Arrêt N° 106/16 - I - CIV

Arrêt civil

Audience publique du premier juin deux mille seize

Numéros 38874 et 38875 du rôle

Composition :

Christiane RECKINGER, premier conseiller, président,
Christiane JUNCK, premier conseiller,
Karin GUILLAUME, premier conseiller,
Brigitte COLLING, greffier.

E n t r e :

I
(38874)

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

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

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg du 2 mars 2012,

comparant par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

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

2. C.), demeurant à L-**(...)**,

sub 1. et 2. agissant en leur qualité d'héritières de feu **B.)**, décédé le 22 février 2004,

3. D.), demeurant à L-**(...)**,

4. E.), veuve F.), demeurant à F-**(...)**,

5. G.), demeurant à F-**(...)**,

sub 3., 4. et 5. agissant en leur nom personnel et en leur qualité d'héritiers de feu **H.)**, veuf d'**I.)**, décédé ab intestat le 21 septembre 1992,

6. la société à responsabilité limitée SOC.1.) s.àr.l., ci-avant dénommée SOC.1'.) s.àr.l., établie et ayant son siège social à L-**(...)**, représentée par son gérant actuellement en fonctions,

intimés aux fins du prédit exploit CALVO,

comparant par Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

E n t r e :

II
(38875)

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

2. C.), demeurant à L-**(...)**,

sub 1. et 2. agissant en leur qualité d'héritières de feu **B.)**, décédé le 22 février 2004,

3. D.), demeurant à L-**(...)**,

4. E.), veuve F.), demeurant à F-**(...)**,

5. G.), demeurant à F-**(...)**,

sub 3., 4. et 5. agissant en leur nom personnel et en leur qualité d'héritiers de feu **H.)**, veuf d'**I.)**, décédé ab intestat le 21 septembre 1992,

6. la société à responsabilité limitée SOC.1.) s.àr.l., ci-avant dénommée SOC.1'.) s.àr.l., établie et ayant son siège social à L-**(...)**, représentée par son gérant actuellement en fonctions,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Roland FUNK de Luxembourg du 19 avril 2012,

comparant par Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

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

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

intimés aux fins du prédit exploit FUNK,

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

L A C O U R D ' A P P E L :

H.), puis la société à responsabilité limitée **SOC.1'.)** qui a repris les activités à la fin de l'exercice 1993, ont acheté de la ferraille auprès de la société **SOC.2.)** GmbH, pour les revendre à des clients.

Comme la marchandise n'a, à un certain moment, plus transité par le Luxembourg, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES a refusé à l'entreprise **SOC.1'.)** la déduction en amont de la TVA. **B.)**, **D.)**, ainsi que **E.)** et **G.)**, agissant tant en leur nom personnel qu'en leur qualité d'héritiers de feu **H.)**, de même que la s.àr.l. **SOC.1'.)** ont, par exploit du 21 janvier 1997, donné assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES pour voir annuler les deux bulletins d'impôt émis le 18 janvier 1996 par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et notifiés le 5 février 1996, ainsi que la décision subséquente de rejet émise le 6 novembre 1996 par le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES suite au recours administratif introduit par eux.

Par jugement du 11 octobre 2000, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a annulé la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 6 novembre 1996 pour vice de procédure (non-respect des dispositions de la loi du 1er décembre 1978 relative à la procédure administrative non contentieuse et du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes) et a renvoyé pour le surplus l'affaire devant l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES afin de statuer sur les déclarations de TVA relatives aux années 1993 et 1994.

Après que les requérants lui aient soumis leurs observations circonstanciées suite à la communication, en août 2002, du rapport interne de l'ADMINISTRATION faisant état de la découverte d'une fraude fiscale, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES émit, suite au renvoi ordonné par le tribunal, deux nouveaux bulletins d'imposition pour les années 1993 et 1994 refusant toujours la déduction

par les consorts **X.)** de la TVA payée sur les marchandises acquises auprès de la société **SOC.2.)**, au motif qu'aucune livraison de marchandise n'avait effectivement eu lieu et que, dès lors, aucune taxe n'était due alors que **H.)**, puis la société **SOC.1'.)** auraient participé à un « carrousel » de TVA.

Les réclamations introduites par les consorts **X.)** contre ces bulletins aboutirent à une nouvelle décision de rejet en date du 26 novembre 2004.

Par exploit d'assignation du 30 novembre 2004, **A.)**, veuve **B.)** et **C.)**, fille unique des époux **B.)-A.)**, en leur qualité d'héritières de feu **B.)**, **D.)**, **E.)** et **G.)**, en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.)**, ainsi que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** s.àr.l (anciennement **SOC.1'.)**) ont à nouveau assigné l'ETAT et L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES devant le tribunal civil pour voir annuler les bulletins d'impôt notifiés le 3 février 2003, ainsi que la décision subséquente de rejet du 26 novembre 2004 du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, sinon pour voir dire les bulletins non fondés, partant se voir décharger des impositions de TVA relatives aux exercices 1993 et 1994.

Par exploit d'assignation du 21 avril 2008, 1) la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** s.àr.l, 2) **A.)**, veuve **B.)** et 3) **C.)**, les deux en leur qualité d'héritières de feu **B.)**, 4) **D.)**, 5) **E.)** et 6) **G.)** agissant en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.)** ont donné assignation à comparaître à l'ETAT devant le tribunal pour voir dire régulière et justifiée l'opposition formée contre la contrainte émise en janvier 1997 et voir déclarer nulles et non avenues les contraintes décernées contre la société **SOC.1.)** en date des 5 novembre 1997, 12 novembre 1999, 9 décembre 2003 et 26 octobre 2007, ainsi que les commandements y relatifs.

Ils demandent encore à voir déclarer prescrite la dette de TVA de la société **SOC.1.)** pour l'année d'imposition 1994, y compris les intérêts, frais et pénalités, et à voir dire prescrite la dette de TVA des requérants sub 2 à 6 pour l'année d'imposition 1993 à l'égard de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES.

Par jugement avant-dire droit du 20 avril 2010, le tribunal a dit la demande introduite par assignation du 21 avril 2008 recevable, a rejeté le moyen des demandeurs tiré de la prescription de leur éventuelle dette fiscale et a rejeté l'opposition à commandement en tant qu'elle se fonde sur la prescription.

En ce qui concerne l'assignation du 30 novembre 2004, le tribunal a ,après avoir rejeté les moyens des demandeurs tirés de la forclusion, de la violation de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse et de la prescription, admis les demandeurs à prouver par témoins qu'ils étaient de bonne foi et que c'est à leur insu qu'ils ont été amenés à participer à une opération qui, dans le chef de leur cocontractant **SOC.2.)**, était une opération frauduleuse de « carrousel » de TVA.

Dans un jugement du 20 décembre 2011, le tribunal, après avoir analysé le résultat des mesures d'instruction ordonnées, est venu à la conclusion que le comportement d'**B.)**, sans représenter une diligence extrême, était néanmoins suffisant pour répondre aux critères de la bonne foi, tels

qu'énoncés par la Cour de Justice des Communautés Européennes dans deux arrêts du 6 juillet 2006 K. et R. (affaires C439/04 et C440) pour un intervenant qui de bonne foi participe à une opération de TVA frauduleuse dans le chef des autres parties.

Le tribunal, a partant, dit le recours des requérants fondé et a déclaré les deux bulletins d'impôt notifiés le 2 février 2003 et la décision de rejet subséquente du 26 novembre 2004 non fondés en ce qu'ils n'admettent pas le droit à déduction de la TVA en amont.

Par exploit d'huissier du 2 mars 2012, l'ETAT et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ont relevé appel contre les jugements des 20 avril 2010 et 20 décembre 2011. Ils reprochent au jugement avant-dire droit d'avoir retenu comme déterminant le critère de la bonne foi face à la fictivité des opérations en cause pour résoudre la question du droit à déduction de la TVA payée en amont par l'entreprise **SOC.1'.)** et d'avoir déclaré pertinente l'offre de preuve faite par les intimés, alors que le tribunal aurait dû au préalable examiner si les opérations en tant que telles (abstraction faite de leur caractère fictif) étaient ou non soumises à la TVA luxembourgeoise, ce qui, selon l'appelant, n'était pas le cas s'agissant de ventes en chaîne mettant en scène des assujettis établis dans plusieurs Etats membres.

L'ETAT reproche ensuite au jugement du 20 décembre 2011 d'avoir retenu la bonne foi dans le chef des intimés et d'avoir déclaré non fondés les bulletins notifiés à l'entreprise **SOC.1'.)** le 3 février 2003, alors qu'il résulterait tant des éléments du dossier que des témoignages recueillis au cours de la mesure d'instruction, que les intimés ne pouvaient raisonnablement ignorer le caractère fictif des transactions.

Par exploit du 19 avril 2012, **A.)**, veuve **B.)**, sa fille **C.)**, **D.)**, **E.)**, **G.)** et la société **SOC.1.)** s.à r.l ont à leur tour relevé appel contre le jugement du 20 avril 2010 dans la mesure où il n'a pas fait droit au moyen de la prescription basé sur l'article 80 de la loi sur la TVA.

Ils critiquent le jugement entrepris en ce que, se basant sur un jugement du tribunal administratif du 16 mars 1999 rendu en matière d'impôt direct, il aurait à tort retenu que l'exercice d'une voie de recours par le justiciable suspend la prescription aussi longtemps que les instances de recours sont saisies.

Les consorts **X.)** avaient en effet fait plaider que l'action du Trésor en paiement de la TVA pour l'année 1993 se prescrit, à défaut de toute cause d'interruption de la prescription au sens de l'article 2244 du Code civil (auquel renvoie l'article relatif à la prescription de la TVA), au 1er janvier 1999 et, pour l'exercice 1994, au 1er janvier 2000.

Il en résulterait que toute dette de TVA pour ces exercices serait prescrite et que les bulletins émis en date du 3 février 2003 et les commandements subséquents seraient nuls.

Retenant que pour l'année 1993, le délai de prescription qui a commencé à courir le 1er janvier 1994, a été suspendu à partir du 21 février 1996 (jour de l'introduction du recours), jusqu'au 11 octobre 2010, jour du jugement ayant statué sur le recours, le tribunal en a déduit que le délai de cinq ans

n'était pas expiré au jour de l'émission du nouveau bulletin d'imposition en date du 3 février 2003.

Les appelants critiquent cette approche en faisant valoir qu'en matière de TVA les délais sont des délais de rigueur que ni les tribunaux ni l'administration ne peuvent proroger. Ils se réfèrent à un article de Jean Olinger dans l'ouvrage Etudes Fiscales selon lequel « en matière de TVA la prescription court contre le Trésor même s'il se trouve dans l'impossibilité d'agir » et tirent argument de la loi modifiée du 22 décembre 1951 qui consacre expressément le principe de la suspension du délai de prescription en cas d'introduction d'un recours en matière d'impôt direct.

L'article 81 de la loi relative à la TVA au contraire ne contiendrait pas de telle disposition.

Le mandataire de L'ETAT et L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES estime que c'est à bon droit que les juges de première instance n'ont pas fait droit à la prescription quinquennale tirée de l'article 81 de la loi sur la TVA et ont transposé au présent litige la thèse de la suspension du délai applicable en matière d'impôt direct, faisant valoir qu'il n'existe aucun argument justifiant qu'il soit dérogé en matière de TVA aux principes ordinairement applicables en matière de prescription.

Appréciation de la Cour :

Les appels interjetés dans les formes et délais requis sont à déclarer recevables en la forme.

Dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y lieu d'ordonner la jonction des rôles no 38874 et 38875.

Pour des raisons de logique juridique, il échet d'examiner en premier lieu l'appel relevé par les consorts **X.)** contre le jugement du 20 avril 2010 ayant rejeté le moyen tiré de la prescription de leur éventuelle dette fiscale et rejeté leur opposition à commandement en ce qu'elle se fondait sur la prescription.

*Quant à l'appel des consorts **X.)** contre le jugement du 20 avril 2010*

Jean Olinger constate dans l'ouvrage Etudes Fiscales du 1er octobre 1974, Titre IV, no 35, que «si en droit fiscal positif il n'existe pas d'unité de conception en matière de prescription, il faut néanmoins reconnaître que les dispositions légales en la matière s'inspirent plutôt du régime de la prescription valable en droit civil.»

L'auteur énumère ensuite les règles communes par groupe d'impôt.

Il distingue, en effet, les impôts directs, pour lesquels le cours de la prescription est non pas interrompu, mais suspendu tant que la décision à intervenir à la suite d'une réclamation n'a pas été rendue, citant dans ce contexte un arrêt du Conseil d'Etat du 5 mai 1965, de la prescription en matière d'impôts sur la circulation juridique des biens, au rang desquels il range la TVA, pour lesquels la prescription court contre le Trésor même s'il se trouve dans l'impossibilité d'agir, affirmant que la règle de droit commun

«*contra valentem agere non currit praescriptio*» serait ici écartée en raison de la considération que les prescriptions fiscales sont d'ordre public.

A l'instar des juges de première instance, la Cour n'est pas convaincue par la différence de traitement réservée par cet auteur aux impôts indirects, laquelle n'est justifiée par aucun argument tangible, les prescriptions relatives aux impôts directs étant elles aussi d'ordre public.

Par ailleurs, tant la jurisprudence précitée du Conseil d'Etat du 5 mai 1965 que la décision du tribunal administratif du 16 mars 1999, dont s'est inspiré le tribunal de première instance, datent d'une période où le texte du 22 décembre 1951 relatif aux délais de prescription en matière d'impôts directs était semblable dans sa formulation à l'article 81 de la loi sur la TVA règlementant les délais de prescription en matière de TVA. La référence à la suspension du délai pour impossibilité d'agir dans le chef du Trésor n'a en effet été introduite que par la loi du 27 décembre 2001 (article 12) modifiant la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précisant les conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues.

De façon générale, la doctrine relève d'ailleurs à propos de l'article 2244 du Code civil, auquel renvoie l'article 81 précité, qu'une jurisprudence désormais bien établie décide que la prescription ne court pas contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant soit de la loi soit de la convention ou de la force majeure.

Il s'y ajoute, comme l'a justement relevé le tribunal de première instance, que l'argumentation formulée par les consorts **X.)** aurait pour résultat de sanctionner d'une manière disproportionnée, par la prescription irrévocable de la créance fiscale, un vice de forme du bulletin originaire ou de la décision directoriale qui conduit à leur annulation par les tribunaux après l'expiration du délai de prescription quinquennal calculé à partir de la fin de l'année où furent effectuées les opérations imposables.

Le jugement entrepris est partant à confirmer en ce qu'il écarté le moyen tiré de la prescription de la créance fiscale lors de l'établissement des bulletins de février 2003 et l'appel relevé par les consorts **X.)** contre le jugement du 20 avril 2010 est à déclarer non fondé.

Quant à l'appel dirigé par l'ETAT et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES contre le jugement du 20 avril 2010.

Les appelants reprochent au jugement du 20 avril 2010 d'avoir éludé la question de l'applicabilité de la TVA luxembourgeoise à l'opération de vente entre la **SOC.2.)** et la société **SOC.1'.)**, pour se concentrer sur la bonne foi de cette dernière en vue de résoudre la question du droit à déduction de la TVA payée en amont par l'entreprise **SOC.1'.)** et d'avoir déclaré pertinente l'offre de preuve formulée par ces derniers.

Avant de se pencher sur le caractère fictif ou non des transactions en cause, le tribunal aurait dû déterminer au préalable si les opérations en tant que telles (abstraction faite de leur caractère fictif) tombaient dans le champ de compétence territoriale du Luxembourg pour les besoins de la

TVA et donc si, le cas échéant elles étaient soumises à la TVA luxembourgeoise ou non.

Dans le cas de ventes en chaine mettant en scène des assujettis établis dans plusieurs Etats membres, l'opération de vente entre deux intervenants luxembourgeois, comme en l'espèce, s'inscrirait dans le cadre de transactions en chaîne qui, bien que taxables, ne tombent pas dans la compétence territoriale de la TVA luxembourgeoise.

L'ETAT invoque dans ce contexte l'arrêt E. c/ F. rendu le 6 avril 2006 (aff.C245/04) par la Cour de justice des Communautés Européennes pour en déduire qu'en l'espèce, le transport se faisant directement du fournisseur de **SOC.2.)** vers les clients finaux de la société **SOC.1'.)**, seule la livraison donnant lieu à expédition est exonérée, alors que les autres livraisons c'est-à-dire celles de la société **SOC.2.)** à la société **SOC.1'.)** et de la société **SOC.1'.)** au client final sont soumises à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée. Le Luxembourg n'étant ni Etat membre de départ, ni Etat membre d'arrivée, les facturations de la société **SOC.2.)** à la société **SOC.1'.)** ne seraient pas soumises à la TVA au Luxembourg. La TVA facturée par **SOC.2.)** n'étant pas due, l'entreprise **SOC.1'.)** n'aurait pas été en droit de la déduire.

Dans l'affaire G. du 13 décembre 1989 (aff.C342/87), la Cour de Justice des Communautés Européennes aurait en effet assis le principe de la déduction de la taxe supportée en amont en limitant celle-ci aux seules taxes dues.

Les consorts **X.)** contestent qu'il se soit agi d'opérations transfrontalières.

La société **SOC.1'.)** aurait reçu et payé des factures ayant l'air d'opérations domestiques et renseignant une TVA luxembourgeoise.

Il se prévalent encore de la jurisprudence ultérieure de la Cour de Justice des Communautés européennes, et plus particulièrement des affaires K. et R. de 2006 ayant admis la déductibilité de la TVA dans des affaires de carrousel de TVA lorsque l'assujetti est de bonne foi.

Ils demandent pour autant que de besoin de poser à la Cour de Justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

«Est-ce que le principe du droit à déduction dans le chef de l'assujetti de bonne foi est à traiter différemment selon la nature de la fraude commise par le vendeur réclamant à l'assujetti le payement de la TVA en amont, ou est-ce que la nature de la fraude est indifférente ? Est-ce qu'il faut notamment faire une différence entre opérations de non transmission à l'Administration de TVA en aval récoltée par le vendeur, d'opérations intracommunautaires en franchise déguisées comme opérations domestiques, d'opérations purement fictives, ou est-ce que la nature de la fraude commise est irrelevante, seule la bonne foi de l'opérateur demandant la déduction de la TVA acquittée par lui envers son fournisseur étant pertinente.»

Le procès-verbal de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES constatant la fraude a été établi en octobre 2005.

Il constate que «*les assujettis qui achètent les déchets métalliques auprès de **SOC.2.)** GmbH déduisent la TVA grevant ces achats. Comme la marchandise en question fait l'objet d'une livraison intracommunautaire vers d'autres Etats membres, les entreprises en question (**H.)** (cess.31.12.1993) et **SOC.1'.)** sàrl (début 1.1.1994) demandent des remboursements substantiels de tva, »* et conclut « *comme il est démontré que la marchandise n'a pas transitée par le Luxembourg (sauf comme il paraît au début de l'année 1993) la TVA a été erronément facturée par la société **SOC.2.)** Gmbh. Par conséquent la déduction de la Tva en amont grevant les achats effectués auprès de cette dernière est rejetée.»*

Il se dégage clairement de cette pièce que le redressement opéré par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES est motivé par le fait qu'à partir d'un certain moment (au cours de l'année 1993) la marchandise facturée par la société **SOC.2.)** n'a plus transité par le Luxembourg.

Dans un arrêt du 12 janvier 2006 O., F. et B. (affaires C-354/03 et C-355), la Cour de justice des Communautés européennes a reconnu le droit à déduction de l'assujetti qui participe à son insu à une fraude «carrousel.»

Pour parvenir à cette solution, la Cour a considéré que si l'on prenait en compte les seules opérations d'achat effectuées par les sociétés requérantes, en les isolant de celles réalisées par certains opérateurs peu scrupuleux, il y avait lieu de considérer qu'elles entraient pleinement et objectivement de par leurs caractères dans le champ des opérations ouvrant droit à déduction. Lesdites sociétés avaient réalisé des opérations réelles d'achat et de vente, en leur qualité d'assujetties, dont il est vrai, la matérialité n'avait jamais été mise en doute.

En l'espèce, prises isolément, les opérations d'achat effectuées par la société **SOC.1'.)** rentraient bien dans le champ des opérations ouvrant droit à déduction aussi longtemps que la marchandise transitait par le Luxembourg.

L'argument de l'appelant que les opérations en question n'étaient pas soumises à la TVA luxembourgeoise indépendamment de leur caractère fictif est dès lors à rejeter, cet argument n'ayant jamais été invoqué par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à l'appui de son refus de déductibilité de la TVA en amont payée par l'entreprise **SOC.1'.)**.

Il y a lieu partant de confirmer le premier jugement en ce que, se basant sur les arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes du 6 juillet 2006 K. contre Etat belge et Etat belge contre R. SPRL, aux termes desquels «les *opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude, qu'il s'agisse d'une fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont »*, il a estimé que la question de la bonne foi des requérants était en l'espèce décisive et les a admis à rapporter la preuve de cette bonne foi par témoins.

Quant à l'appel dirigé contre le jugement du 20 décembre 2011.

L'ETAT reproche au tribunal de première instance d'avoir retenu la bonne foi dans le chef de l'assujettie, alors que l'analyse des factures aurait montré qu'elles sont dépourvues des mentions obligatoires pour ne comporter ni adresse de livraison, ni adresse de l'émetteur, ni aucune mention relative au transport des marchandises.

La Cour estime cependant que les premiers juges ont correctement analysé les dépositions des témoins entendus lors de l'enquête et justement interprété la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes.

Elle se rallie à la motivation exhaustive du tribunal et estime qu'aucun élément du dossier ne permet de retenir que les demandeurs ont été de mauvaise foi par leur participation à une opération qui dans le chef de leur co-contractant **SOC.2.)** était une opération frauduleuse de « carrousel de TVA ».

A la question qui se posait de savoir si **B.)** aurait dû savoir « et si c'est faute d'avoir pris les mesures que l'on pouvait raisonnablement exiger de lui pour s'assurer que l'opération dans laquelle il intervenait n'était pas une fraude, qu'il a accepté d'y participer », le tribunal a valablement répondu qu' **B.)** ne s'était pas laissé aller à une négligence caractérisée qui permettrait de le considérer comme complice de la fraude, en relevant les démarches entreprises par ce dernier avant d'accepter de procéder à des achats de ferraille suivis de leur revente sans les faire transiter par le Luxembourg. Ainsi, a-t-il été retenu qu'**B.)** a consulté une fiduciaire renommée et un expert-comptable considéré comme l'un des plus expérimentés et compétents de sa profession qui lui avaient confirmé la liceïté de l'opération et la respectabilité de la société cocontractante.

Le tribunal a encore à juste titre relevé que le fait que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES se soit dans livrée à un premier contrôle fiscal qui a abouti à valider l'opération a conforté **B.)** dans sa pratique.

S'il est apparu aux cours des enquêtes que la fraude n'a pas pu être immédiatement détectée par les contrôleurs parce qu'ils ne disposaient pas des moyens de recherche nécessaires et ne disposaient que d'une expérience limitée des «carrousels TVA», qui à l'époque étaient un phénomène nouveau, on ne saurait reprocher à un chef de PME actif dans la ferraillerie de ne pas avoir été plus clairvoyant. Le défaut de mention de livraison et de bons de transport, mis en exergue par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES dans l'acte d'appel comme signe alarmant, n'a pas plus interpellé ses agents lors de leur contrôle qu'il n'avait interpellé **B.)**.

Il se dégage en effet des procès-verbaux d'enquête que ce n'est que suite à l'explosion des demandes de remboursement de TVA introduites par **B.)** en 1994 que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES s'est lancée dans un contrôle plus approfondi et a découvert la fraude.

Il se dégage de l'ensemble de ces considérations que c'est à juste titre que le jugement déféré a fait droit au recours introduit par les demandeurs.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, première chambre siégeant en matière civile, statuant contradictoirement et sur le rapport du magistrat de la mise en l'état,

dit les appels recevables en la forme ;

ordonne la jonction des rôles no 38874 et 38875 ;

dit les appels non fondés ;

confirme le jugement entrepris,

condamne l'ETAT du GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de Maître Noesen qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.