

Texte pseudonymisé

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

Jugement civil no 238/2013 (8^e chambre)

Audience publique du mardi, 17 décembre 2013.

Numéro du rôle: 149096

Composition:

MAGISTRAT1.), vice-présidente,
MAGISTRAT2.), juge,
MAGISTRAT3.), juge délégué
GREFFIER1.), greffier.

ENTRE:

la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...), représentée par ses organes sociaux actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice HUISSIER DE JUSTICE1.) de (...) du 16 juillet 2012,

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

ET:

- 1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation,
- 2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit HUISSIER DE JUSTICE1.),
comparant par Maître AVOCAT2.), avocat, demeurant à (...).

LE TRIBUNAL

Où la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. par l'organe de Maître AVOCAT3.), avocat, en remplacement de Maître AVOCAT1.), avocat constitué.

Où l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES par l'organe de Maître AVOCAT4.), avocat, en remplacement de Maître AVOCAT2.), avocat constitué.

Par exploit d'huissier de justice du 16 juillet 2012, la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché de LUXEMBOURG et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal de céans pour voir réformer, sinon annuler la décision sur réclamation du 5 avril 2012 notifié en date du 16 avril 2012 ainsi que le bulletin du 23 novembre 2011 notifié le 9 décembre 2011 à l'encontre de la partie demanderesse et voir prononcer au bénéfice de la partie demanderesse la décharge des impositions supplémentaires de T.V.A. en résultant.

La société SOCIETE1.) sollicite en outre une indemnité de procédure de 2.500.- euros sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile et la condamnation des parties défenderesses aux frais et dépens de l'instance.

Faits et procédure :

La société SOCIETE1.) se présente comme exploitant à titre de franchisé d'un magasin de vente de vêtements de la marque « SOCIETE2.) » sis au ADRESSE1.) à LIEU1.). Elle a déposé une déclaration TVA pour l'année 2010 en appliquant à la totalité de son chiffre d'affaires le taux de 3% puisqu'elle considère que son chiffre d'affaires pouvait bénéficier du taux super-réduit applicable aux vêtements et chaussures pour enfants.

Elle a déposé une déclaration rectificative en octobre 2011 où elle a appliqué le taux standard de 15% à 20% de son chiffre d'affaires et le taux de 3% sur 80% de son chiffre d'affaires, ceci après avoir procédé à une analyse des tailles des vêtements et en conformité avec la circulaire n°625 du 31 décembre 1991 déterminant les limites et conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la TVA, étant précisé que le dépôt de la déclaration rectificative faisait suite à une réunion en date du 16 septembre 2011 entre Messieurs PERSONNE1.) du bureau d'imposition 9,

PERSONNE2.), gérant de la société et PERSONNE3.) de la société Fiduciaire SOCIETE3.).

La déclaration rectificative était accompagnée d'un certain nombre de documents dont il résulte que la marque SOCIETE2.) est portée par des adolescents et que suivant tableau annexé de concordance entre les tailles utilisées par SOCIETE2.) et les tailles allemandes (56 à 188), 80% des vêtements vendus correspondent aux tailles 56 à 188.

Le bureau d'imposition 9 (Esch-sur-Alzette 2) a envoyé à la société SOCIETE1.) le 4 novembre 2011 un procès-verbal avançant la thèse que le taux de 3% n'est pas applicable, alors que des accessoires de mode tels que sacs et ceintures sont encore vendus, que les vêtements ne présentent aucun caractère propre aux vêtements pour enfants alors que par ailleurs les tailles indiquées sont des tailles usuelles pour vêtements pour adultes, à savoir XS à XXL et que l'âge des clients n'est pas un critère pertinent pour ne pas être prévu par les textes légaux et réglementaires et pour ne pas être vérifiable.

L'administration a en conséquence émis un bulletin de taxation d'office daté du 23 novembre 2011 et notifié le 9 décembre 2011 soumettant la totalité du chiffre d'affaire au taux de 15%.

Une réclamation fut introduite en date du 23 novembre 2012 auprès du préposé du bureau d'imposition contre le bulletin d'imposition d'office. Cette réclamation fut rejetée.

Une nouvelle réclamation fut dès lors introduite devant Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

Un nouveau procès-verbal fut établi suite à une visite au magasin du ADRESSE1.) retenant qu'une visite au magasin d'LIEU2.) ne permet aucunement d'apprécier la situation du magasin ADRESSE1.).

Monsieur le Directeur a rejeté finalement la réclamation en soumettant le chiffre d'affaires au taux de 15% à l'exception des chaussures qui ne sont pas reconnaissables comme étant exclusivement pour enfants, à condition que la pointure soit inférieure ou égale à 38, qui peuvent bénéficier du taux de 3%.

Position de la société SOCIETE1.) :

La société SOCIETE1.) estime que le recours doit être déclaré recevable en application de l'article 76(4) de la Loi TVA.

Elle invoque à la base de son recours :

- l'article 40, paragraphe 1^{er} de la loi TVA disposant que certains biens ou services peuvent bénéficier dans les limites et conditions à définir par règlement grand-ducal d'un taux de TVA super-réduit actuellement fixé à 3% ;

- l'annexe B 6° prévoyant que le taux réduit est applicable aux chaussures et vêtements pour enfants sans autre précision ;
- le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la TVA précisant en son article 2, point 6° sous a) et b) les produits qui peuvent bénéficier du taux de 3% : a) les chaussures pour enfants, relevant du chapitre 64 TD (tarif douanier) jusque et y compris la pointure 38 ainsi que les chaussures présentées comme articles d'une mode type pour enfants ; b) les vêtements pour enfants, relevant des chapitres 61,62 et 65 TD jusque et y compris la taille 38 ;
- la circulaire n°625 du 31 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la TVA donnant certaines précisions.

Elle considère qu'en l'absence de définition spécifique des notions de vêtements pour enfants dans la loi TVA luxembourgeoise et la directive européenne, cette notion doit être interprétée, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice européenne, « conformément au sens habituel des termes en cause », et qu'il convient ainsi de tenir compte de son contexte, de sa finalité, de son économie et de sa ratio legis. La société SOCIETE1.) invoque dans ce contexte que le but d'un taux réduit est, bien évidemment, d'alléger le coût pour le consommateur lorsqu'il doit vêtir ses enfants.

Elle estime que la position de Monsieur le Directeur aboutit à introduire la notion de « mode typique pour enfants », laquelle est certes prévue pour les chaussures, également pour les vêtements, ce qui n'est prévu ni par la loi, ni par le règlement grand-ducal, ni même par la circulaire. Introduire une telle interprétation trop restrictive de la notion d'enfants dans un dossier individuel est inacceptable et ne saurait être fondée sur aucun argument juridique solide et aboutirait à vider de son contenu l'annexe B 6° de la loi TVA et partant à trahir l'esprit du législateur.

Elle demande à voir déclarer les visites sur place réalisées le 16 septembre 2011 et 7 mars 2012 dans les locaux des magasins d'LIEU2'.) et de LIEU1.) contraires à l'article 8 de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales, de sorte qu'elles doivent être annulées et soutient que toute argumentation de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, l'Administration de l'Enregistrement et de Domaines fondée uniquement sur les éléments relevés lors de ces visites doit être déclarée comme étant sans fondement légal ni factuel et doit être rejetée en conséquence.

En ce qui concerne la réglementation applicable aux chaussures pour enfants, la société SOCIETE1.) demande à voir écarter des débats pour être irrégulières la circulaire du 31 décembre 1991 alors qu'elle ajoute deux critères au règlement du 21 décembre 1991 que ce dernier ne prévoit pas, à savoir la condition supplémentaire qu'il s'agisse de chaussures de sport, de tennis, de basket-ball, de gymnastique, d'entraînement et de chaussures similaires, et la condition supplémentaire que la chaussures ne soient pas présentées ou reconnaissables comme étant uniquement pour hommes ou pour dames, quelle que soit la hauteur du talon et de la semelle réunis. Elle estime par ailleurs que la

circulaire du 31 décembre 1991 a été implicitement abrogée par la circulaire n°670 du 30 juin 1997 modifiée, laquelle a le même objet et doit dès lors primer pour être la plus récente.

En ce qui concerne la réglementation applicable aux vêtements pour enfants, la société SOCIETE1.) demande à voir écarter des débats pour être irrégulières la circulaire du 31 décembre 1991 alors qu'elle ajoute un critère au règlement du 21 décembre 1991 que ce dernier ne prévoit pas, à savoir que la taille du vêtement soit « 1) exprimée, 2) par une numérotation ».

Quant à l'absence de preuve quant au pourcentage du chiffre d'affaires soumis au taux super-réduit, la société SOCIETE1.) invoque que ce pourcentage découlerait du tableau des stocks de la société qui inclut la taille des vêtements considérés.

Position de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines :

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent d'abord un moyen d'irrecevabilité de l'assignation du 16 juillet 2012, pour violer les dispositions des articles 192 et 193 du Nouveau code de procédure civile, alors que la société SOCIETE1.) déclare avoir élu domicile auprès de « ORGANISATION1.) SàRL, société de droit luxembourgeois inscrite au Barreau de Luxembourg, (...).

Quant au fond, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tiennent à rappeler qu'il résulte de la combinaison des articles 39, paragraphe 3 et 40 la loi TVA, renforcée par l'article 72 de la loi TVA, qu'il y a présomption que le taux normal applicable est de 15% et que la personne qui souhaite bénéficier du taux super-réduit doit renverser cette présomption en apportant la preuve qu'elle remplit une des hypothèses de l'article 40 paragraphe 1 de la loi TVA.

Après avoir explicité les critères de distinction énoncés dans la loi luxembourgeoise sur le taux super-réduit de TVA concernant les chaussures pour enfants, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent que le champ d'application du taux super-réduit de 3% aux vêtements pour enfants est déterminé en fonction du critère de la numérotation des tailles conformément à l'article 2 point 6° b) du règlement grand-ducal et à l'article 2 ad point 6° sous b) de la circulaire n°625. Or, une telle numérotation des tailles fait absence chez la partie demanderesse, alors qu'elle utilise un système de tailles allant de la taille XS à XXL.

Le type de numérotation requis par la législation vise dès lors à distinguer les vêtements selon leur longueur et adaptés à la hauteur des enfants, alors que le système de la partie demanderesse différencie les vêtements par rapport à leur largeur (XS signifiant extra small et XXL extra extra large, en anglais). Or, la circulaire et le règlement grand-ducal demandent expressément une numérotation équivalente ou, pour les accessoires de mode, une numérotation assimilable, à la numérotation allant de 56 à 188 inclus. Le terme « numérotation » renvoyant très clairement à l'existence de numéros, de chiffres pour

désigner les tailles des vêtements pour enfants, le système de désignation des tailles par deux ou trois lettres doit être écarté du champ d'application de la circulaire et du règlement grand-ducal visé.

Quant à la notion « enfants », l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines se réfèrent à la même jurisprudence de la Cour de justice européenne pour conclure que le sens habituel de la notion d'enfants est à définir conformément à l'article 388 du code civil, soit visant les mineurs d'âge de moins de 18 ans.

Quant au pourcentage du chiffre d'affaire soumis au taux super-réduit de 3%, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estiment que la partie demanderesse a « estimé » de manière unilatérale et injustifié que 80% des vêtements qu'elle vend sont des vêtements devant être soumis au taux super-réduit de 3%, sans apporter aucune preuve de la réalité de son estimation.

A cet égard, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent encore qu'il n'y a lieu de se référer qu'aux critères développés antérieurement et que les critères de « ventes destinées aux enfants » ou de « l'effet de mode » ne sont pas retenus par les dispositions législatives pour déterminer le champ d'application du taux de TVA super-réduit.

De plus, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence même de volonté par la partie demanderesse de vendre des vêtements pour enfants, alors que sur le site internet des associés et gérants de la partie demanderesse, le magasin SOCIETE2.) à LIEU1.) est présenté comme vendant du prêt-à-porter uniquement pour hommes et femmes : « Ready-to-wear Men&Women » et qu'il en est de même des publications (brochure du centre commercial (...)) et du site internet de la marque SOCIETE2.) elle-même.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résistent à la demande tendant à voir annuler les visites sur place réalisées le 16 septembre 2011 et 7 mars 2012 dans les locaux des magasins d'LIEU2'.) et de LIEU1.) pour être contraires à l'article 8 de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales, alors que cette demande serait une demande nouvelle et que par ailleurs il n'y aurait eu aucune violation de la CEDH.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résistent encore à la demande tendant à voir écarté des débats la circulaire du 31 décembre 1991 pour être contraire au règlement du 21 décembre 1991 en invoquant le fait que ladite circulaire n'énonce nullement des critères supplémentaires, mais se borne à établir un guide pour pouvoir appliquer la législation en matière de taux super-réduit de TVA.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines réclament finalement l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

En droit :

Quant à la recevabilité de l'acte d'assignation et la validité de la constitution d'avocat :

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent un moyen d'irrecevabilité de l'assignation du 16 juillet 2012, au motif que celle-ci viole les dispositions des articles 192 et 193 du Nouveau code de procédure civile, alors que la partie demanderesse déclare avoir élu domicile auprès de « ORGANISATION1.) SàRL, société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois inscrite au Barreau de Luxembourg, (...).

Aux termes de l'article 192 du Nouveau code de procédure civile, « *les parties sont, sauf disposition contraire, tenues de constituer avocat. Cette constitution emporte élection de domicile. L'élection de domicile en l'étude d'un avocat emporte constitution de ce dernier* ».

Or, il résulte de la loi du 16 décembre 2011 ayant modifié l'article 8 de la loi du 10 août 1991 relative à la profession d'avocat que cette dernière peut désormais être exercée sous forme de personne morale, pour lesquelles sont réservées les listes d'ordre V et VI du tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg.

Aux termes de l'article 193 du Nouveau code de procédure civile, la constitution de l'avocat du demandeur est requise à peine de nullité.

La constitution de l'avocat consiste dans l'indication des nom, prénoms et domicile professionnel de l'avocat ou des avocats chargés des intérêts du demandeur ou des requérants. L'insuffisance de ces mentions n'entraîne la nullité de l'acte que s'il en résulte un doute sur la personnalité de l'avocat constitué (Jurisclasseur Procédure civile, v° constitution d'avocat, n°37)

Or, en l'espèce, aucun doute sur l'identité du mandataire de la partie demanderesse n'a été soulevé par les parties défenderesses, de sorte que ce moyen est à rejeter.

Quant à la demande tendant à voir annuler les visites sur place en date des 16 septembre 2011 (LIEU2.) et 7 mars 2012 (LIEU1.) :

La partie défenderesse estime que les visites sur place en date des 16 septembre 2011 (magasin à LIEU2.) et 7 mars 2012 (magasin à LIEU1.) ont été effectuées en violation de l'article 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, que le « droit de visite » prévu par l'article 71 de la loi TVA luxembourgeoise ne répond pas aux exigences de cet article 8 CEDH, de sorte que le bulletin de taxation d'office émis sur base des constats effectués lors de ces visites sur place se trouvent sans fondement légal ni factuel et doivent dès lors être annulés.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résistent à ce moyen à titre principal en soulevant l'absence de protestation par la partie défenderesse contre ces visites pendant une période de plus d'une année après la première visite, de sorte qu'il estime qu'il s'agit d'une demande nouvelle irrecevable.

L'article 53 du Nouveau code de procédure civile dispose que *« l'objet du litige est déterminé par les prétentions respectives des parties. Ces prétentions sont fixées par l'acte introductif d'instance et par les conclusions en défense. Toutefois l'objet du litige peut être modifié par des demandes incidentes lorsque celle-ci se rattachent aux prétentions originaires par un lien suffisant »*.

Le contrat judiciaire se forme sur la demande contenue dans l'assignation introductive d'instance.

Une demande est nouvelle lorsqu'elle saisit le juge d'une prétention qui n'était pas déjà exprimée dans l'acte introductif d'instance (Encyclopédie Dalloz, Procédure civile et commerciale, V° Demande nouvelle, n°1.2.) Une demande est à qualifier de nouvelle, lorsqu'elle saisit le juge d'une prétention qui n'était pas déjà soit expressément, soit implicitement, exprimée dans l'acte introductif d'instance. Celui-ci délimite en effet l'étendue du litige en déterminant ses éléments constitutifs, à savoir les parties, l'objet et la cause. Toute demande présentée en cours d'instance et qui diffère de la demande introductive par l'un de ces trois éléments est par conséquent irrecevable (Cour d'appel 27 janvier 2005, n°27814 du rôle).

En l'espèce, la demande de la société SOCIETE1.) tend à obtenir la réformation sinon l'annulation de la décision sur réclamation du 5 avril 2012 notifiée le 16 avril 2012 ainsi que du bulletin du 23 novembre 2011 notifié le 9 décembre 2011 à l'encontre de la partie demanderesse. Il résulte de la motivation de l'assignation en justice du 16 juillet 2011 que la société SOCIETE1.) conteste le procès-verbal du bureau d'imposition 9 du 4 novembre 2011 qui mentionne un certain nombre d'éléments inférés de sa présence le 16 septembre 2011 dans le magasin SOCIETE2.) d'LIEU2.). Ce procès-verbal fut suivi du bulletin de taxation d'office du 23 novembre 2011, notifié le 9 décembre 2011 soumettant la totalité du chiffre d'affaires au taux de 15%.

Ce bulletin de taxation d'office constituant l'objet de la demande en réformation, voire en annulation, il y a lieu de retenir que la demande tendant à voir annuler les visites sur place réalisées le 16 septembre 2011 et le 7 mars 2012 constitue une prétention implicitement exprimée dans l'acte introductif d'instance. Elle ne constitue dès lors pas une demande nouvelle modifiant le contrat judiciaire entre parties.

A titre subsidiaire et pour le cas où la demande sera recevable, la partie défenderesse estime qu'il n'y a pas violation de l'article 8.1. CEDH, alors que d'une part, dans les arrêts invoqués par la partie défenderesse, la Cour européenne a retenu que des sièges sociaux et d'agences sont à qualifiés de « domicile » et méritent protection à ce titre. Cependant, la Cour européenne n'aurait pas retenu que des points de vente ouverts au

public sont à qualifier de domicile au sens de l'article 8.1 de la CEDH. D'autre part, et à supposer que les points de vente méritent protection au titre de la notion de « domicile, elle invoque que le droit au respect du domicile n'est pas absolu.

Aux termes de l'article 71 de la loi T.V.A. luxembourgeoise, « pendant les heures de leur activité professionnelle, les assujettis sont tenus d'accorder aux agents chargés d'un contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée le libre accès à leurs locaux professionnels tels que siège social, sièges d'exploitation, bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, halls de stockage, chantiers, remises, garages et moyens de transport, à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, ainsi qu'aux livres et documents qui s'y trouvent et dont l'obligation de communication incombe aux assujettis en vertu de l'article 70, pour leur permettre de constater l'activité qui s'y exerce et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

S'il existe des indices graves suffisants ou des motifs légitimes permettant de considérer qu'un contrôle du respect des dispositions légales applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée s'impose, cette même obligation s'impose aux assujettis, à toute heure du jour et de la nuit. Les actions de contrôle entreprises sur base de cette disposition, en dehors des heures de l'activité professionnelle de l'assujetti, doivent respecter le principe de proportionnalité par rapport aux motifs invoqués. Cette disposition n'est pas applicable aux locaux qui servent à l'habitation à l'assujetti ».

Aux termes de l'article 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales, « 8.1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance. 8.2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui. »

La partie demanderesse estime qu'il résulte d'un arrêt « Sociétés C. et autres V. France » (n°37971/97) de la Cour européenne des droits de l'homme que 1) l'article 8.1. de la Convention, qui fonde le principe de l'inviolabilité du domicile, bénéficie également aux locaux commerciaux des personnes morales ; 2) si un Etat souhaite porter atteinte au principe de l'inviolabilité du domicile, il doit prévoir une procédure légale adaptée et proportionnée aux objectifs poursuivis, incluant notamment une autorisation judiciaire spécifique préalable et une limitation des pouvoirs des agents publics ; et 3) cette autorisation judiciaire préalable doit donner un cadre strict et doit limiter l'intervention des agents de l'Administration au domicile de l'assujetti.

Or, elle considère que l'article 71 de la loi T.V.A. luxembourgeoise ne répond pas aux exigences de l'article 8 de la CEDH faute d'être soumis à un quelconque encadrement, fut-il légal ou judiciaire.

La partie défenderesse résiste à ce moyen en soulevant que l'arrêt cité ne vise pas les locaux commerciaux constitutifs de points de vente ouverts au public, mais les sièges sociaux de personnes morales.

Les visites litigieuses ont eu lieu dans les magasins de la société SOCIETE1.) sis à LIEU2.) et à LIEU1.). Ces magasins constituent de par leur nature des points de vente ouverts au public. Ils ne sauraient bénéficier de la protection du droit du respect à la vie privé visé par l'article 8.1. de la CEDH, qui doit être interprété comme « incluant pour une société le droit au respect de son siège social, son agence ou ses locaux professionnels » selon la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits et d'Homme (arrêt SOCIETE C.), alors même que la Cour Européenne n'a pas distingué entre locaux professionnels accueillant du public et locaux professionnels n'accueillant pas de public, une telle distinction étant parfaitement superflue dans la mesure où le sens même des notions de « respect du domaine privé » et de « public » se contredisent et s'excluent réciproquement.

Le moyen tiré de la violation de l'article 8 de la CEDH est partant à rejeter et les visites sur place effectuées par la partie défenderesse en date des 16 septembre 2011 (LIEU2.)) et 7 mars 2012(LIEU1.)) ont été valablement entreprises.

Il y a encore lieu de relever que l'élément de preuve recueilli lors de ces deux visites sur place, soit la copie d'un ticket de caisse, n'est pas entré en possession de la partie défenderesse sur base d'une saisie, mais lui a été remis au titre de son droit à obtenir communication des éléments lui semblants nécessaires au contrôle du respect des dispositions légales applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Aucune irrégularité n'affectant l'obtention de cet élément de preuve, il peut valablement servir d'élément invoqué à l'appui de la décision de la partie défenderesse.

Cadre légal :

L'article 61.1.3° de la loi TVA impose aux assujettis l'obligation de déclarer et d'acquitter périodiquement la taxe exigible.

L'article 61.1.4° de la loi TVA impose aux assujettis l'obligation de « présenter pour chaque période d'imposition, qui correspond à l'année civile une déclaration annuelle ».

L'article 39, paragraphe 3 de la loi TVA prévoit que le taux normal de la TVA est fixé à 15% et que le taux super-réduit est fixé à 3%.

L'article 40, paragraphe 1 de la loi TVA précise les cas limitatifs pour lesquels il est possible d'appliquer le taux super-réduit. Le paragraphe 2 rappelle qu'en dehors de ces hypothèses, le taux est de 15%.

Il y a donc présomption que le taux applicable est de 15% et la personne qui souhaite bénéficier du taux super-réduit doit renverser cette présomption en rapportant la preuve qu'elle remplit une des hypothèses de l'article 40, paragraphe 1 de la loi TVA.

L'article 40, paragraphe 1 de la loi TVA précise encore que les limites et les conditions de ce taux sont déterminées par règlement grand-ducal.

Le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée prévoit dans son article 2, point 2, point 6° sous a) et b) ce qui suit :

« Chaussures et vêtements pour enfants :

- a) chaussures pour enfants, relevant du chapitre 64 TD, jusque et y compris la pointure 38, ainsi que les chaussures présentées comme articles d'une mode typique pour enfants,
- b) vêtements pour enfants, relevant des chapitres 61,62 et 65 TD, jusque et y compris la taille 188 ».

Il est constant en cause que ni la loi TVA luxembourgeoise, ni la directive TVA européenne ne donnent une définition spécifique des notions de « enfants » ou de « vêtements pour enfants ». D'après la jurisprudence de la Cour de justice européenne, en l'absence de définition spécifique de la législation TVA, une notion de la directive « doit être interprétée conformément au sens habituel des termes en cause » (arrêt C-83/99, 18 janvier 2001, Commission contre Espagne). Si une exonération ou un taux réduit devait s'interpréter de manière stricte, il convient de tenir compte de son contexte, de sa finalité, de son économie et de sa ratio legis (Ab., C-169/04, 4 mai 2006). Il n'est pas contesté que le but d'un taux réduit est d'alléger le coût pour le consommateur lorsqu'il doit vêtir ses enfants.

Quant aux chaussures pour enfant :

Une circulaire n°625 du 31 décembre 1991 relative au champ d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire précise sous son article 2, Ad point 6°, sous a) que les livraisons et les importations de chaussures pour se voir appliquer le taux super-réduit, doivent être :

« 1. *présentées et reconnaissables comme étant pour enfants, quelle que soit par ailleurs la pointure. Il s'agit entre autres de chaussures des fournisseurs fabriquant uniquement des modèles pour enfants ;*

2. *qui ne sont pas reconnaissables comme étant exclusivement pour enfants, à condition que la pointure soit inférieure ou égale à 38. Il s'agit entre autres de chaussures de sport ainsi que des chaussures dites de tennis, de basket-ball, de gymnastique, d'entraînement et de chaussures similaires. Par chaussures de sport au sens du chapitre 64TD on entend :*

- *les chaussures conçues en vue de la pratique d'une activité sportive et qui sont ou peuvent être munies de pointes, de crampons, d'attaches, de barres ou de dispositifs similaires ;*

- *les chaussures de patinage et de ski, les chaussures pour la lutte, la boxe et le cyclisme.*

Sont exclues du bénéfice du taux super-réduit de 3% :

1. *les chaussures présentées et reconnaissables comme étant uniquement pour hommes ou pour dames, mêmes si la pointure est égale ou inférieure à 38, et quelle que soit la hauteur du talon et de la semelle réunis ;*
2. *les chaussures qui ne sont pas incluses dans le chapitre 64 TD du tarif des droits d'entrée et notamment les chaussures ayant le caractère de jouets et les chaussures auxquelles sont fixées des patins à glace ou à roulettes (chapitre 95 TD). »*

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent que lors du contrôle du 16 septembre 2011, la présentation dans le magasin n'a pas permis de distinguer entre les chaussures considérées comme étant pour enfant et celles pour adultes. Le mouvement de stock invoqué par la partie demanderesse ne présenterait pas et ne reconnaîtrait pas les chaussures comme étant pour enfants. Les parties défenderesses en déduisent que la partie demanderesse ne fournit pas des éléments justifiant l'application du taux super-réduit de 3%.

La partie demanderesse conclut au rejet de l'application de la circulaire n° 625 du 31 décembre 1991, alors que celle-ci aurait été implicitement abrogée par la circulaire n°670 du 30 juin 1997 modifiée, intitulée « *liste des biens soumis à partir du 1^{er} janvier 2009 aux taux super-réduit, réduit et intermédiaire de TVA* ». En effet, dès lors que ces deux circulaires auraient le même objet, seule la plus récente serait encore valable.

Les parties défenderesses résistent à cette argumentation en soulevant qu'une circulaire n'est pas un acte administratif à proprement parler, mais une « *instruction adressée par un supérieur hiérarchique au personnel placé sous son autorité et qui est destiné à guider (...) dans l'application des lois et règlements* » (G. Cornu, Vocabulaire juridique, édition PUF 2004, V° circulaire).

En conséquence, et contrairement à l'argumentation de la partie demanderesse, des circulaires subséquentes ne se remplacent pas les unes les autres pour ne contenir aucune disposition aux termes de laquelle il résulterait qu'il ne fallait plus se référer à la circulaire précédente.

Par ailleurs, les circulaires n°625 et n°670 n'établissent pas de critères supplémentaires au règlement grand-ducal du 21 décembre 1991, mais ne constituent qu'un guide d'application de la législation en matière de taux super-réduit de TVA.

Le moyen tiré de la nullité de la décision sur réclamation du 5 avril 2012 et du bulletin de taxation d'office du 23 novembre 2011 en raison du fait de se référer à la circulaire n°625 est partant à rejeter.

Il y a lieu de rappeler qu'il ne suffit pas pour la partie demanderesse de rapporter la preuve que les arguments avancés par le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sont inexacts pour justifier son droit à application du taux TVA super-réduit de 3%, mais qu'elle a la charge de rapporter la preuve positive de la justification de l'application de ce taux super-produit.

En l'espèce, il appartient dès lors à la partie demanderesse de rapporter la preuve que les critères retenus par la circulaire n°625 et devant servir de guide à l'application ou au refus du taux super-réduit ont été respectés par la partie demanderesse dans l'établissement de sa déclaration TVA 2010.

Le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 soumet au taux super-réduit : « *les chaussures pour enfants, relevant du chapitre 64 TD, jusque et y compris la pointure 38, ainsi que les chaussures présentées comme articles d'une mode typique pour enfants* ».

La circulaire n°625 précise ainsi à titre indicatif que les chaussures pour enfants peuvent se voir appliquer le taux super-réduit lorsque ces chaussures sont « présentés et reconnaissables comme étant pour enfants ».

Il n'est pas contesté par la partie demanderesse que tel n'est le cas dans aucun des deux magasins visés.

La circulaire n°625 précise encore que peuvent se voir appliquer le taux super-réduit, les chaussures « qui ne sont pas reconnaissables comme étant exclusivement pour enfants, à condition que la pointure soit inférieure ou égale à 38. »

Les parties défenderesses admettent que la partie demanderesse vend des chaussures ayant une taille inférieure ou égale à la taille 38.

Elles contestent cependant que la partie demanderesse vende des chaussures ayant une taille inférieure ou égale à la taille 38 et qui sont en plus des chaussures de sport ou des chaussures dites de tennis, de basket-ball, de gymnastique, d'entraînement et de chaussures similaires.

Contrairement à l'affirmation de la partie demanderesse, ces deux critères supplémentaires ne constituent pas des conditions supplémentaires qui s'ajoutent aux critères fixés par le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991, mais ne font que préciser le genre de chaussures visés pouvant constituer des chaussures pour enfants au sens de la loi TVA en cas d'absence du fait que ces chaussures sont présentés et reconnaissables comme étant pour enfants, alors que ces deux critères supplémentaires se situent dans la logique du législateur et poursuivent le but d'alléger le coût pour le consommateur lorsqu'il doit vêtir ses enfants.

Les parties défenderesses invoquent l'absence de communication par la partie demanderesse d'un détail des ventes de chaussures prouvant que ces critères sont remplis et critiquent le fait de se baser sur une simple estimation unilatérale.

A défaut de preuve concrète du pourcentage de vente de chaussures répondant aux critères susmentionnés, il y a lieu de retenir que la société SOCIETE1.) ne justifie pas du fait de pouvoir bénéficier de l'application du taux super-réduit en raison de la vente de chaussures pour enfants.

Quant aux vêtements pour enfant :

Le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 soumet encore au taux super-réduit « les vêtements pour enfants, relevant des chapitres 61,62 et 65 TD, jusque et y compris la taille 188 » (article 2, point 6°, b).

La circulaire n°625 précise par son article 2 Ad point 6° sous b) que sont visés :

« 1. les livraisons et importations de vêtements relevant des chapitres 61, 62 et 65 du tarif des droits d'entrée. Il s'agit des articles dont les tailles sont exprimées par une numérotation allant de 56 à 188 inclus (spécification allemande) ou par une numérotation équivalente ;

2. les livraisons et importations d'accessoires du vêtement relevant des chapitres 61, 62 et 65 du tarif des droits d'entrée. Il s'agit des articles dont les tailles sont exprimées par une numérotation assimilable (...) ».

La partie demanderesse conteste l'application du critère de la numérotation des tailles en invoquant un tableau de correspondance entre les tailles numérotées de 104 à 188 (hauteur en centimètres) et les tailles désignées par des lettres allant du XS (extra small) à L (large) évoquant des tailles se basant sur le tour de poitrine. Elle estime que dans la mesure où la circulaire admet une « numérotation assimilable », le tableau de correspondance prouve que les tailles des vêtements de la marque SOCIETE2.) allant de XS à L correspondant bel et bien aux tailles des enfants allant de 152 à 188 et doivent en conséquence bénéficier du taux super-réduit de 3%.

Il y a lieu de constater que le tableau de correspondance invoqué a été établi par référence au tour de poitrine pris en considération par le tableau de confection de vêtements dans le système allemand appliquant une différenciation par taille sur base d'une numérotation et le tour de poitrine pris en considération par un tableau de confection de vêtements dans les pays anglo-saxon appliquant une différenciation par lettres allant de XS à XXL.

Or, le tableau de correspondance invoqué est basé uniquement sur le tour de poitrine des femmes pris en considération par le système anglo-saxon, donc sur un système basé sur la largeur du vêtement. Il résulte par ailleurs des pièces de la partie demanderesse que les vêtements de la marque SOCIETE2.) taillent petits en ce sens qu'une taille usuelle « S » correspond à une taille de la marque SOCIETE2.) « M ». En revanche, aucun autre paramètre de comparaison, tel que la longueur des manches des vêtements de haut ou la longueur des vêtements n'est pris en considération.

Il en résulte que ce tableau de correspondance ne permet pas d'établir un système de « numérotation assimilable », alors qu'il applique arbitrairement une différenciation par tailles liées au sexe féminin, par essence plus petites que les tailles hommes, pour les appliquer à des vêtements « unisexes » devant cibler une clientèle à l'âge adolescent et rentrant dès lors dans la définition de la notion de « vêtements pour enfants », l'enfant se définissant par rapport à l'âge de la majorité, soit une personne âgée de moins de 18 ans. C'est faire un amalgame de mesures afin de viser tant la clientèle des adolescents que la clientèle des jeunes adultes en ce qui concerne la vente, mais ne se baser que sur

l'une des catégories de clients visés pour exiger l'application du taux super-réduit en matière de TVA.

Il y a partant lieu de retenir que le tableau de correspondance des tailles ne saurait valoir preuve d'une « numérotation assimilable ».

Le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 et la circulaire n°625 se référant au seul critère de la taille, le tribunal estime vain d'analyser les moyens liés à la volonté de vendre des vêtements « susceptibles d'être portés par» ou « destinés à » des enfants, à la présentation en magasin de ces mêmes vêtements pour enfants, à l'effet de mode.

La partie demanderesse reste dès lors en défaut de rapporter la preuve de ce qu'elle vend des vêtements pour enfants au sens de la loi TVA luxembourgeoise.

La demande de la société SOCIETE1.) tendant à la réformation, voire l'annulation de la décision sur réclamation du 5 avril 2012 lui notifiée en date du 16 avril 2012 ainsi que du bulletin du 23 novembre 2011 lui notifié le 9 décembre 2011 est partant non fondée.

Quant aux demandes en indemnité de procédure :

L'application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (*Cour de Cass. Française, 2^{ème} chambre, arrêt du 10 octobre 2002, Bulletin 2002, II, n° 219, p. 172, arrêt du 6 mars 2003, Bulletin 2003, II, n° 54, p. 47*).

Eu égard à l'issue du litige, la société SOCIETE1.) ne saurait prospérer dans sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

En revanche, il serait inéquitable de laisser à la charge des parties défenderesses l'entièreté des frais par elles exposés en vue de se défendre. Il y a lieu de faire droit à leur demande en allocation d'une indemnité de procédure, qu'il y a lieu de fixer à 1.000.- euros eu égard à l'envergure de l'affaire, son degré de difficulté et des soins requis.

PAR CES MOTIFS

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

déclare la demande de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) recevable en la forme ;

déclare la demande tendant à faire annuler les visites sur place en date des 16 septembre 2011 et 7 mars 2012 recevable, mais non fondée; partant, en déboute ;

dit la demande de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) non fondée ; partant, en déboute ;

déboute la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile ;

dit la demande de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ainsi que de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile fondée et justifiée à concurrence de 1.000.- euros ; partant,

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) à payer à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le montant de 1.000.- euros à titre d'indemnité de procédure ;

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Maître AVOCAT2.), avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.