fraude à la TVA comme complices de la société **SOC.2.)** GmbH, « *qui a facturé et encaissé la TVA sur la soi-disant revente de la ferraille aux parties demanderesses sans la verser dans les caisses publiques, tandis que, de leur côté, les parties demanderesses ont déduit, dans leurs déclarations de TVA, la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les soi-disant factures d'achat (TVA d'amont). Comme la marchandise en question a fait l'objet de prétendues livraisons intra-communautaires vers d'autres Etats membres de l'Union européenne, les parties demanderesses se sont trouvées en situation structurelle de crédit de TVA et ont demandé des remboursements substantiels de TVA* » (cf. conclusions de Me Kremer notifiées le 19 janvier 2006), le tribunal avait admis les demandeurs, lesquels reconnaissaient que **SOC.2.)** GmbH s'était livrée à des opérations frauduleuses, mais soutenaient avoir été eux-mêmes de bonne foi tandis que la fraude avait été commise à leur insu, à l'offre de preuve reprise ci-avant, ce afin de leur permettre d'établir leur bonne foi.

Les demandeurs estiment avoir rapporté la matérialité des éléments essentiels qui figuraient dans leur offre de preuve, éléments qui étaient censés établir cette bonne foi dans leur chef.

L'administration soutient que les éléments recueillis lors des enquêtes permettraient de retenir que les demandeurs ne pouvaient ignorer qu'ils prêtaient la main à une fraude.

Trois témoins ont été entendus lors des enquêtes : deux fonctionnaires de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, **K.)** et **J.)**, ainsi que l'ancienne secrétaire de la société **SOC.1.)**, **L.)**.

Au vu du résultat des enquêtes et des développements subséquents des parties dans leurs conclusions, le tribunal vient à la conclusion que le recours des parties demanderesse est justifié. Rien ne permet, en effet, au tribunal de retenir que les demandeurs ont été de mauvaise foi par leur participation à une opération qui, dans le chef de leur cocontractant **SOC.2.)** GmbH, était une opération frauduleuse de « carrousel » de TVA. Il y a lieu de rappeler que dans ses arrêts du 6 juillet 2006 (affaires jointes C-439/04 et C-440/04, **K.** et **R.**), la Cour de justice des communautés européennes a reconnu qu'un intervenant qui, de bonne foi, participe à une opération frauduleuse dans le chef d'autres parties est en droit d'exercer le droit à la déduction de la TVA en amont. Mais « *un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à cette fraude, et ceci indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens* » (point 56). Il n'a pas été prétendu en l'espèce qu'**B.)** appartenait à la catégorie des personnes qui « *savaient* » qu'il participait à une opération illicite. La question qui se pose, dès lors, est celle de savoir s'il « *aurait dû savoir* », et si c'est faute d'avoir pris les mesures que l'on pouvait raisonnablement exiger de lui pour s'assurer que l'opération dans laquelle il intervenait n'était pas une fraude, qu'il a accepté d'y participer.

Au vu de l'arrêt **K.** et **R.**, il y a lieu de constater que le type de négligence qui ferait conclure à la mauvaise foi de l'opérateur n'est pas la négligence la plus légère, mais une négligence telle que « *dans une telle situation, l'assujetti prête la main aux auteurs de la fraude et devient complice de celle-ci* » (point 57).

De l'avis du tribunal, **B.)**, dont les héritiers n'ont, au regard de la jurisprudence de la Cour de justice, pas à prouver qu'il a été victime d'une fraude si savamment orchestrée par son cocontractant qu'elle représentait un véritable cas de force majeure à son égard, ne s'est pas laissé aller à une négligence caractérisée, laquelle permettrait de le considérer comme « *le complice* » de la société **SOC.2.)**, ni au sens du droit pénal (lequel supposerait un dol dans le chef d'**B.)**), ni dans le sens du droit fiscal qui est défini par l'arrêt précité.

En effet, s'il est vrai qu'en se montrant plus méfiant qu'il ne l'a été – et en refusant l'offre de **SOC.2.)** de faire procéder à des achats de ferraille suivis de leur revente, sans transit physique vers le Grand-Duché de Luxembourg – l'intéressé aurait évité de participer à la fraude, il n'en reste pas moins qu'**B.)** n'a pas accepté cette offre sans vérification. Il a eu recours aux conseils d'une fiduciaire renommée (la **FID.1.)**) et en particulier d'un expert-comptable considéré à l'époque comme l'un des plus expérimentés et compétents de sa profession, Monsieur **M.)**, qui lui a confirmé que l'opération était licite et que la société cocontractante était une société considérée comme respectable. Certes, **B.)** n'en a pas reçu la confirmation écrite (ce qui est critiqué dans les conclusions de l'Administration), mais le tribunal admet que cette manière de procéder pouvait correspondre aux habitudes d'une entreprise commerciale de type PME qui entretenait, en 1994, une relation de confiance avec cette fiduciaire et la considérait comme source ultime de renseignement en matière fiscale.

Deux autres éléments s'y ajoutent : le fait que, la marge bénéficiaire d'**B.)** étant faible, cette opération ne lui a pas permis d'encaisser des bénéfices qui, par leur caractère anormal, auraient dû l'amener à plus de méfiance, et le fait que l'Administration se soit livrée à un premier contrôle fiscal qui a abouti à valider l'opération. Certes, ce premier contrôle a eu lieu au début des opérations entre **B.)** et **SOC.2.)**, et les contrôleurs « *avaient des compétences territoriales limitées et ne disposaient pas des moyens de recherche nécessaires pour déceler une quelconque fraude* » ainsi qu'une expérience limitée des 'carrousels TVA' qui, à l'époque, étaient un phénomène nouveau pour l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (cf. procès-verbal d'enquête du 18 juin 2010, p. 3), mais rien ne permet au tribunal de supposer qu'un chef de PME, actif dans la ferrallerie, aurait disposé d'une expérience plus étendue d'un phénomène frauduleux de ce type.

En ce qui concerne le reproche qu'**B.)** n'a pas fait vérifier auprès de l'Administration la bonne réputation de **SOC.2.)**, le résultat des enquêtes a été que **SOC.2.)** disposait effectivement d'un numéro d'immatriculation à la TVA, qu'elle était inconnue de l'Administration luxembourgeoise et que les administrations étrangères n'auraient pas, en 1994, coopéré efficacement avec l'Administration luxembourgeoise. Le témoin **K.)** a affirmé, lors de son audition, que « *si Monsieur **B.)** avait téléphoné à son bureau d'imposition pour se renseigner à propos de la société **SOC.2.)**, il est probable qu'il n'aurait obtenu aucune réponse en vertu du secret fiscal. Par contre, les activités de la société **SOC.2.)** auraient été vérifiées de plus près par nos services, de sorte qu'un terme aurait été mis beaucoup plus tôt à des activités* ». Mais, s'il est certes sinon certain, du moins possible que tel aurait été le sort d'une demande de renseignements d'**B.)**, ceci n'a rien à voir avec la définition de la bonne foi d'un opérateur économique, telle que donnée par l'arrêt K. et R. de la Cour de justice.

En conclusion, le tribunal estime que le comportement d'**B.)**, sans représenter une diligence extrême, était néanmoins suffisant pour répondre aux critères de la bonne foi

tels qu'ils sont énoncés par la Cour de justice. Il sera, par conséquent, fait droit au recours des héritiers d'**B.**).

L'objet principal du recours formé par les demandeurs est d'obtenir l'annulation des bulletins d'imposition pour violation de la procédure administrative non contentieuse ; ce moyen ayant été rejeté par le jugement du 20 avril 2010, il ne convient pas de faire droit à la demande principale.

En revanche, le recours peut être accueilli dans son volet subsidiaire, en tant que recours en réformation tendant à voir dire non fondés les deux bulletins d'impôt notifiés le 3 février 2003 et la décision subséquente de rejet du 26 novembre 2004.

Au vu de la décision à intervenir, la demande de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en obtention d'une indemnité sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est à déclarer non fondée.

Les demandeurs ont également sollicité, par voie de conclusions, l'allocation d'une indemnité de procédure. Cette demande sera, toutefois, rejetée, la condition de l'iniquité requise par la loi n'étant pas remplie.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, huitième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

statuant en continuation du jugement du 20 avril 2010 ;

dit le recours de **A.), C.), D.), E.), G.)** et la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** fondé ;

déclare les deux bulletins d'impôt notifiés le 3 février 2003 et la décision subséquente de rejet de rejet du 26 novembre 2004 non fondés en tant qu'ils n'admettent pas le droit à déduction de la TVA en amont au titre des opérations litigieuses ;

renvoie l'affaire devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ;

déboute les parties au litige de leur demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

condamne les parties défenderesses aux frais de l'instance avec distraction au profit de Maître Jean-Paul NOESEN, avocat constitué qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.