

Texte pseudonymisé

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

Jugement civil n° 2023TALCH08/00220

Audience publique du mercredi, 20 décembre 2023.

Numéro du rôle : TAL-2018-01938

Composition :

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

ENTRE

PERSONNE1.), avocat à la Cour, demeurant à L-ADRESSE1.),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg du 27 février 2018,

comparaissant par Maître Nadine CAMBONIE, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

- 1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (actuellement l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA suite à la loi du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA), établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,
- 2) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'État actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de son Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, représentée par Monsieur le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, et pour autant que de besoin par le receveur de la recette centrale de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit BIEL,

ayant comparu initialement par Maître Frédérique LERCH, avocat, et comparaissant actuellement par la société ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

1. Objet du litige

Le litige tend à l'annulation, sinon à la réformation de la décision directoriale de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après « l'AEDT ») du 1^{er} décembre 2017 rejetant la réclamation de PERSONNE1.) du 22 novembre 2017 contre des bulletins de taxation des années 2014 et 2015 établis les 12 octobre 2017 par le bureau d'imposition 2 de Luxembourg à charge de PERSONNE1.) suite à un procès-verbal du même bureau daté du 21 septembre 2017.

2. Procédure

Par exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg du 27 février 2018, PERSONNE1.), comparaisant par Maître Nadine CAMBONIE, a fait donner assignation à l'AEDT et à l'ETAT à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

Maître Frédérique LERCH s'est constituée pour l'AEDT et l'État du Grand-Duché de Luxembourg le 1^{er} mars 2018.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro TAL-2018-01938. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

La société ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER, s'est constituée en remplacement de Maître Frédérique LERCH pour l'AEDT et l'État du Grand-Duché de Luxembourg en date du 21 décembre 2018.

L'instruction a été clôturée le 10 mars 2020 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 17 mars 2020.

Par bulletin du 16 mars 2020, l'audience des plaidoiries du 17 mars 2020 a été annulée en raison de l'état de crise.

Par bulletin du 22 avril 2020, l'affaire a été renvoyée à l'audience du 28 avril 2020 pour prise en délibéré selon les modalités déterminées par l'article 2 du règlement grand-ducal du 17 avril 2020 relatif à la tenue d'audiences publiques pendant l'état de crise devant les juridictions dans les affaires soumises à la procédure écrite et portant adaptation temporaire de la procédure de référé exceptionnel devant le juge aux affaires familiales (Journal officiel A301 du 17 avril 2020).

Les mandataires des parties ont été informés par ce même bulletin de la composition du tribunal.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Maître Nadine CAMBONIE et Maître Jean SCHAFFNER ont déposé leurs fardes de procédure au greffe du tribunal le 27 avril 2020, respectivement le 4 mai 2020.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 28 avril 2020 par le président de chambre.

Par jugement n° 2020TALCH08/00098 du 5 mai 2020, le tribunal a débouté de toutes autres conclusions comme mal fondées, a reçu la demande en la forme, a déclaré la demande irrecevable en tant que dirigée contre l'État du Grand-Duché de Luxembourg, a déclaré la demande recevable en tant que dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, a rejeté la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par PERSONNE1.), vu le jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019, a sursis à statuer pour le surplus en attendant l'issue de la procédure actuellement pendante devant le tribunal d'arrondissement, 1^{re} chambre, sous le numéro TAL-2018-06056 du rôle, a réservé les droits des parties ainsi que les frais et dépens, a refixé l'affaire à l'audience du mardi, 7 juillet 2020, à 9h00 heures, salle TL.0.11, rez-de-chaussée, bâtiment TL de la Cité Judiciaire au Plateau du Saint-Esprit de Luxembourg, pour conférer de l'état de la cause.

Par avis de renvoi du 22 avril 2021, l'affaire sous le numéro TAL-2018-06056 du rôle a été renvoyée à la 8^e section.

À la suite de ce renvoi, les parties ont conclu de part et d'autre.

Dans l'affaire sous le numéro TAL-2018-06056 du rôle, le tribunal a rendu un jugement n° 2023TALCH08/00120 le 7 juin 2023.

L'instruction a été clôturée une seconde fois par ordonnance du 8 juin 2023. L'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 25 octobre 2023 et l'affaire a été prise en délibéré à cette audience.

3. Prétentions et moyens des parties

Les prétentions antérieures au jugement n° 2020TALCH08/00098 du 5 mai 2020 ne sont pas reprises ici.

3.1. PERSONNE1.)

Dans ses dernières conclusions V du 22 avril 2022 intitulées « conclusions récapitulatives prises après l'arrêt du 15 avril 2021 de la Cour de Justice de l'Union Européenne », PERSONNE1.) demande l'exemption, sinon l'exemption à titre exceptionnel, au titre du principe gouvernant la charge de l'impôt et la neutralité fiscale, sinon au titre du régime transitoire prévu par le principe de la confiance légitime qui s'appliquerait au retrait des actes administratifs créateurs de droit, sinon sur base de la qualification des activités de gestion de tutelle en tant qu'activité ayant un caractère social, sinon au titre de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de recouvrer la TVA pour les années 2014 et 2015.

Elle demande ainsi de condamner les parties défenderesses solidairement, sinon chacune pour sa part, à lui verser le montant versé sous réserve du présent litige, soit 39.556,15.- euros, montant augmenté des intérêts légaux de retard à partir du 5 novembre 2020,

sinon à partir de la demande en justice, sinon à partir de toute autre date à déterminer par le tribunal, sinon à lui payer 24.134,74.- euros, montant augmenté des intérêts légaux de retard à partir du 5 novembre 2020, sinon à partir de la demande en justice, sinon à partir de toute autre date à déterminer par le tribunal.

Elle demande en outre de condamner les parties assignées à lui payer une indemnité de procédure de 4.000.- euros, sinon tout autre montant supérieur, sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

3.2. L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA demande de déclarer non fondées les demandes de PERSONNE1.), de dire qu'il n'y aurait pas lieu de prononcer la décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA redressée pour les années 2014 et 2015, de ne pas lui accorder une exemption à titre exceptionnel, et de la 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 à tous les frais et dépens avec distraction au profit de la société ALLEN & OVERY, représentée par Maître Jean SCHAFFNER, qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.

4. Motifs de la décision

4.1. Quant à la demande d'annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA sinon de décharge

PERSONNE1.) demande, sous le bénéfice de l'exécution provisoire, à voir dire que ses prestations fournies au titre des devoirs de gérant de tutelle et de curatelle sont exonérées de TVA, partant, à voir annuler la décision du directeur de l'AEDT du 1^{er} décembre 2017, lui notifiée le 11 décembre 2017, portant rejet d'une réclamation introduite le 22 novembre 2017 contre des bulletins de taxation d'office du 12 octobre 2017 portant sur les années 2014 et 2015, sinon à voir prononcer 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 voir dire et constater que les émoluments indiqués, à l'instar de ceux alloués aux associations, se comptabilisent hors taxe, le taux de TVA ne pouvant le cas échéant qu'être ajouté aux émoluments de base, sinon à titre subsidiaire, à voir lui accorder une exemption à titre exceptionnel.

À l'appui de son action, PERSONNE1.) expose qu'étant avocate inscrite au Barreau de Luxembourg, elle assume parallèlement à ses activités d'avocat, et à l'instar d'autres professionnels, tels qu'assistants sociaux, retraités, associations sans but lucratif, des mandats de tutelle, de curatelle et de sauvegarde de justice suivant nominations par le Juge des Tutelles du tribunal d'Arrondissement de Luxembourg et que par le passé, cette activité aurait été considérée par l'AEDT comme n'étant pas imposable au titre de la TVA. Par les bulletins de taxation d'office querellés du 12 octobre 2017, l'AEDT aurait changé de position pour soumettre ces activités à la TVA et lui réclamer le paiement de montants substantiels à hauteur de 8.628,35 euros pour l'année 2014 et de 15.110,58 euros pour l'année 2015.

Elle précise, face au moyen adverse de défaut de base légale, que les montants touchés par les mandataires dans le domaine de la protection des majeurs seraient exonérés de TVA au titre de l'article 44, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, PERSONNE1.) considère que ses services consisteraient en des prestations de services étroitement liées à la sécurité sociale, ce qui ressortirait aussi d'un courrier du Ministère de la Justice du 23 octobre 2017 et de la décision du juge des tutelles ayant examiné les prestations du mandataire spécial en vue de la détermination de sa rémunération.

PERSONNE1.) demande ainsi l'exonération de la TVA de ses activités dans le domaine de la protection des majeurs.

L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA demande de déclarer non fondée cette demande et considère qu'il ne serait pas possible de déduire de l'absence de contestation passée de sa part que les services effectués dans le cadre de la protection des majeurs incapables relèvent de la qualification de prestation de services étroitement liée à l'aide et à la sécurité sociales. Elle considère qu'au vu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après la « CJUE »), PERSONNE1.) ne devrait pas être qualifiée d'organisme reconnu comme ayant un caractère social au sens de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et que les prestations litigieuses ne pourraient bénéficier d'aucune exonération.

D'après la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après la « CJUE »), dans son arrêt du 21 avril 2021 (affaire C-846/19, EQ contre Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA), 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).

4.1.1. 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).

Dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la CJUE du 21 avril 2021 (affaire C-846/19, EQ contre Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA), les parties se sont livrées 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* ».

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. »*

En l'espèce, PERSONNE1.) ne soumet pas d'élément précis au tribunal permettant de déterminer quelle est la proportion de ses activités à caractère social. Elle s'appuie simplement sur la lettre du Ministère de la Justice du 23 octobre 2017 (pièce 3 de la farde de Maître CAMBONIE) pour affirmer qu'il ressort de la lettre que « *le mandataire assiste les personnes nécessitant une protection dans les actes de la vie civile et non qu'elle exercerait à cette occasion des " activités plus générales d'aide ou de conseil d'ordre juridique, financier ou autre " ».*

Cette lettre contient, en effet, le paragraphe suivant :

« L'indemnité en question sert de rémunération pour la mission de mandataire dans le cadre du placement sous tutelle, respectivement curatelle ou sauvegarde de justice de personnes nécessitant d'une protection dans les actes de la vie civile et elle est fixée forfaitairement par le juge, sans qu'il soit fait mention du paiement de la TVA.

Par conséquent, les mandataires, tels que Me Weiss, adressent régulièrement leurs décomptes au Ministère de la Justice, auxquels ils joignent à chaque fois l'ordonnance du juge des tutelles, sans réclamer de TVA ».

Il est cependant important de souligner que cette lettre contient une description abstraite de l'activité d'un tel mandataire sans qu'elle ne prenne position sur l'activité spécifique de PERSONNE1.) dans le cadre de ses missions, de telle manière que la discussion sur les compétences respectives du Ministère de la Justice et de l'AEDT en matière de TVA, voire une prétendue discordance entre les positions respectives n'est pas pertinente pour la réponse à la question posée en l'espèce.

Généralement, il peut être admis, dans l'abstrait, 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 trancher le litige en fonction des preuves qui lui sont soumises, tant au regard de l'imposition que du droit à déduction, voire à exonération.

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 de se référer au courrier du Ministère de la Justice et de critiquer l'AEDT pour son changement d'appréciation et n'apporte ainsi pas la preuve dont la charge lui incombe, notamment au vu des réponses par la CJUE aux questions posées.

De même, PERSONNE1.) fait valoir qu'il appartiendrait à l'AEDT qui voudrait « *revenir à une décision judiciaire ayant autorité de la chose jugée, d'apporter les preuves de la qualification juridique qu'elle conteste et non d'exiger de la requérante la preuve de la qualification juridique de ses prestations d'ores et déjà validées par le juge des tutelles* ». Or, en l'espèce, PERSONNE1.) ne produit pas une seule de ces prétendues « *décisions judiciaires ayant autorité de la chose jugée* » pour étayer son moyen.

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, selon laquelle les prestations de services et livraisons de biens doivent être « *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), est remplie, ces deux conditions étant cumulatives.

De même, si d'après la lettre du Ministère de la Justice du 23 octobre 2017 (pièce 3 de la farde de Maître CAMBONIE), l'ordonnance du juge des tutelles fixant la rémunération ne fait pas mention de la TVA, il n'est pas possible d'en déduire une exonération de TVA empêchant le mandataire de réclamer celle-ci. En effet, il ressort de l'arrêt de la CJUE que l'exonération découle de la qualification précise des actes accomplis par le mandataire et ne peut pas être déduite de manière abstraite de la fonction exercée.

PERSONNE1.) ne démontrant pas qu'elle bénéficie de l'exonération fiscale invoquée, 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 1^{er} décembre 2017, notifiée le 11 décembre 2017.

4.2. Quant à la demande de surséance à statuer et de saisine de la Cour constitutionnelle

PERSONNE1.) fait valoir que la position de l'AEDT constituerait une violation du principe d'égalité inscrit à l'article 10 bis, paragraphe 1^{er}, (nouvel article 15, paragraphe 1^{er}) de la Constitution et à l'article 101 (nouvel article 116) de la Constitution dans la mesure où d'autres personnes n'ayant pas la qualification d'avocat assumeraient des mandats dans le domaine de la protection des majeurs sans que leurs prestations ne soient soumises à la TVA et dans la mesure où d'autres avocats œuvrant dans le domaine de la protection des majeurs ne verraient pas leur activité soumise à la TVA selon le bureau d'imposition dont ils dépendraient.

Elle demande donc au tribunal, pour le cas où il ne devait pas partager son analyse, de surseoir à statuer et de saisir la Cour constitutionnelle de la question préjudicielle suivante : « *L'exclusion du régime d'exonération prévu à l'article 44.1 de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 des prestations de l'avocat en sa qualité de mandataire judiciaire à la protection des majeurs contrairement aux autres mandataires judiciaires à la protection des majeurs est-elle conforme aux articles 10 bis et 101 de la Constitution ?* ».

Selon l'AEDT, la non exonération des émoluments perçus par les avocats dans le cadre des mandats de tutelle ne constituerait pas une violation de la Constitution.

D'abord, l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle dispose que « *lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour Constitutionnelle* ». La jurisprudence ainsi que la doctrine sont d'accord pour dire qu'il se dégage de ce texte ne s'applique qu'aux lois au sens formel, à l'exclusion des règlements dont le contrôle de constitutionnalité est réservé aux juridictions ordinaires en vertu de l'article 95 de la Constitution (Conseil supérieur de la sécurité sociale, 25 février 2021, n° 2021/0055 ; Tribunal administratif, 9 décembre 2019, n° 41738 ; J. GERKRATH, « Compétence et recevabilité des questions préjudicielles », *Pas.*, 34, p. 7).

Selon l'article 44, 1, o), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, « *sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal : [...] les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la sécurité sociale, à l'assistance sociale ou à la santé publique, effectuées par des organismes de droit public, par des caisses mutualistes, des établissements publics ou d'utilité publique, des maisons de cure, des maisons de retraite, de gérontologie ou de gériatrie, des oeuvres hospitalières ou de bienfaisance et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ; [...]* »

À la lecture de ce texte, il n'apparaît pas qu'il exclut des exonérations y prévues les prestations de l'avocat en sa qualité de mandataire judiciaire à la protection des majeurs.

En réalité, dans la question préjudicielle proposée, PERSONNE1.) prétend que la pratique administrative de la part de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA serait inconstitutionnelle. Or, la prétendue inconstitutionnalité d'une pratique administrative n'est pas un cas d'ouverture pour une question préjudicielle.

Ensuite, PERSONNE1.) prétend dans la question proposée que les « *prestations de l'avocat en sa qualité de mandataire judiciaire à la protection des majeurs* [ne seraient pas exonérées et ce] *contrairement aux [prestations des] autres mandataires judiciaires à la protection des majeurs* ». Or, à part les affirmations dans ses conclusions, PERSONNE1.) n'apporte aucun élément de preuve concret permettant d'étayer sa prétention selon laquelle d'autres personnes n'ayant pas la qualification d'avocat assumeraient des mandats dans le domaine de la protection des majeurs sans que leurs prestations ne soient soumises à la TVA ou que d'autres avocats œuvrant dans le

domaine de la protection des majeurs ne verraient pas leur activité soumise à la TVA selon le bureau d'imposition dont ils dépendraient. PERSONNE1.) ne démontre donc nullement que le prétendu traitement inégal corresponde à la réalité.

Enfin, dans la mesure où PERSONNE1.) n'a pas démontré qu'elle bénéficie de l'exonération fiscale invoquée, il ne pourrait pas y avoir de violation du principe d'égalité, une telle violation ne pouvant exister que s'il existait un traitement différent de personnes se trouvant dans la même situation.

Le moyen concernant la question préjudicielle à poser à la Cour constitutionnelle est donc à rejeter comme irrecevable.

4.3. Quant à la demande d'exemption sinon d'exemption à titre exceptionnel

En premier lieu, dans son jugement n° 2020TALCH08/00098 du 5 mai 2020, le tribunal avait déjà rejeté la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par PERSONNE1.) de manière à ce qu'il n'y a pas lieu de revenir sur ce moyen.

En second lieu, pour ce qui est de la demande d'exemption, au titre du principe gouvernant la charge de l'impôt et la neutralité fiscale, sinon au titre du régime transitoire prévu par le principe de la confiance légitime qui s'appliquerait au retrait des actes administratifs créateurs de droit, sinon sur base de la qualification des activités de gestion de tutelle en tant qu'activité ayant un caractère social, sinon au titre de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de recouvrer la TVA pour les années 2014 et 2015, le tribunal retient ce qui suit :

S'il appartient au tribunal en vertu de l'article 61 du Nouveau Code de Procédure Civile de trancher le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables, et partant de qualifier juridiquement les faits qui lui sont soumis, le tribunal est amené à constater que cette demande d'exemption, doit être qualifiée de demande de décharge de l'impôt.

PERSONNE1.) reprend dans ses conclusions V (conclusions récapitulatives prises après l'arrêt du 15 avril 2021 de la Cour de Justice de l'Union Européenne) un passage du jugement n° 2019TALCH01/00361 du 20 novembre 2019, qu'il y a lieu de mettre dans son contexte étant précisé que seule la partie du passage qui n'est pas en italique se trouve dans ses conclusions :

« [...] reproche à l'AEDT d'avoir violé ce principe en ayant décidé à partir de l'année 2014 de soumettre ses activités dans le domaine de la protection des majeurs à la TVA, alors qu'elle s'était abstenue de ce faire pendant les 10 années précédentes.

L'AEDT ne discute pas le principe de confiance légitime en tant que tel, mais soutient qu'il ne serait pas applicable en l'espèce alors que le maintien du défaut de soumission des prestations dans le domaine de la protection des majeurs à la TVA reviendrait à commettre une illégalité et qu'elle ne disposerait pas d'aucune marge de manœuvre dans le cadre de la mise en œuvre de la législation sur TVA.

Le tribunal constate que la TVA n'est pas un impôt dû par l'assujetti à la TVA, mais que le régime de la TVA est au contraire construit sur le principe de la neutralité fiscale

de cet impôt à l'égard des opérateurs économiques. Il est dû en fin de compte par le consommateur final et l'assujetti intervient dans l'opération de perception de la TVA en procédant à ladite perception pour compte de l'État. La TVA est perçue individuellement sur chaque opération économique et elle est reversée par l'assujetti à l'État soit après décompte annuel, soit après décomptes périodiques. Il en résulte que l'assujetti n'a pu percevoir la TVA que sur les opérations au sujet desquels il avait, respectivement devait avoir, connaissance et conscience qu'elles relevaient du champ d'application de la TVA ou moment de leur exécution. Lorsque, comme en l'espèce, l'administration chargée de la perception de la TVA signale à l'assujetti après réalisation des opérations en question qu'elle entend se départir de sa position antérieure ayant consisté à ne pas soumettre ces opérations à la TVA, l'assujetti se retrouve dans la situation où il n'a pas pu mettre en compte la TVA au bénéficiaire de ces prestations, tout en devant reverser celle-ci à l'État. L'assujetti serait ainsi tenu de prélever les montants réclamés par l'État au titre de la TVA sur ces fonds propres, ce qui reviendrait à contrevenir tant au principe gouvernant la charge de l'impôt que celui de la neutralité fiscale de la TVA. *Le tribunal estime nécessaire d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne sur l'application du principe de la confiance légitime dans pareille situation* ».

Si le passage repris dans les conclusions se trouve bien dans le jugement du 20 novembre 2019, n° 2019TALCH01/00361, il faut cependant tenir compte de son contexte. En effet, le tribunal a présenté son analyse de la situation pour conclure qu'en raison de cette situation, il fallait poser une question préjudicielle à la CJUE afin d'obtenir un éclairage sur l'application de la règle de droit dans ce contexte particulier avant de pouvoir prendre position.

Dans le dispositif de ce jugement, c'est la question préjudicielle 8 qui se rapporte à ce passage :

« 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 ? »

D'après la CJUE, dans son arrêt du 21 avril 2021 (affaire C-846/19, EQ contre Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA), « 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).

En effet, « la simple acceptation, même pendant plusieurs années, par l'administration fiscale luxembourgeoise des déclarations de TVA [...] ne vaut pas assurance précise fournie par cette administration sur la non-application de la TVA à ces opérations et ne saurait, dès lors, créer une confiance légitime à l'égard de cet assujetti dans le caractère non imposable des opérations concernées » (n° 92). Le fait que la Cour précise dans ce même paragraphe qu'en l'espèce, ces déclarations « n'incluaient pas les montants relatifs aux opérations en cause au principal » n'a pas d'influence sur la conclusion dans la mesure où la CJUE retient sa conclusion générale s'agissant de déclarations « n'incluant pas les opérations de même nature dans les opérations taxables » (n° 94). Il en résulte que la règle dégagée par la CJUE s'applique à la fois à la situation où des montants n'ont pas été déclarés et à celle où des montants ont été déclarés comme étant exonérés.

De même, si les montants litigieux redressés par l'AEDT pour les années 2014 et 2015 ont été déclarés comme ayant été exonérés, il n'en reste pas moins que PERSONNE1.) ne soumet pas le moindre élément de preuve permettant au tribunal d'apprécier dans quelle mesure une apparence trompeuse aurait pu être créée par l'administration antérieurement et pourquoi cette dernière serait liée par une « décision implicite ».

Pour ce qui est de la lettre précitée du Ministère de la Justice du 23 octobre 2017 (pièce 3 de la farde de Maître CAMBONIE), le tribunal estime qu'elle n'est pas en contradiction avec la position de l'AEDT dans la mesure où cette lettre ne contient qu'une description de la pratique antérieure à sa date : l'ordonnance du juge des tutelles ne fait pas mention de la TVA, les mandataires n'ont pas réclamé la TVA et PERSONNE1.) n'a jamais perçu de TVA. Dans la lettre, il n'y a cependant pas de mention d'une prétendue exonération de TVA.

Il y a donc lieu de conclure que la position de l'AEDT n'est pas contraire au principe de la confiance légitime.

De même, le principe de neutralité fiscale 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 supporté par le consommateur final en application des règles pertinentes.

En l'espèce, il n'y a pas de violation du principe de neutralité dans la mesure où il n'existe pas de discrimination entre des personnes se livrant aux mêmes opérations et PERSONNE1.) ne démontre pas dans quelle mesure elle devrait bénéficier de

l'exonération litigieuse. De même, le raisonnement de la CJUE ne mène pas à l'encaissement d'un montant de TVA supérieur ou inférieur à celui supporté par le consommateur final. En effet, dans la mesure où PERSONNE1.) ne démontre pas qu'elle aurait bénéficié d'une exonération, il lui aurait appartenu de facturer la TVA au taux applicable. Elle ne peut pas se libérer de son obligation de reverser la TVA en invoquant simplement qu'elle ne l'a pas facturée et qu'elle ne peut plus la prélever en raison de l'écoulement du temps, ce d'autant plus que dans le n° 93 précité de son arrêt du 21 avril 2021, la CJUE fait le lien entre cette situation et « *le principe de base de la directive TVA selon lequel le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final* ». Ce moyen basé sur le principe de neutralité doit donc 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. Il y a partant lieu de rejeter la demande de condamnation de l'AEDT à payer à PERSONNE1.) le montant de 39.556,15.- euros versé par cette dernière sous réserve du présent litige.

4.4. Quant à la demande d'exemption subsidiaire relative au quantum

PERSONNE1.) demande subsidiairement le remboursement de 24.134,74.- euros correspondant selon elle aux intérêts continuant à courir malgré la procédure en cours et venant en sus du montant du redressement.

Il résulte ce qui suit de l'article 85, alinéas 1 et 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée :

« Le premier acte de poursuite pour le recouvrement des créances du Trésor résultant de la présente loi est une contrainte décernée par le receveur du bureau de recette chargé du recouvrement de la taxe ou par le receveur du bureau de recette dans le ressort duquel l'assujetti a son domicile ou par leurs délégués respectifs. La contrainte est visée et rendue exécutoire par le directeur de l'administration ou par son délégué. Elle est signifiée par exploit d'huissier ou par un agent de l'administration ou par la voie postale.

Des intérêts moratoires sont dus au taux de sept virgule deux pour cent l'an à partir du jour de la signification de la contrainte ».

PERSONNE1.) critiquant apparemment le principe des intérêts assortissant la contrainte, il y a lieu de préciser qu'il résulte clairement de l'article 85 précité que des intérêts de 7,2% l'an sont dus à partir du jour de la signification de la contrainte.

Dans la mesure où PERSONNE1.) ne précise aucunement pourquoi ces intérêts ne seraient pas dus en l'espèce, il y a lieu de rejeter sa demande comme non fondée.

4.5. Quant aux demandes accessoires

4.5.1. L'indemnité de procédure

PERSONNE1.) demande à ce que l'AEDT et l'État du Grand-Duché de Luxembourg soient condamnés à lui payer le montant de 4.000.- euros sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure.

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

L'État du Grand-Duché de Luxembourg demande à ce que PERSONNE1.) soit condamnée à lui payer le montant de 2.000.- 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.

4.5.2. 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.

4.5.3. 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° 2020TALCH08/00098 du 5 mai 2020,

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 1^{er} décembre 2017, notifiée le 11 décembre 2017,

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,

partant rejette les demandes de PERSONNE1.) en condamnation de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA à lui payer les montants de, principalement, 39.556,15.- euros et, subsidiairement, 24.134,74.- euros,

dit non fondées les demandes de PERSONNE1.), de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA et de l'État du Grand-Duché de Luxembourg 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,

déboute de toutes autres conclusions comme mal fondées.