

Texte pseudonymisé

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

Jugement civil n° 2023TALCH08/00120

Audience publique du mercredi, 7 juin 2023.

Numéro du rôle : TAL-2018-06056

Composition :

Sandra ALVES ROUSSADO, vice-présidente,
Fakrul PATWARY, premier juge,
Hannes WESTENDORF, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

PERSONNE1.), demeurant à L-ADRESSE1.),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER de Luxembourg du 14 septembre 2018,

comparaissant par Maître Pierre REUTER, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, en la personne de Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, et pour autant que de besoin de Monsieur le Receveur de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA au bureau de la Recette Centrale à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit,

comparaissant par la société en commandite simple ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Entendu PERSONNE1.) par l'organe de Maître Eléonore MOREAU-GENTIEN, avocat, en remplacement de Maître Pierre REUTER, avocat constitué.

Entendu l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après « AEDT ») par l'organe de Maître Jean SCHAFFNER, avocat constitué.

1. Antécédents procéduraux

Par exploit d'huissier du 14 septembre 2018, PERSONNE1.), représenté par Maître Pierre REUTER, a fait donner assignation à l'AEDT, à comparaître devant le tribunal de ce siège.

Maître Frédérique LERCH s'est constituée pour l'AEDT le 17 septembre 2018.

Cette affaire a été inscrite au rôle sous le numéro TAL-2018-06056. Elle a été soumise à l'instruction de la 1^{re} section.

La société en commandite simple ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER s'est constitué pour l'AEDT en remplacement de Maître Frédérique LERCH le 21 décembre 2018.

L'instruction a été clôturée par voie d'ordonnance du 23 octobre 2019 et l'affaire a été renvoyée à l'audience du 30 octobre 2019.

À l'audience du 30 octobre 2019, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral.

Par jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019, le tribunal a rejeté la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par PERSONNE1.), a sursis à statuer sur l'intégralité du surplus du litige et a soumis à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « CJUE ») les questions suivantes :

1. Est-ce que la notion d'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1^{er}, alinéa 2 de la directive 2006/112/CE doit être interprétée comme englobant ou comme excluant les prestations de services fournies dans le cadre d'une relation triangulaire où le prestataire des services est chargé de ces derniers par une entité qui n'est pas identique au bénéficiaire des prestations de services ?

2. Est-ce que la réponse à la première question change selon que les prestations de services sont fournies dans le cadre d'une mission confiée par une autorité judiciaire indépendante ?

3. Est-ce que la réponse à la première question change selon que la rémunération du prestataire de services est mise à charge du bénéficiaire des prestations ou qu'elle est prise en charge par l'État dont émane l'entité qui a chargé le prestataire de services de fournir ces derniers ?

4. Est-ce que la notion d'activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1^{er}, alinéa 2 de la directive 2006/112/CE doit être interprétée comme englobant ou comme excluant les prestations de services lorsque la rémunération du prestataire de services n'est pas légalement obligatoire et dont l'import, lorsqu'elle est attribuée, a) relève

d'une appréciation effectuée au cas par cas, et b) est toujours fonction de la situation de fortune du bénéficiaire des prestations, et c) se fait par référence soit à un forfait, soit à une quote-part des revenus du bénéficiaire des prestations, soit aux prestations accomplies.

5. Est-ce que la notion de « prestations de services et [] livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » visée à l'article 132, paragraphe 1^{er}, point g) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprétée comme incluant ou comme excluant les prestations accomplies dans le cadre d'un régime de protection des majeurs institué par la loi et soumis au contrôle d'une autorité judiciaire indépendante ?

6. Est-ce que la notion de « organismes reconnus comme ayant un caractère social » visée à l'article 132, paragraphe 1^{er}, point g) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprétée, en vue de la reconnaissance du caractère social de l'organisme, comme imposant certaines exigences au regard de la forme d'exploitation du prestataire de services, ou au regard du but altruiste ou de lucre de l'activité du prestataire de services, ou plus généralement comme restreignant par d'autres critères et/ou conditions le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1^{er}, point g), ou est-ce que la seule exécution de prestations « liées à l'aide et à la sécurité sociales » suffit pour conférer à l'organisme en cause un caractère social?

7. Est-ce que la notion de « organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné » visée à l'article 132, paragraphe 1^{er}, point g) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit être interprétée comme exigeant un processus de reconnaissance prenant appui sur une procédure et des critères prédéterminés, ou la reconnaissance ad hoc peut-elle intervenir au cas par cas, le cas échéant par une autorité judiciaire ?

8. Est-ce que le principe de confiance légitime tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne permet à l'administration chargée du recouvrement de la TVA d'exiger de la part d'un assujetti à la TVA le paiement de la TVA affectant des opérations économiques se rapportant à une période révolue au moment de la décision de taxation de l'administration après que cette administration a accepté pendant une durée prolongée antérieurement à cette période les déclarations de TVA dudit assujetti n'incluant pas les opérations économiques de même nature dans les opérations taxables ? Est-ce que cette possibilité au profit de l'administration chargée du recouvrement de la TVA est encadrée par certaines conditions ? ;

a ordonné que copie du jugement, ensemble avec les pièces du dossier, soit transmise par le greffe du tribunal par voie de courrier recommandé (Greffe de la Cour de justice de l'Union européenne, rue du Fort Niedergrünwald, L-2925 Luxembourg) et de courriel (MAIL1.)eu au greffe de la CJUE, a réservé les frais et les droits des parties.

Suivant arrêt du 15 avril 2021, la CJUE a dit que :

1) 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, doit être interprété en ce sens que constituent une activité économique, au sens de cette disposition, des prestations de services effectuées au bénéfice de personnes majeures légalement incapables et visant à les protéger dans les actes de la vie civile, dont l'accomplissement est confié au prestataire par une autorité judiciaire en vertu de la loi et dont la rémunération est fixée par la même autorité de manière forfaitaire ou sur la base d'une appréciation au cas par cas en tenant compte notamment de la situation financière de la personne incapable, cette rémunération étant par ailleurs susceptible

d'être prise en charge par l'État en cas d'indigence de celle-ci, lorsque ces prestations sont effectuées à titre onéreux, que le prestataire en tire des recettes ayant un caractère de permanence et que le niveau d'ensemble de la compensation de cette activité est déterminé selon des critères visant à garantir la couverture des frais de fonctionnement encourus par ce prestataire.

2) L'article 132, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens, d'une part, que constituent des « prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales » des prestations de services effectuées au bénéfice de personnes majeures légalement incapables et visant à les protéger dans les actes de la vie civile, et, d'autre part, qu'il n'est pas exclu qu'un avocat fournissant de telles prestations de services à caractère social puisse bénéficier, aux fins de l'entreprise qu'il exploite et dans les limites desdites prestations, d'une reconnaissance en tant qu'organisme ayant un caractère social, une telle reconnaissance ne devant toutefois obligatoirement être octroyée par l'intervention d'une autorité judiciaire que si l'État membre concerné, en refusant cette reconnaissance, a dépassé les limites du pouvoir d'appréciation dont il jouit à cet égard.

3) Le principe de protection de la confiance légitime ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale soumette à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) certaines opérations se rapportant à une période révolue, dans une situation où cette administration a accepté pendant plusieurs années les déclarations de TVA de l'assujetti n'incluant pas les opérations de même nature dans les opérations taxables et où l'assujetti se retrouve dans l'impossibilité de récupérer la TVA due auprès de ceux qui ont rémunéré ces opérations, les rémunérations déjà payées étant alors censées inclure déjà cette TVA.

Par avis de renvoi du 22 avril 2021, l'affaire a été renvoyée à la 8^e section.

À la suite de cet arrêt, les parties ont conclu de part et d'autre.

L'instruction a été clôturée une seconde fois par ordonnance du 19 octobre 2022 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 29 mars 2023.

À cette audience, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral et l'affaire a été prise en délibéré.

2. Prétentions des parties

Ce jugement ne reprend que les prétentions postérieures à l'arrêt du 15 avril 2021 dans l'affaire C-846/19 de la CJUE.

2.1. PERSONNE1.)

PERSONNE1.) demande de dire que les prestations fournies par lui en sa qualité de mandataire de majeurs protégés judiciairement sont exonérées de la TVA pour les exercices 2014 et 2015, d'annuler la décision du directeur de l'AEDT du 4 juin 2018, notifiée le 14 juin 2018, sinon prononcer à son égard la décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux prestations de services

en relation avec des tutelles pour les années 2014 et 2015, sinon à titre subsidiaire, lui accorder une exemption à titre exceptionnel.

Il demande encore de condamner l'AEDT à lui payer une indemnité de procédure de 5.000.-euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, et à dire que le jugement est exécutoire par provision nonobstant toute voie de recours et sans caution.

PERSONNE1.) considère que, d'après la CJUE, la première condition de l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée serait remplie. En effet, les prestations de services effectuées au bénéfice de personnes majeures légalement incapables et visant à les protéger dans les actes de la vie civile constitueraient des prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales.

De même, la qualité d'avocat ne serait pas incompatible avec la reconnaissance de sa qualité d'organisme ayant un caractère social. Il faudrait tenir compte de chaque cas concret et vérifier si l'avocat concerné ferait preuve d'un engagement social stable. Or, cet examen précis n'aurait pas eu lieu en l'espèce. L'AEDT lui aurait opposé un refus catégorique, fondé sur une exclusion générale et *a priori* des avocats.

Les éléments dont il faudrait tenir compte seraient les suivants :

- le fait que le demandeur effectue des mandats de protection confiés par une autorité judiciaire qui en contrôle l'exécution ;
- la rémunération des opérations est toujours fixée sous le contrôle de l'autorité judiciaire et elle est susceptible d'être prise en charge par l'État ;
- la reconnaissance du caractère social du prestataire n'est soumise à aucune démarche en droit luxembourgeois.

PERSONNE1.) considère que son activité constitue un engagement social stable.

Cette reconnaissance serait conforme au principe de neutralité dans la mesure où l'État aurait admis dans ses réponses écrites adressées à la CJUE au sujet des associations sans but lucratif intervenant dans ce domaine qu'il serait envisageable qu'elles puissent être reconnues comme organismes ayant un caractère social. Elles bénéficieraient de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les États membres bénéficieraient d'un pouvoir d'appréciation dans l'édiction des règles selon lesquelles la reconnaissance du caractère social pourrait être accordée à des organismes autres que de droit public. Or si l'État n'aurait pas respecté les limites de son pouvoir d'appréciation, l'assujetti pourrait invoquer l'exonération résultant de droit européen en vue de s'opposer à une réglementation incompatible avec ce dernier.

Le parallèle fait par l'AEDT avec le mécanisme de l'assistance judiciaire ne serait pas pertinent, parce que les prestations accomplies dans ce contexte seraient précisément la représentation en justice et le conseil juridique, qui ne seraient pas des prestations à caractère social.

L'État, en ne faisant pas bénéficier PERSONNE1.) de cette exonération, aurait outrepassé les limites de son pouvoir d'appréciation. Le tribunal devrait donc lui reconnaître l'application de cette exonération.

En réponse aux conclusions de l'AEDT, il prétend que ses prestations ne seraient pas accomplies à titre onéreux, dans la mesure où la contrepartie réellement perçue ne permettrait pas toujours de couvrir les frais de fonctionnement. Dans de nombreux dossiers, les frais de fonctionnement ne seraient pas couverts. Seul le volume général des dossiers lui permettrait de parvenir à un équilibre financier, mais ce volume général varierait d'une année à l'autre. Le caractère onéreux serait à l'échelle de chaque dossier et non pas à l'échelle d'une année.

Si l'AEDT distinguerait entre actes de la vie civile et activités plus générales d'aide ou de conseil d'ordre juridique, financier ou autre, il ressortirait des dispositions légales issues du Code civil, instituant les mesures de protection que les mandats y relatifs seraient limités à l'accomplissement des actes de la vie civile.

Il n'y aurait pas, dans ce contexte, une question d'administration de la preuve, mais cette question relèverait de la qualification juridique des actes accomplis. L'AEDT ne démontrerait pas que PERSONNE1.) se serait livré au courant des années 2014 et 2015 à des activités de conseil juridique ou de conseil financier.

Les activités de conseil juridique relèveraient du monopole de la profession d'avocat tel que défini par la loi du 19 août 1991 sur la profession d'avocat. Les prestations exercées dans le cadre de la protection juridique des majeurs n'interféreraient pas avec les prestations réservées aux avocats. Si tel n'était pas le cas, de tels mandats ne sauraient être confiés à des personnes autres que des avocats.

Le gérant de tutelle n'exercerait pas non plus une activité de conseil financier.

À propos du principe de protection de la confiance légitime, PERSONNE1.) considère que la position retenue par la CJUE porterait atteinte au principe de neutralité et entraînerait un enrichissement sans cause de l'AEDT. Il sollicite la non-rétroactivité du redressement qui sinon aboutirait à un appauvrissement contraire au principe de neutralité applicable en matière de TVA dans son chef.

2.2. L'AEDT

L'AEDT demande de dire irrecevable la demande prétendument nouvelle fondée sur l'enrichissement sans cause.

Elle demande aussi de déclarer les demandes adverses non fondées et de confirmer la décision du directeur de l'AEDT du 4 juin 2018 notifiée le 14 août 2018 ainsi que de dire qu'il n'y a pas lieu de prononcer à l'égard de PERSONNE1.) la décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux années 2014 et 2015, et qu'il n'y a pas lieu de lui accorder une exemption à titre exceptionnel.

Elle demande enfin de le condamner à lui payer une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et tous les

frais et dépens avec distraction au profit de l'avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

Selon la CJUE, la notion d'activité économique impliquerait que :

- les prestations sont effectuées à titre onéreux,
- le prestataire tire des recettes ayant un caractère de permanence, et
- le niveau d'ensemble de la compensation de cette activité est déterminé selon des critères visant à garantir la couverture des frais de fonctionnement encourus par ce prestataire.

Ces trois conditions seraient remplies au vu des sommes perçues en 2014 et 2015.

Même si les frais de fonctionnement n'étaient pas couverts, ceci n'enlèverait pas la qualification d'activité économique aux services prestés.

L'AEDT serait tenue d'appliquer la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée si aucune exonération ne s'appliquerait. Seul le législateur serait en mesure de créer des dérogations.

Les activités de gestion de tutelle ne relèveraient pas de plein droit de prestations de services étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales au sens de la Directive TVA 2006/112. La reconnaissance serait soumise à des conditions.

N'en relèveraient que les actes de la vie civile ne visant pas des conseils d'ordre juridique. La juridiction de renvoi devrait procéder à une vérification du caractère onéreux ou non de la prestation de service. Toute reconnaissance *a priori* que ces prestations relèveraient de services étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociales serait exclue.

PERSONNE1.) devrait ainsi prouver exactement, au moyen d'un encodage du temps presté, que les prestations fournies en 2014 et 2015 constitueraient des actes de la vie civile pour les personnes concernées. Or, il ne rapporterait pas cette preuve. Une simple référence au Code civil serait insuffisante.

La première condition ne serait donc pas remplie.

Au sujet de la seconde condition, l'AEDT fait valoir que les États membres disposeraient d'une marge d'appréciation. Il ne serait pas obligatoire de reconnaître une telle qualification aux avocats exerçant des activités de gestion de tutelle, et étant donné que les avocats ne sont pas mentionnés, le législateur aurait fait le choix de ne pas les faire bénéficier de cette exonération.

Les éléments à prendre en compte relevés par la CJUE ne seraient pas tous remplis.

Si l'exonération était reconnue en l'espèce, il y aurait une rupture d'égalité avec d'autres assujettis – avocats exerçant une activité économique - placés dans la même situation. L'AEDT mentionne dans ce contexte l'assistance judiciaire.

L'État n'aurait donc pas excédé les limites de son pouvoir d'appréciation.

Les trois conditions d'application du principe de confiance légitime ne seraient pas remplies en l'espèce.

La taxation ne serait pas injuste et cette taxation d'office n'aboutirait pas à une sanction du contribuable.

Si le moyen fondé sur l'enrichissement sans cause était recevable, il ne serait pas pour autant fondé, ses conditions n'étant pas remplies.

Au sujet de la demande d'exemption à titre exceptionnel, l'AEDT fait valoir que selon la jurisprudence constante, il n'y aurait pas de recours permettant de demander une remise gracieuse en matière de TVA ce qui serait conforme à la Constitution.

3. Motifs de la décision

À titre de rappel, il y a lieu de souligner que dans son jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019, le tribunal a rejeté la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par PERSONNE1.), de telle manière qu'il n'y a pas lieu de revenir sur ce moyen développé de nouveau dans les conclusions postérieures à ce jugement.

3.1. Quant à la recevabilité du moyen relatif à l'enrichissement sans cause

L'AEDT demande de dire irrecevable la demande de PERSONNE1.) prétendument nouvelle fondée sur l'enrichissement sans cause.

Les parties ne peuvent modifier leurs conclusions qu'à la condition que le principe de la demande reste le même ; les demandes nouvelles prohibées sont celles qui diffèrent de la demande originaire, inscrite dans l'exploit introductif, par leur objet, par leur cause ou par la qualité des parties.

La demande nouvelle est celle qui se différencie de la demande originaire par un de ses éléments constitutifs, objet, cause ou partie, et donc saisit le juge d'une prétention autre que celle dont il était déjà saisi par l'effet de l'acte introductif initial. Il a généralement été admis qu'une telle demande est irrecevable si l'adversaire s'oppose à son admissibilité en soulevant son irrecevabilité. Sommairement expliqué, le fondement de cette règle est généralement donné par la notion de contrat judiciaire : le demandeur introduit une action en justice, le défendeur accepte le débat sur cette question et le demandeur ne peut plus de façon unilatérale changer les termes du débat. On parle aussi d'immutabilité du litige (Th. HOSCHEIT, *Le droit judiciaire privé au Grand-Duché de Luxembourg*, 2^e éd., 2019, n° 1114 et 1115).

Le domaine de la demande nouvelle entraînant la sanction de l'irrecevabilité est réduit par deux techniques qui opèrent au regard de l'élément constitutif qu'est l'objet de la demande. Il s'agit, d'un côté, de l'article 53 du Nouveau Code de procédure civile qui permet de modifier l'objet de la demande par des demandes incidentes, à condition que celles-ci se rattachent aux prétentions originaires par un lien suffisant et, de l'autre côté,

par les demandes virtuellement comprises dans l'acte introductif d'instance (Th. HOSCHEIT, *op. cit.*, n° 1117).

Dans son assignation du 15 septembre 2018, PERSONNE1.) demande de « *sinon* » prononcer sa décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux prestations de services en relation avec des tutelles pour les années 2014 et 2015.

En réaction à la réponse de la CJUE dans son arrêt du 15 avril 2021 selon lequel « *dans l'hypothèse, évoquée par la juridiction de renvoi, où le prestataire a fourni des prestations de services sans perception de la TVA dont il était redevable, et où il ne serait pas à même de récupérer auprès de ceux qui ont payé ces prestations la TVA ultérieurement exigée par l'administration fiscale, il convient, si cette hypothèse se concrétise, de considérer que les rémunérations reçues à ce titre par le prestataire incluent déjà la TVA due, de sorte que la perception de la TVA soit compatible avec le principe de base de la directive TVA selon lequel le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final* », il prétend que ceci aurait pour conséquence un enrichissement sans cause de l'Administration des contributions directes.

Il y a lieu de retenir que cette demande se rattache aux prétentions originaires et était déjà comprise virtuellement dans la demande de décharge telle que résultant de l'acte introductif d'instance, de telle manière que ce moyen doit être rejeté.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, les demandes de PERSONNE1.) ayant été introduites dans les délai et forme de la loi sont à dire recevables en la forme.

3.2. Quant au fond

Dans son jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019, le tribunal a retenu que les écritures des parties appellent à s'interroger sur trois questions.

La première question consiste à vérifier si les prestations effectuées dans le cadre de la protection des majeurs constituent une activité économique relevant du champ d'application de la TVA.

En cas de réponse affirmative à cette question, la deuxième question consiste à vérifier si ces prestations relèvent de l'exonération de l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA.

Si la réponse à ces deux questions devait aboutir au constat que les prestations en matière de protection des majeurs relèvent du champ d'application de la TVA sans bénéficier d'une exonération, se posera la question de l'application concrète du principe de confiance légitime dans les circonstances particulières de l'espèce.

3.2.1. Quant à la qualification d'activité économique au sens de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée des activités dans le domaine de la protection des majeurs

D'après l'arrêt de la CJUE du 15 avril 2021 (n° 55), « *constituent une activité économique [...] des prestations de services effectuées au bénéfice de personnes majeures légalement incapables et visant à les protéger dans les actes de la vie civile, dont l'accomplissement est confié au prestataire par une autorité judiciaire en vertu de la loi et dont la rémunération est fixée par la même autorité de manière forfaitaire ou sur la base d'une appréciation au cas par cas en tenant compte notamment de la situation financière de la personne incapable, cette rémunération étant par ailleurs susceptible d'être prise en charge par l'État en cas d'indigence de celle-ci, lorsque ces prestations sont effectuées à titre onéreux, que le prestataire en tire des recettes ayant un caractère de permanence et que le niveau d'ensemble de la compensation de cette activité est déterminé selon des critères visant à garantir la couverture des frais de fonctionnement encourus par ce prestataire* ».

Plus précisément, la CJUE retient qu'il faut, dans un premier temps, vérifier si les prestations sont fournies à titre onéreux avant de déterminer, dans un second temps, si elles relèvent de la notion d'activité économique.

3.2.1.1. *Quant au caractère onéreux des prestations*

D'après la CJUE (n° 36), « *la possibilité de qualifier une prestation de services d'opération à titre onéreux suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujéti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* » et (n° 39) « *le fait que l'activité visée consiste dans l'exercice de fonctions conférées et réglementées par la loi, dans un but d'intérêt général, est sans pertinence pour apprécier si cette activité est constitutive de prestations de services effectuées à titre onéreux* ».

De même, « *il n'est pas nécessaire que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci, mais [...] cette contrepartie peut également être obtenue d'un tiers* » (n° 40).

Aussi, « *d'une part, [...] le fait que la rémunération des prestations de services concernées soit versée sous la forme d'un forfait n'est pas de nature à affecter le lien direct existant entre la prestation de services effectuée et la contrepartie reçue* » (n° 42) et « *d'autre part, le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient, et, partant, à un prix supérieur ou inférieur au prix normal du marché, est sans pertinence s'agissant de la qualification d'opération à titre onéreux, une telle circonstance n'étant pas de nature à affecter le lien direct entre les prestations de services effectuées ou à effectuer et la contrepartie reçue ou à recevoir dont le montant est déterminé à l'avance et selon des critères bien établis* » (n° 43).

Enfin, « *la fixation de la rémunération [...] qui se fait au fur et à mesure que le prestataire en cause déploie ses activités et soumet les décomptes y afférents à l'autorité judiciaire compétente, n'empêche aucunement de considérer que le montant ainsi fixé a été déterminé à l'avance et selon des critères bien établis [...] pour autant que les*

modalités de cette fixation soient prévisibles et de nature à assurer que ce prestataire recevra, en principe, un paiement pour ces prestations » (n° 44).

Il y a lieu de préciser dans ce contexte que si la CJUE renvoie à ce tribunal pour procéder à certaines vérifications, il y a lieu de souligner que les parties n'ont pas soumis au tribunal de céans des éléments de preuve supplémentaires à part les réponses données aux questions de la CJUE par PERSONNE1.) et par l'État, de telle manière que ce tribunal ne peut fonder son appréciation que sur les éléments d'appréciation soumis à la CJUE dont le tribunal partage les conclusions.

Il y a donc lieu de conclure que les prestations de service fournies par PERSONNE1.) l'ont été à titre onéreux.

3.2.1.2. Quant à la qualification d'activité économique

La CJUE rappelle qu'une « *activité est ainsi, en général, qualifiée d'économique lorsqu'elle présente un caractère permanent et est effectuée contre une rémunération perçue par l'auteur de l'opération* » (n° 47) et qu'en vue de cette qualification « *il convient d'analyser l'ensemble des conditions dans lesquelles elle est réalisée* » (n° 48).

Sont des facteurs pertinents, « *le point de savoir si le niveau de la compensation est déterminé selon des critères qui garantissent que celui-ci est suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement du prestataire* », « *le montant des recettes ainsi que d'autres éléments, comme l'importance de la clientèle* » (n° 49).

La CJUE retient qu'au vu des éléments factuels, « *il apparaît que l'activité déployée par PERSONNE1.) présente un caractère permanent* » (n° 50). Par ailleurs, « *il semble également acquis que l'activité de PERSONNE1.) est effectuée contre rémunération* » (n° 50).

À propos de la portée du fait que « *les prestations fournies par ce prestataire ne sont pas nécessairement en toutes circonstances rémunérées de manière à garantir la couverture des frais de fonctionnement encourus par celui-ci* » soulevé encore par PERSONNE1.) dans ses dernières conclusions, la CJUE souligne que cette circonstance « *selon laquelle chaque prestation de services, considérée individuellement, n'est pas rémunérée selon un niveau correspondant aux coûts qu'elle a occasionnés ne saurait suffire à démontrer que l'activité dans son ensemble n'est pas rémunérée selon des critères garantissant la couverture des frais de fonctionnement du prestataire* » (n° 51).

Contrairement à ce que prétend PERSONNE1.) la qualification d'activité économique ne s'apprécie pas à l'échelle de chaque dossier, mais à l'échelle de « *l'activité dans son ensemble* ».

Il y a donc lieu de retenir que dans la mesure où PERSONNE1.) prétend que ses prestations de services ne constituent pas une activité économique, il lui appartient de démontrer que son activité dans son ensemble n'est pas rémunérée selon des critères garantissant la couverture de ses frais de fonctionnement.

Or, à part des moyens en ce sens, PERSONNE1.) ne soumet au tribunal aucun élément de preuve permettant d'étayer ses prétentions en ce sens.

À titre superfétatoire, il y a lieu de souligner que les parties ne se prononcent pas sur la question soulevée par la CJUE, au paragraphe 52 de son arrêt, à savoir si la situation de PERSONNE1.) pouvait être rapprochée de celles ayant donné lieu à des arrêts du 29 octobre 2009, Commission/Finlande (C-246/08) et du 12 mai 2016, Gemeent Borsele et Staatssecretaris van Financiën (C-520/14). Dans ces affaires, la CJUE avait décidé qu'une très importante différence entre les frais de fonctionnement et les montants perçus en contrepartie des services offerts est de nature à suggérer que les sommes perçues devaient être assimilées davantage à une redevance qu'à une rémunération.

Au vu de ces éléments, il y a donc lieu de conclure que l'activité déployée par PERSONNE1.) revêt un caractère économique.

3.2.2. Quant à l'exonération de la TVA des activités dans le domaine de la protection des majeurs

D'après la CJUE, pour pouvoir bénéficier d'une exonération qui est « *d'interprétation stricte* » (n° 66), les prestations de services et livraisons de biens doivent être, d'une part, « *étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales* » et, d'autre part, « *effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné* » (n° 58).

3.2.2.1. Quant à la condition selon laquelle les prestations de services doivent être étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales

Il résulte des réponses de la CJUE que les prestations de services effectuées au bénéfice de personnes majeures légalement incapables et visant à les protéger dans les actes de la vie civile relèvent de la notion de « *prestations étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales* » (n° 65).

Cependant, dans l'hypothèse où de telles prestations sont fournies par un prestataire qui déploie, dans le cadre de ses mandats, « *également des activités plus générales d'aide ou de conseil d'ordre juridique, financier ou autre, telles que celles pouvant être liées aux compétences spécifiques d'un avocat, d'un conseiller financier ou d'un agent immobilier, il y a lieu de préciser que les prestations effectuées dans le cadre de ces dernières activités n'entrent pas, en principe, dans le champ de l'exonération [...], même si elles sont réalisées dans le contexte de l'aide octroyée à une personne légalement incapable* » (n° 66). Une conclusion différente serait contraire au principe de neutralité fiscale (n° 67).

En l'espèce, les parties se livrent à une discussion sur la question de savoir s'il faut distinguer entre les prestations considérées comme des « *actes de la vie civile* » et les « *activités plus générales d'aide ou de conseil d'ordre juridique, financier ou autre* ».

D'après PERSONNE1.), il ressortirait des articles 491, 492, 500 et 508 du Code civil instituant les mesures de protection que les mandats y relatifs seraient limités à l'accomplissement des actes de la vie civile. Il ne s'agirait pas d'une question de preuve, mais de qualification juridique.

L'AEDT, au contraire, exige que PERSONNE1.) démontre concrètement que les activités exercées par ce dernier constituent des actes de la vie civile.

Il ressort ce qui suit des conclusions de l'avocat général Giovanni PITRUZELLA présentées le 14 janvier 2021 :

« 52. Pour évaluer le caractère social de l'activité exercée par le représentant légal, et donc son lien étroit avec l'aide sociale, il faut d'abord tenir compte du contenu concret de ces activités. À cette fin, les réponses écrites données par les parties à la question de la Cour sur le sujet sont particulièrement utiles.

53. Selon le requérant au principal, la plus grande partie des prestations accomplies par les avocats mandataires, curateurs ou tuteurs d'incapables majeurs consistent à 1) rendre visite aux personnes assistées dans leur lieu de vie pour s'assurer de leur bien-être et connaître leurs besoins ; 2) contacter la famille, l'entourage, les assistants sociaux, les prestataires de soins de santé ; 3) choisir le lieu de vie ; 4) demander d'éventuelles pensions, aides sociales ; 5) mettre en place une aide à domicile ; 6) payer les factures, demander le remboursement des frais médicaux, procéder à la déclaration d'impôts, mettre à disposition de l'argent pour les dépenses quotidiennes.

54. Il arrive que le représentant assure également des prestations de nature juridique, sans que ces activités soient pour autant réservées uniquement aux avocats : négociation, signature ou résiliation d'un contrat de bail, vente mobilière ou immobilière, assistance ou représentation du majeur dans une succession. En vertu du droit national luxembourgeois, les proches parents du bénéficiaire ou les institutions chargées de la protection des personnes atteintes de déficiences mentales ou physiques peuvent d'ailleurs être désignés comme mandataires, tuteurs et curateurs.

55. Enfin, ces mandats peuvent inclure des prestations qui relèvent des compétences exclusives des avocats, comme la représentation de l'incapable dans les litiges judiciaires, mais ce type de prestations serait plus rare.

56. Le gouvernement luxembourgeois a répondu à ce sujet que, d'après les renseignements recueillis auprès du Barreau de Luxembourg, les activités de l'avocat en la matière sont multiples et ne consistent pas uniquement en des prestations de représentation au quotidien, mais une " partie de l'activité de l'avocat pourrait être qualifiée de " sociale " : contact avec les assistants sociaux, les médecins, les banques, les familles. À titre d'exemples, les avocats doivent souvent se charger des dossiers d'admission en maison de soins, faire des demandes d'aides financières et gérer un déménagement " .

57. Les réponses des parties à la question de la Cour sur le contenu concret des activités exercées par le représentant légal ne semblent donc pas très différentes sur le fond : les avocats exercent des activités multiples en faveur de l'incapable, dont une partie peut être qualifiée de " sociale ", y compris dans le sens précédemment évoqué de " étroitement liée à l'aide sociale " .

58. Les divergences dans l'exposé factuel des parties concernent la mesure et la proportion des activités exercées : pour le requérant au principal, les activités à caractère " social " sont prépondérantes par rapport aux autres, pour le gouvernement luxembourgeois, elles représentent une " partie " des multiples activités exercées. »

Que ces activités à caractère social soient qualifiées de « *prépondérantes* » ou qu'il s'agisse simplement d'une « *partie* » des activités dans le cadre de l'exercice du mandat, il n'en reste pas moins qu'il ressort clairement des réponses - sur ce point concordantes - des parties aux questions de la CJUE que toute l'activité de mandataire de PERSONNE1.) n'a pas un caractère social.

Il peut être admis que l'activité du mandataire revêt ainsi en partie, voire en grande partie, un caractère social.

Toutefois, le tribunal rappelle qu'il est appelé à toiser le litige en fonction des preuves qui lui sont présentées, tant au regard de l'imposition que du droit à déduction. À cet égard, il faut retenir qu'il appartient à l'administration de démontrer les faits qui déclenchent l'obligation fiscale, et qu'il appartient à l'assujetti de démontrer les faits qui l'en déchargent, position qui est conforme à la jurisprudence de la CJUE selon laquelle le principe selon lequel la charge de la preuve du droit au bénéfice d'une dérogation ou d'une exonération fiscale incombe à celui qui demande à bénéficier d'un tel droit s'inscrit dans les limites imposées par le droit communautaire relevant des principes de sécurité juridique et de proportionnalité (affaire C-184/05, *Twoh International BV contre Staatssecretaris van Financiën*, n^{os} 25 et 26).

Dans la mesure où il appartient à l'assujetti de démontrer qu'il bénéficie d'une exonération, il incombe à PERSONNE1.) de démontrer précisément et concrètement dans quelle mesure cette exonération s'applique à son activité.

Or, en l'espèce PERSONNE1.) se contente d'affirmer dans ses dernières conclusions que « *les activités de mandataire de justice [lui confiées] dans le cadre de la protection des majeurs sont à considérer comme des actes de la vie civile* » et par conséquent relèveraient de l'exonération découlant de l'article 132, paragraphe 1^{er}, g), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et n'apporte ainsi pas la preuve dont la charge lui incombe, notamment au vu des réponses aux questions posées par la CJUE.

Il y a donc lieu de conclure que la première condition identifiée par la CJUE n'est pas remplie en l'espèce, à tel enseigne par ailleurs qu'il n'y a pas lieu d'examiner si la seconde condition identifiée par la CJUE est remplie, ces deux conditions étant cumulatives.

PERSONNE1.) ne démontrant pas qu'il bénéficie de l'exonération fiscale invoquée par ce dernier, il y a lieu de rejeter comme non fondée sa demande en annulation de la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 4 juin 2018, notifiée le 14 juin 2018.

3.2.3. Quant à la demande de décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux prestations de services en relation avec des tutelles pour les années 2014 et 2015

D'après la CJUE, « *le principe de protection de la confiance légitime ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale soumette à la TVA certaines opérations se rapportant à*

une période révolue, dans une situation où cette administration a accepté pendant plusieurs années les déclarations de TVA de l'assujetti n'incluant pas les opérations de même nature dans les opérations taxables et où l'assujetti se retrouve dans l'impossibilité de récupérer la TVA due auprès de ceux qui ont rémunéré ces opérations, les rémunérations déjà payées étant alors censées inclure déjà cette TVA » (n° 94).

La Cour précise que dans l'hypothèse « où le prestataire a fourni des prestations de services sans perception de la TVA dont il était redevable, et où il ne serait pas à même de récupérer auprès de ceux qui ont payé ces prestations la TVA ultérieurement exigée par l'administration fiscale, il convient, si cette hypothèse se concrétise, de considérer que les rémunérations reçues à ce titre par le prestataire incluent déjà la TVA due, de sorte que la perception de la TVA soit compatible avec le principe de base de la directive TVA selon lequel le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, points 34, 42 et 43) » (n° 93).

PERSONNE1.) considère que cette solution porterait atteinte au principe de neutralité. En effet, il considère que les revenus perçus dans le cadre de l'activité de gérant de tutelles auraient fait l'objet d'une imposition au titre de l'impôt sur le revenu. Or, s'il était tenu de déduire une partie de ce revenu parce qu'incluant la TVA, l'assiette de l'impôt sur le revenu serait revue à la baisse, de telle manière qu'il aurait payé trop au niveau des impôts sur le revenu, ce qui aurait pour conséquence un enrichissement sans cause de l'Administration des Contributions Directes.

Selon l'AEDT, le principe de neutralité serait inopérant dans le contexte donné.

Le principe de neutralité invoqué par PERSONNE1.) a une signification précise dans le cadre de la réglementation de la TVA. Il impose que soient traitées de la même façon les personnes se livrant aux mêmes opérations et que l'administration ne saurait encaisser un montant de TVA supérieur ou inférieur à celui effectivement supporté par le consommateur final.

Il y a lieu de souligner que le moyen relatif au principe de neutralité tel que soulevé par PERSONNE1.) ne correspond pas à l'application de ce principe par la CJUE. En effet, le raisonnement de la CJUE respecte le principe de neutralité dans la mesure où il n'introduit pas de discrimination entre des personnes se livrant aux mêmes opérations et où il ne mène pas à l'encaissement d'un montant de TVA supérieur ou inférieur à celui effectivement supporté par le consommateur final. Ce moyen fondé sur le principe de neutralité ne remet donc pas en cause le raisonnement retenu par la CJUE de telle manière qu'il doit être rejeté comme non fondé.

De même, PERSONNE1.) fait valoir que la taxation par l'AEDT serait injuste et particulièrement sévère.

Dans ce contexte, il y a lieu de citer *in extenso* le jugement auquel PERSONNE1.) fait référence. Il en résulte que « s'il est vrai que la taxation d'office ne doit pas aboutir à une sanction du contribuable, il n'en reste pas moins que cette procédure consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration dont le but est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle du fait du comportement du contribuable concerné, à une valeur probable ou approximative de la matière

imposable sur base des éléments d'information dont il peut disposer et que le contribuable doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office » (Trib. adm., 6 février 2002, n° 13.346 du rôle qui se réfère à Cour adm., 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle). Il apparaît au vu de ce passage que le raisonnement du Tribunal administratif ne peut pas être transposé à l'espèce soumise au tribunal. En effet, le tribunal se prononce sur le mécanisme de la taxation d'office. Or, en l'espèce, PERSONNE1.) critique un changement de pratique auprès de l'AEDT qui a mené à une telle taxation d'office. Il y a donc lieu de conclure qu'en l'espèce, la question n'est pas celle de savoir si la taxation d'office est juste, mais si l'AEDT peut exiger de la part d'un assujéti à la TVA le paiement de la TVA affectant des opérations économiques se rapportant à une période révolue au moment de la décision de taxation de l'AEDT, après que cette administration a accepté pendant une durée prolongée antérieurement à cette période les déclarations de TVA dudit assujéti n'incluant pas les opérations économiques de même nature dans les opérations taxables. Cette question ne relève pas du caractère juste ou non de la taxation, mais de l'application du principe de confiance légitime, sur l'application duquel le CJUE s'est très clairement prononcée.

Enfin, il y a lieu de retenir que le prétendu enrichissement sans cause qui aurait lieu selon PERSONNE1.) ne profiterait pas à l'AEDT, seule présente dans la présente instance, mais concernerait l'Administration des contributions directes, voire, plus correctement, l'État. Or, ni cette administration, ni l'État ne sont parties à l'instance, de telle manière que le moyen sur ce fondement doit aussi être rejeté comme non fondé.

En conclusion, il y a donc lieu de rejeter comme non fondé le moyen en vue de la décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux prestations de services en relation avec des tutelles pour les années 2014 et 2015.

3.3. Quant aux demandes accessoires

3.3.1. L'indemnité de procédure

PERSONNE1.) demande à ce que l'AEDT soit condamnée à lui payer le montant de 5.000.- euros sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure.

L'AEDT demande à ce que PERSONNE1.) soit condamné à lui payer le montant de 5.000.- euros sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

L'application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de Cassation 2 juillet 2015, arrêt n° 60/15, JTL 2015, n° 42, page 166).

Au vu de l'issue du litige, la demande de PERSONNE1.) est à rejeter comme non fondée.

L'AEDT ne démontrant pas l'iniquité requise par l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, sa demande introduite sur cette base n'est pas fondée.

3.3.2. Quant à l'exécution provisoire

Aux termes de l'article 244 du Nouveau Code de procédure civile, l'exécution provisoire, sans caution, sera ordonnée même d'office, s'il y a titre authentique, promesse reconnue, ou condamnation précédente par jugement dont il n'y a point appel. Dans tous les autres cas, l'exécution provisoire pourra être ordonnée avec ou sans caution.

Lorsque l'exécution provisoire est facultative, son opportunité s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, en tenant notamment compte des intérêts respectifs des parties, du degré d'urgence, du péril en la demeure ainsi que des avantages ou inconvénients que peut entraîner l'exécution provisoire pour l'une ou l'autre des parties (Cour 8 octobre 1974, *Pas.*, 23, p.5).

En l'espèce, aucune des conditions de l'exécution provisoire obligatoire n'est donnée.

L'exécution provisoire facultative ne se justifie pas non plus au vu des circonstances de la cause.

3.3.3. Les frais et dépens de l'instance

Aux termes de l'article 238 du Nouveau Code de procédure civile, « *toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens sauf au tribunal à laisser la totalité, ou une fraction des dépens à charge d'une autre partie par décision spéciale et motivée* » et d'après l'article 242 du Nouveau Code de procédure civile, « *les avoués pourront demander la distraction des dépens à leur profit, en affirmant, lors de la prononciation du jugement, qu'ils ont fait la plus grande partie des avances* ».

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de condamner PERSONNE1.) à payer les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER.

PAR CES MOTIFS

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

statuant en continuation du jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019,

dit recevable le recours contre la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 4 juin 2018, notifiée le 14 juin 2018,

dit non fondée la demande en annulation de la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 4 juin 2018, notifiée le 14 juin 2018,

dit non fondée la demande de PERSONNE1.) en vue de sa décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée se rapportant aux prestations de services en relation avec des tutelles pour les années 2014 et 2015,

dit non fondées les demandes de PERSONNE1.) et de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du présent jugement,

condamne PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance et ordonne la distraction au profit de la société en commandite simple ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.