

**N° 03 / 17.
du 12.1.2017.**

Numéro 3696 du registre.

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, douze janvier deux mille dix-sept.

Composition:

Romain LUDOVICY, conseiller à la Cour de cassation, président,
Carlo HEYARD, conseiller à la Cour de cassation,
Monique HENTGEN, premier conseiller à la Cour d'appel,
Nathalie JUNG, conseiller à la Cour d'appel,
Marie-Paule BISSDORFF, conseiller à la Cour d'appel,
John PETRY, premier avocat général,
Viviane PROBST, greffier à la Cour.

Entre:

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES,
représentée par son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue
Guillaume,

demanderesse en cassation,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, en l'étude de
laquelle domicile est élu,

et:

la société à responsabilité limitée SOC1), en liquidation, ayant eu son siège
social à (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro (...),
représentée par son liquidateur, Monsieur X, (...), demeurant à (...),

défenderesse en cassation.

=====

LA COUR DE CASSATION :

Vu l'arrêt attaqué rendu le 15 janvier 2015 sous le numéro 39846 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, neuvième chambre, siégeant en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 6 janvier 2016 par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à la société à responsabilité limitée SOC1), en liquidation, déposé au greffe de la Cour le 20 janvier 2016 ;

Sur le rapport du conseiller Romain LUDOVICY et sur les conclusions du premier avocat général Jeanne GUILLAUME ;

Sur les faits :

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, saisi par la société à responsabilité limitée SOC1) d'une demande en réformation, sinon en annulation du bulletin de taxation d'office de l'année 2007 et en exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour ladite année, avait dit que dans la mesure où les produits offerts par la Loterie Nationale étaient exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations de revente de ces produits par la société SOC1) l'étaient également et que l'imposition de la société requérante pour l'exercice 2007 était à redresser par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES en ce sens ; que la Cour d'appel a confirmé le jugement entrepris ;

Sur le premier moyen de cassation :

tiré « *de la violation de la loi par non application sinon mauvaise application des dispositions de l'article 1315 du Code civil,*

Il est en effet fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :

<< Les parties sont d'accord à constater que deux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne permettent de résoudre la question présentée devant la Cour d'appel selon l'analyse adoptée par celle-ci de la nature exacte de l'intervention de SOC1) pour le compte de la Loterie nationale dans la vente des produits de cette dernière.

(...)

La Cour procédant à la qualification du contrat au vu de ces différents éléments et faisant prévaloir ceux d'entre eux qui sont les plus caractéristiques, juge que la société SOC1) est intervenue en qualité de commissionnaire du croire, en son nom propre, en traitant avec sa clientèle. En conséquence, c'est la solution de l'arrêt Tiercé franco-belge qui doit être appliquée en l'espèce et les commissions sont à exonérer de la TVA.

Il s'ensuit que le jugement doit être confirmé quoique pour d'autres motifs et que l'appel est à rejeter pour n'être pas fondé. >>.

Que conformément à l'article 1315 du Code civil, il appartenait à la partie SOCI) de rapporter la preuve que sa partie remplissait l'ensemble des conditions prévues pour l'application de l'article 44, 1, k) de la loi du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle a été modifiée par la suite (ci-après la loi TVA) et pouvait, en conséquence, bénéficier de l'exonération y prévue,

Que pour ce faire, la société SOCI) devait rapporter la preuve que dans le cadre de ses activités de vente de produits de loterie, elle était à qualifier de commissionnaire au sens de l'article 15 § 3 de la loi TVA,

Que ce faisant, devait être démontré par la société SOCI) la notion d'entremise en son nom propre effectuée par elle et ce in concreto,

Que pour rapporter une telle preuve, la société SOCI) n'a versé que le contrat la liant à la Loterie Nationale,

Que par suite, les Juges du fond ne disposaient d'aucune donnée factuelle quant au litige de sorte qu'ils auraient dû déclarer la demande de la société SOCI) comme non fondée faute pour elle de démontrer notamment le lien juridique l'unissant in concreto aux parieurs,

Que ce faisant, cette inobservation des règles concernant la répartition entre litigants de la charge de la preuve doit être également censurée par Votre Cour de Cassation au visa de l'article 1315 du Code civil. » ;

Attendu que l'article 1315 du Code civil, qui régit la charge de la preuve, est étranger au grief invoqué, qui est tiré de ce que les juges du fond auraient appliqué l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sollicitée malgré l'absence de preuve que les conditions légales afférentes fussent remplies ;

Qu'il en suit que le moyen est irrecevable ;

Sur le deuxième moyen de cassation :

tiré « du défaut de base légale de l'arrêt du 15 janvier 2015 et de la violation des dispositions des articles 15 § 3 et 44,1, k) de la loi du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle a été modifiée par la suite (ci-après loi TVA),

Attendu qu'il est, en effet, fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :

<< Les parties sont d'accord à constater que deux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne permettent de résoudre la question présentée devant la Cour d'appel selon l'analyse adoptée par celle-ci de la nature exacte de l'intervention de SOCI) pour le compte de la Loterie nationale dans la vente des produits de cette dernière.

Dans l'hypothèse où ladite intervention serait à qualifier de mandat, SOCI) vendant les produits de loterie au nom et pour le compte de la Loterie nationale, la situation relève de la solution dégagée par l'arrêt du 13 juillet 2006, affaire United Utilities c/ Commissioners of Customs & Excise, C-89/05 (les commissions reçues d'un organisateur de paris par un call-center qui se borne à intervenir en tant que mandataire de l'organisateur et à conclure des contrats au nom et pour le compte de ce dernier ne sont pas exonérés de la TVA).

Si en revanche, l'activité de SOCI) est une activité entreprise en son propre nom, SOCI) vendant en son nom propre des produits de loterie à sa propre clientèle qu'elle a acquis de la Loterie nationale, alors la solution est celle indiquée par l'arrêt du 14 juillet 2011 dans l'affaire tiercé franco-belge SA, C-464/10 :. Exonération de ses prestations au motif que la directive 77/388 - CEE impose d'inverser de manière fictive le rôle respectif de prestataires de services et de payeurs du commettant et du commissionnaire. Ainsi que l'a constaté la Cour de justice dans ce dernier arrêt, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de procéder à une vérification concrète de nature à établir si, au vu de l'ensemble des données de l'espèce, lesdits buralistes agissaient effectivement lors de la collecte de paris en leur nom propre.

Cette vérification ne peut se faire en l'espèce qu'à partir des pièces versées par les parties. Seul le contrat du 30 juillet 2005 entre SOCI) et Loterie Nationale donne des renseignements utiles.

L'article I.1 considère SOCI) comme un revendeur de la Loterie Nationale, commissionné sans lien de subordination avec la Loterie nationale (11.2). L'article III. 3 est ainsi conçu : << le Revendeur sera seul responsable du paiement par les joueurs des mises relatives aux jeux. À ce titre, dans l'éventualité où un joueur ne payerait pas le montant dû correspondant au(x) jeu(x) enregistré(s) et ce, pour quelque raison que ce soit, le Revendeur fera son affaire personnelle dudit paiement. Les sommes représentant les enjeux n'appartiennent pas au Revendeur et ne lui sont confiés par les joueurs qu'à charge pour lui de les retransmettre à la Loterie. >>.

Cet article n'est pas dépourvu d'ambiguïté dans la mesure où il prévoit à la fois que le Revendeur est personnellement responsable du paiement par les joueurs (clause de ducroire) et que les sommes représentant les enjeux n'appartiennent pas au Revendeur, mais qu'elles ne lui sont confiées qu'à charge pour lui de les continuer à la Loterie nationale. Cette clause, prise isolément, ressemble à une clause typique d'un contrat de mandat. Mais cette dernière clause est contredite par d'autres clauses qui la font apparaître comme relevant d'une obligation de prudence financière imposée au Revendeur plutôt que d'une clause caractérisant le contrat. Ainsi, la clause ducroire précitée est plus caractéristique du contrat de commission que du mandat et la clause relative au règlement des petits lots (X.1) précise que le Revendeur doit payer directement à chaque joueur qui lui présentera un billet gagnant la somme de son gain. De même, l'article VIII. 8 formule une obligation à la charge du Revendeur, de << ne vendre les produits de la loterie qu'au prix établi par la loterie >> - s'il s'agissait d'un véritable contrat de mandat cette clause n'aurait pas été stipulée, puisque la relation contractuelle aurait été

établie directement par l'intermédiaire du buraliste mandataire entre la Loterie Nationale et le client et le prix de vente dicté par la Loterie Nationale serait naturellement appliqué.

La Cour procédant à la qualification du contrat au vu de ces différents éléments et faisant prévaloir ceux d'entre eux qui sont les plus caractéristiques, juge que la société SOCI) est intervenue en qualité de commissionnaire du croire, en son nom propre, en traitant avec sa clientèle. En conséquence, c'est la solution de l'arrêt Tiercé franco-belge qui doit être appliquée en l'espèce et les commissions sont à exonérer de la TVA. >>.

Attendu qu'à la lecture de la motivation de l'arrêt attaqué, il est constant que ni le texte de l'article 44, 1. k) de la loi TVA ni d'ailleurs celui de l'article 15 § 3 de la loi TVA retranscrivant les dispositions de l'article 6 § 4 de la 6^{ème} Directive ne sont visés ou cités,

Que cependant, ces deux textes constituaient la base légale de la décision à intervenir dans la mesure où (i) l'exonération dont souhaitait bénéficier la société SOCI) pour les commissions lui payées par la Loterie Nationale est prévue par le texte de l'article 44, 1, k) de la loi TVA et (ii) que pour pouvoir en bénéficier la société SOCI) devait pouvoir être qualifiée dans le cadre de ses activités de vente de produits de loterie de commissionnaire au sens de l'article 15 § 3 de la Loi TVA,

Qu'il est encore constant que les Juges du fond n'ont pas recherché, comme la partie actuellement demanderesse en cassation les y invitait, dans la mesure où les exonérations d'application stricte sont à prouver par la partie qui les sollicite, à qualifier in concreto et au vu de l'ensemble des données de l'espèce la notion d'entremise en nom propre dans le chef de la société SOCI), condition essentielle pour que la partie SOCI) puisse être qualifiée de commissionnaire au sens de l'article 15 § 3 de la loi TVA,

Que ce faisant, les Juges du fond n'ont procédé qu'à une constatation incomplète du fait nécessaire pour caractériser l'une des conditions d'application de l'article 15 § 3 de la loi TVA, et par ricochet de l'article 44, 1., k) de la loi TVA. » ;

Attendu qu'aux termes de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation un moyen ou un élément de moyen ne doit, sous peine d'irrecevabilité, mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture ;

Attendu que le moyen articule, d'une part, un défaut de base légale, et, d'autre part, une violation des articles 15 § 3 et 44,1, k) de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée ;

Qu'il en suit que le moyen est irrecevable ;

Qu'il en suit encore qu'il n'y a pas lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle formulée en ordre subsidiaire dans le dispositif du mémoire en cassation ;

Sur le troisième moyen de cassation :

tiré « du défaut de base légale de l'arrêt attaqué du 15 janvier 2015 et de la violation des dispositions des articles 61, 62 et 249 du Nouveau code de procédure civile ainsi que de l'article 5 du Code civil et de l'article 89 de la Constitution,

Attendu qu'il est en effet fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :

<< Les parties sont d'accord à constater que deux arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne permettent de résoudre la question présentée devant la Cour d'appel selon l'analyse adoptée par celle-ci de la nature exacte de l'intervention de SOCI) pour le compte de la Loterie nationale dans la vente des produits de cette dernière.

*Dans l'hypothèse où ladite intervention serait à qualifier de mandat, SOCI) vendant les produits de loterie au nom et pour le compte de la Loterie nationale, la situation relève de la solution dégagée par l'arrêt du 13 juillet 2006, affaire *United Utilities c/ Commissioners of Customs & Excise*, C-89/05 (les commissions reçues d'un organisateur de paris par un call-center qui se borne à intervenir en tant que mandataire de l'organisateur et à conclure des contrats au nom et pour le compte de ce dernier ne sont pas exonérés de la TVA).*

*Si en revanche, l'activité de SOCI) est une activité entreprise en son propre nom, SOCI) vendant en son nom propre des produits de loterie à sa propre clientèle qu'elle a acquis de la Loterie nationale, alors la solution est celle indiquée par l'arrêt du 14 juillet 2011 dans l'affaire *Tiercé franco-belge SA*, C-464/10 :. Exonération de ses prestations au motif que la directive 77/388 - CEE impose d'inverser de manière fictive le rôle respectif de prestataires de services et de payeurs du commettant et du commissionnaire. Ainsi que l'a constaté la Cour de justice dans ce dernier arrêt, c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de procéder à une vérification concrète de nature à établir si, au vu de l'ensemble des données de l'espèce, lesdits buralistes agissaient effectivement lors de la collecte de paris en leur nom propre.*

(...)

*La Cour procédant à la qualification du contrat au vu de ces différents éléments et faisant prévaloir ceux d'entre eux qui sont les plus caractéristiques, juge que la société SOCI) est intervenue en qualité de commissionnaire du croire, en son nom propre, en traitant avec sa clientèle. En conséquence, c'est la solution de l'arrêt *Tiercé franco-belge* qui doit être appliquée en l'espèce et les commissions sont à exonérer de la TVA.*

Il s'ensuit que le jugement doit être confirmé quoique pour d'autres motifs et que l'appel est à rejeter pour n'être pas fondé. >>.

Que ce faisant, et même si les Juges du fond ont procédé à une analyse du contrat liant la société SOCI) à la Loterie Nationale, cette analyse s'est faite à la lumière d'un postulat de base à savoir que soit l'arrêt du 13 juillet 2006, affaire

United Utilities c/ Commissioners of Customs & Excise soit l'arrêt du 14 juillet 2011 dans l'affaire *Tiercé Franco-Belge* permettrait de fournir une solution au présent litige,

Que cependant, avant de raisonner sur ce fondement, les Juges du fond ont omis de procéder d'une part aux constatations factuelles propres de l'espèce et d'autre part à la vérification concrète que les faits et rétroactes des jurisprudences communautaires invoquées puissent effectivement trouver application dans la présente espèce,

Que ce faisant, les Juges du fond se sont limités à une exposition incomplète du fait en s'étant limités à des considérations abstraites d'ordre général, sans rechercher et apprécier concrètement les faits nécessaires à la solution du problème de droit. » ;

Attendu qu'aux termes de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation un moyen ou un élément de moyen ne doit, sous peine d'irrecevabilité, mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture ;

Attendu que le moyen articule un défaut de motifs au sens des articles 89 de la Constitution et 249 du Nouveau code de procédure civile, ainsi qu'un défaut de base légale et une violation des articles 61 et 62 du Nouveau code de procédure civile et de l'article 5 du Code civil ;

Qu'il en suit que le moyen est irrecevable ;

Sur le quatrième moyen de cassation :

tiré « de l'excès de pouvoir commis par les Juges du fond et de la violation de l'article 4 du Code civil et des articles 59, 61, 62 et 249 du Nouveau code de procédure civile

Il est en effet fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :

<< (...) Cette vérification ne peut se faire en l'espèce qu'à partir des pièces versées par les parties. Seul le contrat du 30 juillet 2005 entre SOCI) et Loterie Nationale donne des renseignements utiles.

(...)

La Cour procédant à la qualification du contrat au vu de ces différents éléments et faisant prévaloir ceux d'entre eux qui sont les plus caractéristiques, juge que la société SOCI) est intervenue en qualité de commissionnaire du croire, en son nom propre, en traitant avec sa clientèle. En conséquence, c'est la solution de l'arrêt Tiercé franco-belge qui doit être appliquée en l'espèce et les commissions sont à exonérer de la TVA.

Il s'ensuit que le jugement doit être confirmé quoique pour d'autres motifs et que l'appel est à rejeter pour n'être pas fondé >>.

Qu'en l'espèce, pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44, 1., k) de la loi TVA, la société SOCI) devait rapporter la preuve qu'elle pouvait être qualifiée, dans le cadre de ses activités de vente de produits de loterie de commissionnaire, au sens de l'article 15 § 3 de la Loi TVA,

Qu'ainsi, devait être démontrée in concreto la notion d'entremise en son nom propre effectuée par la société SOCI),

Qu'or, en l'espèce, il est constant qu'à part le contrat liant la société SOCI) à la Loterie Nationale, les Juges du fond ne disposaient d'aucune donnée factuelle quant au litige,

Que partant, les Juges du fond ne disposaient d'aucun élément de fait leur permettant de caractériser l'existence in concreto d'un lien d'entremise en nom propre dans le chef de la société SOCI), c'est-à-dire l'existence d'un lien juridique entre la société SOCI) et le(s) parieur(s) d'une part et d'autre part entre la société SOCI) et la Loterie Nationale,

Que dans la mesure où ces éléments de fait étaient indispensables à la solution du litige et où l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines contestait cette qualité de commissionnaire à la société SOCI), les Juges du fond auraient dû, à tout le moins, inviter la société SOCI) à fournir des explications factuelles sur ces relations avec les parieurs et sur son fonctionnement interne,

Que ce faisant, ce défaut de recherche en vue de l'exercice du pouvoir juridictionnel doit être également censuré par Votre Cour de Cassation. » ;

Attendu qu'aux termes de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation un moyen ou un élément de moyen ne doit, sous peine d'irrecevabilité, mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture ;

Attendu que le moyen articule un défaut de motifs au sens de l'article 249 du Nouveau code de procédure civile, ainsi qu'un excès de pouvoir et une violation de l'article 4 du Code civil et des articles 59, 61 et 62 du Nouveau code de procédure civile ;

Qu'il en suit que le moyen est irrecevable ;

Par ces motifs,

rejette le pourvoi ;

condamne la demanderesse en cassation aux dépens de l'instance en cassation.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Monsieur le conseiller Romain LUDOVICY, en présence de Monsieur John PETRY, premier avocat général, et de Madame Viviane PROBST, greffier à la Cour.