

Version anonymisée

C-846/19 - 1

Affaire C-846/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

21 novembre 2019

Juridiction de renvoi:

Tribunal d'arrondissement (Luxembourg)

Date de la décision de renvoi:

20 novembre 2019

Partie demanderesse:

EQ

Partie défenderesse:

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

Jugement civil 2019TALCH01 / 00361

Audience publique du mercredi vingt novembre deux mille dix-neuf.

Numéro TAL-2018-06056 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,

Vanessa WERCOLLIER, premier juge,

Laurence MODERT, juge,

Linda POOS, greffier.

Entre :

Inscrit au registre de la	
Cour de justice sous le n°	<u>1134741</u>
Luxembourg, le	<u>21. 11. 2019</u>
Fax / E-mail:	<u>V. Jacobbo</u>
Déposé le:	<u>21.11.19</u>
	Le Greffier, par ordre Valérie Giacobbo - Peyronnel Administrateur

FR

EQ, demeurant à [omissis] ,

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,

e t

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 l'organe de la société en commandite simple ALLEN&OVERY, établie et ayant son siège social à L-1855 Luxembourg, 33, avenue J.F. Kennedy, inscrite à la liste V au barreau de Luxembourg, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal:

Par exploit d'huissier du 14 septembre 2018, EQ a fait donner assignation à l'Administration de l'enregistrement et des domaines (actuellement 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 ; ci-après AEDT), à comparaître devant le tribunal de ce siège pour

- y voir annuler la décision du directeur de l'AEDT du 4 juin 2018 portant rejet d'une réclamation introduite contre des bulletins de taxation d'office du 19 janvier 2018 portant sur les années 2014 et 2015
- sinon y 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 en ordre subsidiaire y voir accorder au demandeur une exemption à titre exceptionnel.

EQ a encore demandé à voir condamner l'AEDT à lui payer une indemnité de procédure de 2.000 euros.

À l'appui de son action, EQ expose que, étant avocat inscrit au Barreau de Luxembourg depuis 1994, il effectue depuis 2004 des mandats de représentation

de majeurs (mandataire ad hoc, mandataire spécial, curateur, gérant de tutelle) et que jusqu'en 2013 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 19 janvier 2018, l'AEDT aurait changé de position pour soumettre ces activités à la TVA et lui réclamer le paiement de montants substantiels à hauteur de 75.108,21 euros pour les années 2014 et 2015¹.

Dans son exploit d'assignation, EQ fait valoir successivement

- que la position de l'AEDT constituerait une violation du principe d'égalité inscrit à l'article 10 bis, paragraphe 1er de la Constitution et à l'article 101 de la Constitution
 - o 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
 - o 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.
- que la position de l'AEDT serait contraire à celle du Ministère de la justice qui assume la charge du paiement des honoraires des mandataires chargés de missions de protection des majeurs lorsque ceux-ci sont indigents et qui admettrait que les indemnités perçues à ce titre le seraient hors taxes. La position de l'AEDT reviendrait à alourdir le coût de la protection des majeurs à la charge de la société.
- 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 1er, point o) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, portant transposition de l'article 13, paragraphe A), point g) de la sixième directive TVA du 13 juin 1977². Les missions effectuées dans ce cadre auraient un caractère social.
- que le fait pour l'administration de modifier son approche en soumettant par des décisions du 19 janvier 2018 les prestations dans le domaine de la protection des majeurs à la TVA à partir de l'année

¹ Les deux bulletins de taxation d'office émargent les montants de 30.153,99 euros et 41.241,68 euros, soit un total de 71.395,67 euros, tandis qu'une contrainte du 5 juillet 2018 renseigne les montants de 31.223,- euros et 43.885,21 euros, soit un total de 75.108,21 euros. Les parties ne s'expliquent pas sur cette différence.

² Le tribunal note que cette disposition est devenu 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.

2014 après avoir admis le contraire pendant les années 2004 à 2013 constituerait une violation du principe de confiance légitime, admis tant en droit communautaire qu'en droit national

- qu'il conviendrait de lui accorder une exemption à titre exceptionnel de la TVA réclamée par l'AEDT.

L'AEDT conclut au rejet des arguments avancés par EQ. Elle fait valoir

- que le principe d'égalité de traitement ne serait pas d'application générale et ne pourrait pas conduire à obliger l'administration de commettre une illégalité. Or, les prestations dans le domaine de la protection des majeurs seraient une activité économique soumise par principe à la loi TVA et qui ne rentrerait pas dans le cadre de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA. EQ ne saurait pas plus invoquer une illégalité commise au profit d'un autre assujetti pour réclamer la poursuite de l'application d'un traitement illégal.
- que l'application du principe de confiance légitime nécessiterait la réunion de trois conditions (administration n'a pas dû faire une application fautive de la loi par le passé ; l'administration a dû faire naître un droit subjectif au profit de l'administration ; l'administration doit disposer d'une certaine marge d'appréciation), dont aucune ne serait remplie en l'espèce dans la mesure où 1/ les prestations en matière de protection des majeurs seraient une activité économique soumise à TVA non exonérée, 2/ la pratique suivie de 2004 à 2013 n'aurait pas pu faire naître de droit subjectif dans le chef de EQ en raison d'une application non-conforme de la loi TVA et 3/ la réglementation sur la TVA ne laisserait aucune marge de manœuvre pour accorder une exonération au-delà des termes de l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA.
- que la différence d'approche entre l'AEDT et le Ministère de la justice devrait rester sans incidence, dès lors que l'AEDT serait une administration indépendante qui ne serait pas liée par la position du Ministère de la justice.
- que la demande d'exemption à titre exceptionnel devrait être analysée en demande de remise gracieuse et devrait en tant que telle être rejetée en l'absence de base légale, la matière de la TVA ne connaissant pas de tel mécanisme de remise gracieuse.

A l'audience du 23 octobre 2019, l'instruction a été clôturée.

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

Maître Stephen LAMOTHE, avocat, en remplacement de Maître Pierre REUTER, avocat constitué, a conclu pour EQ.

Maître Julie CARBIENER, avocat, en remplacement de Maître Jean SCHAFFNER, avocat constitué, a conclu pour l'AEDT.

En guise d'introduction et à titre préliminaire, le tribunal entend écarter des débats toute considération tenant à la différence d'appréciation entre l'AEDT et le Ministère de la justice. Sur le plan du statut juridique, le tribunal retient que ni l'AEDT ni le Ministère de la justice ne constituent des entités indépendantes, mais qu'il s'agit d'organes respectivement services de l'État. Or, même si on devrait pouvoir s'attendre à ce que deux entités ressortissantes d'un même État adoptent des positions cohérentes les unes par rapport aux autres, l'absence de cohérence, dont la réalité ne résulte au demeurant pas des éléments du dossier, prise isolément ou conjointement avec le possible surcoût à charge de l'État engendré le cas échéant par l'application de la TVA aux prestations effectuées dans le cadre de la protection des majeurs, doit cependant rester sans incidence sur l'issue du présent litige qu'il s'agit de trancher en droit dans le cadre du régime juridique de la TVA.

Le tribunal entend ensuite dès à présent rejeter la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par EQ sans qu'il ne la qualifie juridiquement et sans qu'il ne l'argumente en droit. Le tribunal estime que la seule motivation sous-tendant cette demande consiste de la part de EQ à dire que l'obligation pour lui de payer un montant de plus de 75.000.- euros risquerait de compromettre la viabilité de son activité dans le domaine de la protection des majeurs et ainsi la pérennité de deux postes d'emploi qu'il y affecte à part sa propre activité. 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, le tribunal est amené avec l'AEDT à constater que la demande d'exemption à titre exceptionnel doit être qualifiée de demande de remise gracieuse trouvant son fondement dans l'équité.

Or, si on admet que l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits aux termes duquel « *Les réclamations ainsi que les demandes en remise ou en modération présentées par les contribuables sont vidées par le chef de l'Administration compétente ou par son délégué sauf recours à une instance à désigner par arrêté ministériel. Cette instance statuera en dernier ressort. Aucun recours n'est admissible, si le montant de l'impôt qui fait l'objet de la réclamation ou de la demande ne dépasse pas 1.000 francs* » a pu fournir une base légale à l'AEDT pour accorder des remises gracieuses, nonobstant le constat qu'il est généralement admis que l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 était inapplicable en matière de TVA au motif que cet arrêté grand-ducal n'a pas été rendu applicable à la matière de la TVA, force est de constater que cette disposition a été abrogée par l'article 97, paragraphe 4 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et qu'aucune autre disposition légale ne fournit actuellement au

directeur de l'AEDT ou à l'AEDT le pouvoir et la compétence pour accorder une remise gracieuse (TAL 17 mai 2007, Numéro 175619 du rôle, Jugement civil no 829 / 2017, première chambre)

La différence de traitement qui en résulte entre le contribuable soumis à l'impôt direct, qui peut solliciter une remise gracieuse, et l'assujetti à la TVA, privé de la possibilité de demander une remise gracieuse, a encore été jugée compatible avec le principe d'égalité inscrit dans la Constitution luxembourgeoise (Cour constitutionnelle 18 mai 2018, arrêt N° 36/18).

Pour le surplus, 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 1er, 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.

1. Cadre juridique national général

Les articles 488 et suivants du Code civil luxembourgeois et les articles 1080 du Nouveau Code de Procédure Civile luxembourgeois fixent les règles applicables à la majorité et aux majeurs qui sont protégés par la loi. Il résulte de ces dispositions que le majeur d'âge, i.e. ayant 18 ans accomplis, est capable de tous les actes de la vie civile, sauf à être affecté d'une altération de ses facultés mentales par suite de maladie, infirmité ou affaiblissement dû à l'âge. Il est pourvu aux intérêts de ces personnes par divers régimes de protection, soit parce qu'ils ont besoin d'être protégés dans les actes de la vie civile (sauvegarde de justice), soit parce qu'ils ont besoin d'être conseillés ou contrôlés dans les actes de la vie civile (curatelle), soit parce qu'ils ont besoin d'être représentés d'une manière continue dans les actes de la vie civile (tutelle). Les régimes de la curatelle et de la tutelle se caractérisent par l'attribution de pouvoirs de gestion et de représentation au profit d'un tiers, le curateur dans le cadre de la curatelle respectivement le gérant de la tutelle dans le cadre de la tutelle, nommé par le juge des tutelles.

La mise en place de ces régimes de protection peut donner lieu à la nomination d'un mandataire spécial par le juge des tutelles, pourvu de certains pouvoirs limités en attendant une décision sur le régime de protection à instituer.

Dans la mesure où le curateur respectivement le gérant de tutelle appelé à défendre les intérêts du majeur protégé peut se trouver en situation de conflit d'intérêts, un mandataire ad hoc peut être nommé par le juge des tutelles pour les besoins d'une affaire spécifique.

En pratique, les curateurs, gérants de tutelle, mandataires spéciaux et mandataires ad hoc sont choisis parmi les membres de la famille, les personnes de référence ou de confiance qui ont eu l'occasion de prendre en charge le majeur protégé avant l'intervention de la justice, les assistantes sociales, les associations sans but lucratif de gérance de tutelle ou les avocats.

Un règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle contient par ailleurs des précisions sur la rémunération des gérants de tutelle en disposant en son article 3, alinéas 1 et 2 que

« Le juge des tutelles peut allouer au gérant de la tutelle une rémunération dont il fixe, par décision motivée, compte tenu de la situation de fortune de l'incapable, le montant ou le mode de calcul.

Cette rémunération consiste, soit dans une somme fixe, soit dans un tantième des revenus de l'incapable, soit dans un honoraire déterminé en fonction des devoirs accomplis. »

Il n'est pas contesté que cette règle est appliquée en pratique non seulement aux gérants de tutelles, mais encore aux curateurs, mandataires spéciaux et mandataires ad hoc.

2. Est-ce que les activités dans le domaine de la protection des majeurs constituent une activité économique au sens de la loi TVA ?

2.1. Les règles de droit pertinentes

Les dispositions nationales et de droit de l'Union européenne pertinentes pour examiner la question sous rubrique sont les suivantes :

- ▶ pour la notion d'assujetti

article 4, paragraphe 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} de la loi TVA	article 9, paragraphe 1 ^{er} , alinéa 1 ^{er} de la directive 2006/112/CE
Est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu.	Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

- ▶ pour la notion d'activité économique

article 5 de la loi TVA	article 9, paragraphe 1 ^{er} , alinéa 2 de la
-------------------------	--

	directive 2006/112/CE
Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.	Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

► pour la notion de prestation de services

article 15, paragraphe 1 ^{er} , alinéas 1 et 2 de la loi TVA	articles 24 et 25 de la directive 2006/112/CE
Est considérée comme prestation de services toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation d'un bien. Cette opération peut consister en la cession d'un bien incorporel, en l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation et en l'exécution d'un service en vertu de la loi ou en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom.	Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. Une prestation de services peut consister, entre autres, en une des opérations suivantes : a) la cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre; b) l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation; c) l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi.

Ces dispositions caractérisent d'une façon générale et dans le domaine plus particulier de la prestation de services l'application du principe de l'application de la TVA à toutes les activités économiques. Le tribunal note à ce stade qu'il est de principe qu'une activité relève de la notion d'« activité économique », au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, si elle est accomplie en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence (CJUE 2 juin 2016, Lajvér, C 263/15, EU:C:2016:392, point 26 ; CJUE 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, point 33). Cette condition semble remplie dans le chef de EQ, qui expose dans son exploit d'assignation que « *cette activité* [de mandats de représentation de majeurs] *est devenue l'activité principale du requérant* ».

2.2. Positons des parties

2.2.1. EQ

Pour faire valoir que les prestations de services dans le domaine de la protection des majeurs ne constitueraient pas des activités économiques, EQ avance les arguments suivants.

Les prestataires dans ce domaine toucheraient pour leur activité une indemnité, et non pas des honoraires. La différence de terminologie dénoterait une différence de nature de la contrepartie financière touchée par les prestataires dans le domaine de la protection des majeurs par comparaison à l'activité économique de la prestation de services juridiques effectuée par les avocats.

L'emploi du terme « indemnité » indiquerait encore que les prestataires dans le domaine de la protection des majeurs toucheraient un dédommagement forfaitaire qui ne correspondrait pas à la valeur réelle de la quantité et de la qualité des prestations fournies. Or, pour relever du champ d'application de la TVA, une prestation devrait être effectuée à titre onéreux et le caractère onéreux signifierait que la rétribution devrait constituer la contre-valeur effective de la prestation fournie, i.e. représenter sa valeur réelle.

EQ soutient encore que le caractère onéreux de l'activité exigerait que le niveau de la compensation financière soit déterminé à l'avance et selon des critères établis qui garantiraient la couverture des frais de fonctionnement de l'assujéti. Ces critères ne seraient pas remplis en l'espèce dans la mesure où le règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 ne prévoirait que la possibilité (au lieu d'un droit) d'une rémunération au profit du gérant de tutelle, soumettrait cette rémunération à une décision individuelle du juge des tutelles, imposerait au juge des tutelles de tenir compte de la situation de fortune du majeur protégé et laisserait au juge des tutelles la possibilité de fixer cette rémunération soit par référence à une somme fixe, soit par référence aux revenus du majeur protégé, soit par référence aux devoirs accomplis.

EQ ajoute que lorsque la rémunération est fixée dans la dernière hypothèse sus visée en fonction des devoirs accomplis, le tarif horaire concédé par le juge des tutelles ne correspondrait dans la pratique pas aux taux horaires appliqués habituellement par les avocats dans le cadre des prestations de services juridiques.

2.2.2. Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

L'AEDT oppose à ces développements que EQ aurait développé son activité de prestation de services dans le domaine de la protection des majeurs dans le cadre de son activité professionnelle d'avocat qui constituerait une activité économique soumise à TVA. L'activité dans le domaine de la protection des majeurs participerait ainsi à ce caractère d'activité économique. Il serait de principe que

l'activité exercée de façon accessoire à une autre activité économique relèverait de la TVA.

EQ serait encore en aveu que son activité dans le domaine de la protection des majeurs constituerait une activité économique dans la mesure où il procéderait à la déduction de l'intégralité de la TVA déboursée en amont, sans procéder au calcul d'un prorata pour tenir compte le cas échéant de la répartition de ses prestations entre services juridiques soumis à TVA et services dans le domaine de la protection des majeurs non soumis à TVA.

L'AEDT dénie ensuite toute pertinence aux arguments développés par EQ.

D'une part, la dénomination de la rétribution financière touchée (indemnité v. honoraires) serait sans incidence. Il faudrait au contraire vérifier la réalité économique derrière la situation de l'espèce. Cette vérification permettrait de constater que EQ tirerait un revenu appréciable de son activité dans le domaine de la protection des majeurs.

D'autre part, l'application de la réglementation sur la TVA n'exigerait pas que le prix perçu corresponde à la valeur économique du service fourni. Il suffirait d'une simple relation entre le prix et le service, sans qu'il soit nécessaire que le prix soit proportionnel à la valeur du service. L'AEDT invoque à titre d'exemple que l'octroi d'un rabais sur le prix de la prestation de services n'entraînerait pas l'exclusion de ladite prestation du champ d'application de la TVA et qu'il existerait d'autres exemples, notamment pour ce qui concerne les honoraires des avocats, ou la contrepartie financière ne serait pas proportionnée à la valeur de la prestation fournie sans que pour autant cette dernière ne sorte du champ d'application de la TVA (elle cite à cet égard les honoraires forfaitaires, les honoraires de résultat, les honoraires variables en fonction du client et/ou du dossier). Le constat que la rémunération du prestataire actif dans la protection des majeurs soit sujet à variation ne serait donc pas de nature à exclure ces prestations du champ d'application de la TVA.

De troisième part, l'absence de corrélation entre la contrepartie financière touchée dans le cadre de la protection des majeurs et les honoraires touchés dans le cadre d'une prestation de services juridiques en tant qu'avocat devrait rester étrangère à la qualification d'activité économique de l'activité déployée dans le domaine de la protection des majeurs, dès lors qu'il n'existerait pas de taux habituel pour les prestations juridiques et que les honoraires d'avocat seraient sujet à variation, tout comme la rétribution du prestataire actif dans la protection des majeurs.

2.3. Appréciation du tribunal

Le tribunal écarte en premier lieu l'argument tiré par l'AEDT du caractère accessoire dans le chef de EQ de l'activité dans le domaine de la protection des majeurs à l'activité économique de prestations juridiques en tant qu'avocat pour en déduire que l'activité accessoire dans le domaine de la protection des majeurs

serait à qualifier d'activité économique en raison de son caractère accessoire. La jurisprudence de la CJUE précise en effet que « *toute personne physique, déjà assujetti à la TVA pour son activité principale doit être considéré comme assujetti pour toute autre activité économique exercée de manière occasionnelle, dès lors que celle-ci constitue une activité économique au sens de la TVA* » (CJUE 13 juin 2013, Kostov, C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391). Ce n'est pas le caractère accessoire de l'activité qui induit son caractère économique, mais il convient de vérifier concrètement si cette activité constitue en elle-même une activité économique.

C'est encore à tort que l'AEDT entend déduire un aveu dans le chef de EQ en raison du défaut d'application par lui d'un prorata de déduction à la TVA décaissée en amont. D'une part, un aveu ne peut porter que sur des faits, et non pas sur une qualification juridique. Or, la question de savoir si une activité constitue une activité économique et relève de ce fait du champ d'application de la TVA constitue une question de droit. D'autre part, si l'activité de prestation de services dans le domaine de la protection des majeurs devait ne pas relever du champ d'application de la TVA et qu'il faudrait par voie de conséquence appliquer un prorata à la TVA décaissée en amont, il y aurait lieu de rectifier les déclarations de TVA en conséquence, sans qu'à ce stade le défaut d'application d'un prorata ne permette d'induire de quelconques conclusions juridiques.

Il convient cependant tout autant de rejeter certains des arguments avancés par EQ pour dénier à son activité dans le domaine de la protection des majeurs la qualification d'activité économique.

D'une part, et pour autant qu'il faille attacher quelque importance aux mots employés, force est de constater que le règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle emploie bien le terme de « *rémunération* » à laquelle peut prétendre le gérant de tutelle. Or, le terme de « *rémunération* » fait bien référence à une contrepartie financière pour un service presté.

D'autre part, c'est à tort que EQ déduit de la jurisprudence de la CJUE selon laquelle « *une prestation de services n'est taxable que s'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 d'un service individualisable fourni au bénéficiaire* » (CJUE 2 juin 2016, Lajvér, C 263/15, EU:C:2016:392, point 26 ; CJUE 18 janvier 2017, SAWP, C 37/16, EU:C:2017:22, points 25 et 26 ; CJUE 2 mai 2019, Budimex, ECLI:EU:C:2019:347) la conclusion que le terme de « *contre-valeur effective* » renverrait à une exigence d'équivalence en valeur entre la prestation fournie et la rétribution payée. Les circonstances des jurisprudences citées amènent au contraire à considérer que la notion de « *contre-valeur effective* » renvoie à l'exigence de l'existence (effective dans le sens de réelle) d'une contre-valeur, sans s'attacher à son quantum ou à sa corrélation financière avec la prestation fournie. Dans ce cadre, le tribunal constate que d'autres arrêts

retiennent que « la possibilité de qualifier une prestation de services d’*“opération à titre onéreux” soumise, en règle générale, à la TVA, ..., suppose uniquement l’existence d’un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l’assujetti » [souligné par le tribunal] (CJUE 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, point 32), mettant l’accent sur la réalité de la contrepartie au lieu de son importance quantitative en termes absolus ou relatifs.*

Deux autres éléments sont cependant moins évidents à cerner.

D’une part, et s’agissant du rapport juridique dans le cadre duquel s’exécute la prestation de services, le tribunal s’interroge sur la portée en l’espèce de l’appréciation portée par la CJUE selon laquelle « *une prestation de services n’est taxable que s’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 d’un service individualisable fourni au bénéficiaire* », dans la mesure où le domaine de la protection des majeurs se caractérise par une relation triangulaire entre d’une part le prestataire de services, d’autre part le bénéficiaire des services, à savoir le majeur protégé qui est souvent par définition hors d’état de s’engager valablement dans un rapport juridique et avec lequel le prestataire n’entretient dès lors pas de rapport juridique, et de troisième part l’autorité judiciaire qui a chargé le prestataire d’une mission de gérance et avec laquelle ce dernier entretient partant un rapport juridique. Le tribunal s’interroge encore sur l’incidence du constat que dans certaines circonstances, la rémunération du prestataire se trouve à charge du majeur protégé, tandis qu’en cas d’infortune financière de ce dernière ladite rémunération se trouve à charge de l’Etat.

D’autre part, et s’agissant du quantum de la rétribution financière, le tribunal relève que s’il résulte de la jurisprudence de la CJUE « *que 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 (voir, en ce sens, arrêts du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C 412/03, EU:C:2005:47, point 22 ; du 9 juin 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C 285/10, EU:C:2011:381, point 25, ainsi que du 27 mars 2014, Le Rayon d’Or, C 151/13, EU:C:2014:185, points 36 et 37)* » (CJUE 2 juin 2016, Lajvér, C 263/15, EU:C:2016:392, point 45), elle précise par ailleurs que « *le caractère direct de ce lien [entre la prestation et la rétribution financière] ne peut d’ailleurs être mis en doute ... par le fait que ce montant [de la compensation] est fixé à un niveau inférieur au prix normal du marché, pour autant que le niveau de la compensation est déterminé à l’avance, selon des critères bien établis, qui garantissent que celui-ci est suffisant pour couvrir les frais de fonctionnement [du prestataire] (voir, en ce sens, arrêts du 29 octobre 2015, Sudaçor, C 174/14, EU:C:2015:733, point 38, et du 2 juin 2016, Lajvér, C 263/15, EU:C:2016:392, points 45 et 46)* » (CJUE 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, point 38). Par ce biais, la

jurisprudence de la CJUE semble introduire dans le raisonnement tant une exigence de prédictibilité du quantum de la rémunération qu'une exigence de couverture des frais de fonctionnement du prestataire. Le tribunal s'interroge sur la portée de ces conditions, face aux modalités de fixation de la rémunération du prestataire actif dans le domaine de la protection des majeurs, telles que ces modalités résultent du règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle.

Bien que les prestations fournies en l'espèce par EQ s'apparente en tous points à une activité économique, le tribunal estime dès lors nécessaire de clarifier cette appréciation dans le cadre spécifique de la situation de l'espèce qui se caractérise 1/ par une relation triangulaire dans laquelle l'entité qui charge le prestataire n'est pas identique au bénéficiaire des prestations et où selon les cas la rémunération du prestataire est prise en charge soit par le bénéficiaire des prestations, soit par l'État, et 2/ par un mécanisme de fixation de la rémunération du prestataire qui a) relève d'une appréciation effectuée au cas par cas par le tribunal, b) est toujours fonction de la situation de fortune du bénéficiaire des prestations, et c) a recours soit à un forfait, soit à une quote-part des revenus du bénéficiaire des prestations, soit aux prestations accomplies. Ce mécanisme de fixation de la rémunération amène à constater que la rémunération ne peut être fixée d'avance et n'assure pas nécessairement en toutes circonstances la couverture des frais de fonctionnement encourus par le prestataire. Il importe de clarifier ces points par voie de question préjudicielle à porter devant la Cour de justice de l'Union européenne.

3. Est-ce que les activités dans le domaine de la protection des majeurs, dans l'hypothèse où elles constituent une activité économique au sens de la loi TVA, bénéficient d'une exonération ?

3.1. Les règles de droit pertinentes

Les dispositions pertinentes pour examiner la question sous rubrique sont les suivantes :

<p>article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA</p>	<p>article 132, paragraphe 1^{er}, point g) de la directive 2006/112/CE</p>
<p>Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :</p> <p>...</p> <p>o) 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</p>	<p>Les États membres exonèrent les opérations suivantes :</p> <p>...</p> <p>g) les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme</p>

caisses mutualistes, des établissements publics ou d'utilité publique, des maisons de cure, des maisons de retraite, de gérontologie ou de gériatrie, des œuvres hospitalières ou de bienfaisance et par d'autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes ; ...	ayant un caractère social par l'État membre concerné ; ...
---	---

3.2. Positions des parties

3.2.1. EQ

EQ fait valoir que les mandataires de justice nommés par le juge des tutelles dans le domaine de la protection des majeurs pour s'occuper des affaires des personnes majeures incapables seraient indispensables au bon fonctionnement d'une société et auraient de ce fait une fonction sociale. Il fait valoir que tel serait le cas parce que 1/ le coût de ces mandataires serait à charge du majeur incapable, sinon de l'État si le majeur incapable n'a pas les moyens financiers suffisants, 2/ le règlement grand-ducal fixerait la rémunération du mandataire sur base d'une décision motivée du juge en fonction de la situation de fortune du majeur, 3/ l'indemnité versée serait le plus souvent forfaitaire et ne correspondrait que rarement aux services rendus, 4/ le Ministère de la justice n'assortirait pas de TVA l'indemnisation revenant au mandataire afin de ne pas alourdir le coût mis à charge de la société.

Pour dégager le caractère social d'une activité, il conviendrait de s'attacher à l'activité elle-même et non pas à la personne qui l'exerce ou à la profession de celui qui l'exerce.

Le bénéfice de l'exonération ne serait pas limité aux organismes publics, mais s'étendrait à « *d'autres institutions similaires du secteur privé* », sans qu'une quelconque forme juridique ne soit requise ou exclue. Une personne physique exerçant par ailleurs le métier d'avocat pourrait donc être visée.

3.2.2. Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

L'AEDT relève qu'EQ citerait de façon incomplète la disposition légale concernée, alors qu'elle viserait seulement d'autres institutions similaires du secteur privé « *dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes* ». Il en résulterait que l'exonération de l'article 44, paragraphe 1^{er},

point o) serait subjective en ce qu'elle ne s'appliquerait qu'à certaines personnes ou entités limitativement énumérées. Or, l'exonération de l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA ne pourrait pas s'appliquer à une personne exerçant le métier d'avocat qui ne remplirait pas la condition d'être un organisme à caractère social. Une telle personne ne serait pas visée par cette disposition légale, et s'agissant d'une exonération, c'est-à-dire d'une dérogation au principe de l'application de la TVA à toute activité économique, cette disposition légale serait à interpréter et à appliquer respectivement.

Il appartiendrait à EQ de démontrer qu'il serait un organisme à caractère social et que ce caractère lui aurait été reconnu par les autorités publiques compétentes. Il ne suffirait pas de faire état d'une activité à caractère social. L'ampleur des recettes tirées par EQ de son activité dans le domaine de la protection des majeurs (239.46.- euros en 2014, 302.033,50 euros en 2015) serait encore de nature à démontrer l'absence de caractère social de son activité.

3.3. Appréciation du tribunal

La mise en œuvre de l'article 44, paragraphe 1^{er}, point o) de la loi TVA et corrélativement de l'article 132, paragraphe 1^{er}, point g) la directive 2006/112/CE appelle à s'interroger sur la signification de différents termes.

D'une part, le tribunal est amené à s'interroger sur la question de savoir si l'activité exercée dans le domaine de la protection des majeurs, que ce soit par EQ ou par toute autre personne, relève de la notion de « *sécurité ou aide sociales* » à laquelle le législateur luxembourgeois a substitué les termes de « *[] la sécurité sociale, [] assistance sociale ou [] santé publique* ».

D'autre part se pose la question de savoir d'après quels critères il convient de cerner la notion de « *organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné* » à laquelle le législateur luxembourgeois a substitué les termes de « *autres institutions similaires du secteur privé, dont le caractère social est reconnu par les autorités publiques compétentes* ». À cet égard, EQ défend une position visant à voir tenir compte de la nature de l'activité exercée sans égard au statut juridique du prestataire de services, tandis que l'AEDT fait valoir qu'il faudrait tenir compte du statut juridique et, sans le dire expressément, exclure les prestataires qui poursuivent un but de lucre ou du moins la réalisation de leurs moyens de subsistance.

Finalement, l'application de ces dispositions amène à devoir cerner la notion de « *reconnaissance* » du caractère social de l'organisme visé. Si la directive se limite à renvoyer à une reconnaissance « *par l'État membre concerné* », la loi luxembourgeoise renvoie généralement aux « *autorités publiques compétentes* ». Aucun des deux textes n'apporte des précisions sur le processus de reconnaissance et l'organe habilité à y procéder. Les faits de l'espèce soulèvent entre autres la question de savoir si l'autorité visée peut être une autorité judiciaire et si la reconnaissance peut se faire au cas par cas.

Le tribunal estime indispensable de soumettre ces questions à la Cour de justice de l'Union européenne.

4. Comment faut-il appliquer le principe de confiance légitime dans le cadre spécifique de la TVA ?

La jurisprudence retient que le principe général de la confiance légitime s'apparente au principe de la sécurité juridique et a été consacré tant par la jurisprudence communautaire en tant que principe du droit communautaire (cf. notamment CJUE 5 juin 1973, aff. 81/72, *Commission c/ Conseil*), que par la jurisprudence nationale en tant que principe général du droit.

Ce principe général du droit tend à ce que les règles juridiques ainsi que l'activité administrative soient empreintes de clarté et de prévisibilité, de manière à ce qu'un administré puisse s'attendre à un comportement cohérent et constant de la part de l'administration dans l'application d'un même texte de l'ordonnement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

Ainsi, ce principe général s'entend comme étant la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité, au moins pour un certain temps, inhérente à la situation dont s'agit sur la base de ces règles et de ces décisions. La constance des rapports entre l'administration et l'administré se dégageant de la sorte ne vaut que *rebus sic stantibus*, c'est-à-dire toutes choses restant égales par ailleurs tant que le cadre juridique et factuel reste le même.

Au niveau de l'application du principe général de la confiance légitime, il y a lieu d'insister sur le qualificatif légitime. Ainsi, aucun droit ne saurait être valablement tiré par l'administré d'une application illégale par l'administration d'un même texte de l'ordonnement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne. C'est dire que si, dans la matière donnée, l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnement juridique à une situation de fait, soit cette application a été légale et le principe de confiance légitime joue pleinement, soit elle ne l'a pas été et le principe ne saurait jouer valablement. Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est appelé à jouer pleinement dans le chef de l'administré par rapport à l'application duquel l'administration a été amenée à opérer.

(Cour administrative 2 avril 2015, Numéro 35541C du rôle en matière de légalité de décisions administratives ; Cour d'appel 22 novembre 1995, Pas. 30, page 167 en matière de responsabilité civile découlant de l'adoption d'actes administratifs)

EQ 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.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge rapporteur,

rejette la demande d'exemption à titre exceptionnel présentée par EQ,

sursoit à statuer sur l'intégralité du surplus du litige et soumet à la Cour de justice de l'Union européenne 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 ?

ordonne que copie du présent jugement, ensemble avec les pièces du dossier, soit transmise par le greffe du tribunal par voie de courrier recommandé (Greffé de la Cour de justice de l'Union européenne, rue du Fort Niedergrünwald, L-2925 Luxembourg) et de courriel (DDP-GrefeCour@curia.europa.eu) au greffe de la Cour de justice de l'Union européenne,

réserve les frais et les droits des parties.