

Texte pseudonymisé

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

N° 34 / 2025
du 20.02.2025
Numéro CAS-2023-00144 du registre

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, vingt février deux mille vingt-cinq.

Composition:

Thierry HOSCHEIT, président de la Cour,
Agnès ZAGO, conseiller à la Cour de cassation,
Monique HENTGEN, conseiller à la Cour de cassation,
Jeanne GUILLAUME, conseiller à la Cour de cassation,
Antoine SCHAUS, conseiller à la Cour d'appel,

Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre

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

demandeur en cassation,

comparant par la société anonyme ELVINGER HOSS PRUSSEN, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente instance par Maître Yves PRUSSEN, avocat à la Cour,

et

- 1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA,** représentée par le Directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,
- 2) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,** représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

défendeurs en cassation,

comparant par la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Albert MORO, avocat à la Cour.

Vu l'arrêt attaqué numéro 96/23-VII-CIV rendu le 28 juin 2023 sous le numéro CAL-2022-00375 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, septième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 29 août 2023 par PERSONNE1.) à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après « l'AEDT ») et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « l'ETAT »), déposé le 30 août 2023 au greffe de la Cour supérieure de Justice ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 26 octobre 2023 par l'AEDT et l'ETAT à PERSONNE1.), déposé le 27 octobre 2023 au greffe de la Cour ;

Vu le mémoire intitulé « *mémoire en duplique* », signifié le 6 mai 2024 par PERSONNE1.) à l'AEDT et à l'ETAT, déposé le 8 mai 2024 au greffe de la Cour, en ce qu'il répond aux exceptions d'irrecevabilité opposées au pourvoi, et l'écartant pour le surplus, en ce qu'il ne remplit pas les conditions de l'article 17, alinéa 2, de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation (ci-après « la loi du 18 février 1885 ») ;

Vu les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER du 19 mars 2024 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée le 20 juin 2024 ;

Vu le mémoire intitulé « *mémoire complémentaire* » signifié le 26 juillet 2024 par PERSONNE1.) à l'AEDT et à l'ETAT, déposé le 9 août 2024 au greffe de la Cour, en ce qu'il prend position par rapport aux questions soulevées par la Cour ;

Vu le mémoire intitulé « *mémoire complémentaire* » signifié le 18 octobre 2024 par l'AEDT et l'ETAT à PERSONNE1.), déposé le 23 octobre 2024 au greffe de la Cour, en ce qu'il prend position par rapport aux questions soulevées par la Cour ;

Sur les conclusions du procureur général d'Etat adjoint Marie-Jeanne KAPPWEILER ;

Vu la note de plaidoiries présentée par Maître Yves PRUSSEN à l'audience du 9 janvier 2025 en ce qu'elle se situe dans les limites du pourvoi en cassation et en ce que les droits de la défense sont respectés ;

Entendu Maître Fanny GABAUDAN, en remplacement de Maître Albert MORO, en ses plaidoiries et Madame Marie-Jeanne KAPPWEILER, procureur général d'Etat adjoint, en ses conclusions.

Sur la recevabilité du pourvoi

Les défendeurs en cassation soulèvent l'irrecevabilité du pourvoi, le demandeur en cassation ayant selon eux omis de préciser les dispositions attaquées de l'arrêt, alors que cette formalité est imposée par l'article 10, alinéa 1, de la loi du 18 février 1885, qui dispose

« Pour introduire son pourvoi, la partie demanderesse en cassation devra, sous peine d'irrecevabilité, dans les délais déterminés ci-avant, déposer au greffe de la Cour supérieure de justice un mémoire signé par un avocat à la Cour et signifié à la partie adverse, lequel précisera les dispositions attaquées de l'arrêt ou du jugement, les moyens de cassation et contiendra les conclusions dont l'adjudication sera demandée. La désignation des dispositions attaquées sera considérée comme faite à suffisance de droit lorsqu'elle résulte nécessairement de l'exposé des moyens et des conclusions ».

Sous la rubrique « *Les dispositions attaquées* », le mémoire en cassation énumère les éléments du dispositif de l'arrêt d'appel que le pourvoi attaque. Il a donc été satisfait au prescrit de l'article 10, alinéa 1, de la loi du 18 février 1885.

Le moyen d'irrecevabilité n'est, dès lors, pas fondé à cet égard.

Le Ministère public soulève, par ailleurs, l'irrecevabilité du pourvoi en ce qu'il est dirigé « *contre les dispositions du jugement de première instance* ».

Le pourvoi est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les dispositions du jugement de première instance, lequel ne constitue pas une décision rendue en dernier ressort au sens de l'article 3 de la loi du 18 février 1885.

Le pourvoi, introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable pour le surplus.

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, l'AEDT avait émis, le 17 mars 2018, deux bulletins de taxation d'office, l'un pour l'année 2014, l'autre pour les années 2015 et 2016, à l'encontre de la société SOCIETE1.), société dont PERSONNE1.) a été le gérant du 22 avril 2013 au 15 février 2019, jour de sa démission. Le recours introduit contre lesdits bulletins par l'assujettie a été déclaré irrecevable pour cause de tardiveté.

La société SOCIETE1.) restant en défaut de payer les montants dus, l'AEDT a adressé, le 16 mai 2019, au demandeur en cassation un bulletin d'appel en garantie l'invitant à régler, en sa qualité de gérant en charge de la gestion journalière de la société SOCIETE1.) entre 2013 et 2019, les montants restés impayés pour les années 2014 à 2016. Suite au rejet, par le Directeur de l'AEDT, de sa réclamation contre le bulletin d'appel en garantie, le demandeur en cassation avait saisi le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg aux fins de voir réformer, sinon annuler le bulletin litigieux. Le Tribunal avait rejeté la demande et avait confirmé la décision du Directeur de l'AEDT. La Cour d'appel a confirmé le jugement.

Sur le moyen soulevé d'office par la Cour

La Cour de cassation a prononcé la rupture du délibéré pour permettre aux parties de prendre position par rapport à la question suivante :

« La loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification, entre autres, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ayant introduit les articles 67-1 à 67-4 dans la LTVA, prévoit, à propos de l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions, que celles-ci sont << applicables à partir du 1^{er} janvier 2017 >>.

Se pose, dès lors, la question de l'interprétation des dispositions relatives à l'entrée en vigueur desdits articles de la LTVA :

- soit celles-ci ne sont susceptibles de s'appliquer que pour les années d'imposition postérieures à la date du 31 décembre 2016, ce qui exclurait d'emblée les années antérieures, tels les bulletins de taxation litigieux qui concernent les années d'imposition 2014 à 2016,*
- soit l'article 67-3 prévoyant la procédure d'appel en garantie à l'égard des dirigeants, procédure engagée en l'espèce le 16 mai 2019, serait susceptible de s'appliquer aux exercices antérieurs au 1^{er} janvier 2017 puisque la procédure litigieuse a été engagée après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.*

La réponse à la question ainsi soulevée est-elle impactée par l'époque des éventuelles carences reprochées au demandeur en cassation ?

Si la disposition d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016 devait être interprétée comme autorisant l'application de la procédure nouvellement introduite aux années d'imposition antérieures au 1^{er} janvier 2017, il y aurait lieu de s'interroger sur la conformité de cette disposition légale avec le principe de sécurité juridique et ses expressions, tels les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois, par conséquent des principes inhérents à tout système juridique basé sur le respect du droit. Dans cette hypothèse, se posera la question d'une saisine de la Cour constitutionnelle pour statuer sur la conformité de la disposition d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016 précitée auxdits principes et aux articles 1 et 51, paragraphe 1, de la Constitution, dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution, le 1^{er} juillet 2023. ».

La loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification, entre autres, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « *la loi du 23 décembre 2016* »), a introduit, par son article 12, entre autres, les articles 67-1 à 67-4 dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « *la LTVA* »), dont l'article 67-3, alinéa 1, dispose

« En cas d'inexécution fautive des obligations légales incombant aux administrateurs-délégués, aux gérants ainsi qu'à tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, le directeur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ou son délégué peut émettre, contre ces personnes, une décision d'appel en garantie. Cette décision confère à l'administration le droit de recouvrer, dans le chef desdites personnes, la taxe sur la valeur ajoutée due par les personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée. ».

L'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 dispose, quant à son entrée en vigueur,

« Les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2017, à l'exception de celles des articles 1^{er}, 5^o, 2, 1^o et 23 qui sont applicables à partir de l'année d'imposition 2016, de celles des articles 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22 et 24, 2^o, 3^o et 4^o qui sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2017 (...) ».

Selon les défendeurs en cassation et le Ministère public, l'instauration de cette nouvelle responsabilité à l'égard des dirigeants devrait être assimilée à une simple loi de procédure d'application immédiate. Cette qualification est toutefois exclue, l'objet de la nouvelle loi n'étant pas seulement de réglementer la procédure applicable à l'appel en garantie des dirigeants, mais de créer, à travers le droit d'émettre un appel en garantie envers les dirigeants, un cas de responsabilité solidaire entre ces derniers et la société jusqu'alors inexistant.

Conformément aux principes découlant de l'article 2 du Code civil applicables aux conflits de lois dans le temps, auxquels il n'a pas été dérogé par la loi du 23 décembre 2016, la loi nouvelle ne s'applique pas à des faits dommageables commis antérieurement à la date de l'entrée en vigueur de la loi.

Ce qui est reproché au demandeur en cassation, selon les constatations des juges du fond, est le non-dépôt dans les délais légaux des déclarations annuelles de TVA de la société SOCIETE1.) pour les années 2014 à 2016 et le manque de diligences en vue de la continuation au trésor public de la TVA due pour ces exercices. L'inexécution de ces obligations a persisté au-delà du 1^{er} janvier 2017, date de l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles apportées par l'article 12 de la loi du 23 décembre 2016, les bulletins de taxation d'office n'ayant été émis qu'en date du 17 mars 2018.

Il s'ensuit que l'application de la nouvelle loi au demandeur en cassation ne heurte pas le principe de non-rétroactivité pour ce qui est des années d'imposition 2014 à 2016.

Sur le premier moyen de cassation

Enoncé du moyen

« tiré de la violation

- *de l'article 6 al 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme,*
- *de l'article 47 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne, et*
- *du paragraphe 119 de la Abgabenordnung,*
- *ensemble avec l'article 612 du Nouveau Code de Procédure Civile*
- *et du principe général que toute personne doit être entendue avant une décision d'une administration ou d'un tribunal susceptible de lui causer un grief inscrit dans plusieurs textes législatifs luxembourgeois, dont le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes et le paragraphe 205 al 3 de la Abgabenordnung, reconnu par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne comme un des principes fondamentaux du droit de l'Union (notamment depuis les arrêts du 9 novembre 1983, *Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin/Commission*, 322/81, Rec. p. 3461, point 7, et du 18 octobre 1989, *Orkem/Commission*, 374/87, Rec. p. 3283, point 32), qui s'applique aussi en matière de TVA ,*

en ce que l'arrêt attaqué,

*alors que le demandeur avait fait valoir (page 9 et suivants des conclusions) que la décision de rejet de la réclamation introduite par le mandataire de l'assujetti, la société SOCIETE2.) S.à r.l., a uniquement fait l'objet d'une notification à ce mandataire pour compte de l'assujetti et n'a pas été notifiée au demandeur et que le bulletin de taxation d'office adressé à la Société n'avait pas non plus été notifié à ce dernier, de sorte qu'aucun délai de recours n'avait commencé à courir contre le demandeur et celui-ci peut de ce fait, se prévaloir de tous les moyens contre les bulletins de taxation d'office qu'il juge utiles ; que toute autre solution serait incompatible avec l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, qui s'applique à toute procédure administrative ou judiciaire, qui peut avoir des effets patrimoniaux (y compris les procédures en matière fiscale comme la Cour Européenne des Droits de l'Homme l'a itérativement confirmé) et avec l'article 47 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne (comme cela a encore été confirmé par la Cour de Justice de l'Union Européenne dans son arrêt du 9 septembre 2021, *Adler Real Estate e.a.*, C-546/18). Selon cette règle, chacun doit avoir été personnellement mis en mesure d'exercer ses droits et de participer aux procédures, et*

que le demandeur avait fait valoir (pages 7 et 8 de ses conclusions) que selon les termes du paragraphe 119 (2) AO, les personnes à l'encontre desquelles un

bulletin d'appel en garantie a été émis, bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable, et que selon ce texte, qui est applicable à la matière de la TVA pour autant que la loi TVA n'a pas dérogé à la Abgabenordnung, le demandeur a donc le droit d'invoquer l'illégalité des décisions de l'Administration pour défaut d'observation de la procédure contradictoire prévue à l'article 74 al 1 de la Loi sur la TVA , et

que ces moyens avaient été invoqués ensemble avec le constat que le principe que l'administré doit être entendu avant toute décision pouvant lui causer un grief est un principe général du droit administratif applicable au Luxembourg comme dans les autres Etats de droit , et

que dans le dispositif de ses conclusions le demandeur avait formulé deux questions à poser à la Cour de Justice de l'Union Européenne, à savoir :

(i) si à la lumière des droits de la défense garantis par le droit de l'Union, en particulier du droit d'être entendu, ainsi que des articles 47 et 48 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne une administration fiscale est tenue de procéder à une instruction du dossier lors de laquelle l'assujetti est entendu en ses explications, si elle entend << rectifier >> une déclaration de TVA et que cette << rectification >> aboutit une taxation pour des montants nettement plus substantiels que ceux qui ont été déclarés, afin de vérifier l'erreur possible qui pourrait avoir été commise et d'entendre également l'assujetti lorsqu'elle entend taxer d'office à défaut du dépôt de la déclaration annuelle, si la taxation s'éloigne de manière significative des déclarations mensuelles déposées, et

(ii) si à la lumière des droits de la défense garantis par le droit de l'Union, en particulier du droit d'être entendu, ainsi que des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une pratique d'un État membre, en vertu de laquelle une décision constatant une infraction à la législation TVA, devenue définitive, aurait un effet contraignant dans une procédure ultérieure tendant à rendre responsable un dirigeant de la Société ayant commis cette violation des dispositions de ladite législation sur la TVA, dans la mesure où la personne concernée par cette procédure ultérieure n'a pu, au cours de la procédure antérieure de constatation de cette infraction à la législation TVA, exercer de manière effective pleinement les droits de la défense, notamment le droit d'être entendu, à l'égard des éléments de fait qui seront utilisés ultérieurement à l'appui de la procédure en responsabilité, ou si cette personne ne peut pas bénéficier du droit à un recours effectif contre une telle décision devant un tribunal compétent pour trancher les questions tant de fait que de droit ;

a rejeté le moyen tiré des articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, du principe général que tout administré doit être entendu avant une décision susceptible de lui causer un grief, et du paragraphe 119 (2) AO,

Première Branche: *en jugeant pour justifier le rejet du moyen tiré de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, que :*

« La demande de saisir la Cour de Justice de l'Union Européenne est irrecevable en ce sens que suivant l'article 51 "Champ d'application", les dispositions de la Charte européenne des droits fondamentaux s'adressent uniquement aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux Etats membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

En l'espèce ni la procédure prévue aux articles 67-1 et suivants de la LTVA, ni la procédure de la taxation d'office prévue par l'AO introduite au Grand-Duché de Luxembourg par la << Verordnung über Anwendung von steuerrechtlichen Verordnungen >> par décret du 30 septembre 1940, ne sont de sources de droit européen.

En second lieu, PERSONNE1.) est partie tierce à la procédure de la taxation d'office et n'est pas recevable à invoquer d'éventuelles violations de droits fondamentaux commises dans le cadre de cette procédure dirigée contre la société SOCIETE1.).

Il n'y a dès lors pas lieu de soumettre à la Cour de Justice de l'Union européenne les deux questions précisées dans le dispositif des conclusions récapitulatives »,

alors cependant que la Cour de Justice de l'Union Européenne a jugé que les dispositions nationales qui régissent l'application des règles communes, dont le système commun de la TVA, font partie de la << mise en œuvre du droit de l'Union >> et que les principes de la Charte des droits fondamentaux s'appliquent, y compris l'article 47 de la Charte qui exige de reconnaître à celui que l'Administration veut rendre garant d'une obligation d'un assujetti de contester le bien-fondé d'une taxation d'office et de soulever l'illégalité de la décision de l'Administration de procéder à celle-ci ;

Et ainsi l'arrêt attaqué a violé l'article 47 de la Charte, tel qu'il est interprété par la Cour de Justice de l'Union Européenne (notamment dans l'affaire Adler Real Estate e.a., C-546/18) selon lequel il faut reconnaître au demandeur le droit de contester lors d'un recours contre un appel en garantie la légalité et la justification des décisions contre la personne morale dont le demandeur a été l'un des membres du conseil de gérance, y compris les taxations d'office litigieuses;

Deuxième Branche : *en jugeant, afin de justifier le rejet du moyen tiré de la violation de l'article 6 al 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, que :*

<< ..., l'appelé en garantie est la même personne que celle qui a représenté l'entité morale dans la procédure de la fixation du chiffre d'affaire et a disposé en cette qualité de la possibilité de participer à la procédure de fixation du chiffre d'affaire imposable et a disposé d'un recours contre la taxation d'office >>, et

<< Etant donné que PERSONNE1.) n'est pas l'assujetti à la TVA, l'AEDT n'avait pas à lui communiquer à titre personnel, les bulletins de taxation d'office ni

de l'associer à titre personnel à la procédure de la taxation d'office puisqu'il avait la possibilité d'y participer en sa qualité de gérant >>, ainsi que

<< Au vu des recours personnels dont dispose le gérant appelé en garantie, une violation de l'article 6 CEDH laisse d'être établie >>, en retenant par ailleurs que

<< PERSONNE1.) dispose encore d'un recours personnel administratif en sa qualité d'appelé en garantie, contre la décision sous forme d'une "Réclamation" et d'un recours judiciaire contre la décision directoriale de rejet de la "Réclamation" >>,

et

<< en l'absence d'un recours valablement introduit endéans les délais légaux, les bulletins de taxation d'office sont devenus définitifs, de sorte que ni la société assujettie, ni a fortiori le demandeur ne peuvent remettre en question les montants repris dans les bulletins de taxation d'office querellés >> ,

confirmant ainsi la solution du jugement dont appel, l'arrêt attaqué valide l'action de l'Administration, malgré la violation flagrante du droit de la Société d'être entendu avant la taxation d'office, et malgré le fait que les montants de taxe réclamés ne correspondent nullement à la taxe encaissée et qu'en l'absence d'une vérification sur place les montants dus ne sauraient excéder ceux figurant dans les déclarations, y compris les déclarations rectificatives déposées ultérieurement, et en décidant que le demandeur ne pourrait se prévaloir de ces vices affectant la taxation d'office au motif que les taxations seraient devenues définitives comme la Société n'avait pas fait un recours en temps utile, et qu'elles seraient opposables au demandeur qui serait censé avoir été représenté lors d'une procédure administrative (par défaut dont il ignorait tout), et que pour cette raison le droit d'être entendu du demandeur en rapport avec cette procédure de taxation d'office ne s'appliquerait pas, tandis que le motif selon lequel << PERSONNE1.) dispose encore d'un recours personnel administratif en sa qualité d'appelé en garantie, contre la décision sous forme d'une "Réclamation" et d'un recours judiciaire contre la décision directoriale de rejet de la "Réclamation" >> est un motif inopérant puisque selon l'arrêt attaqué le demandeur n'aurait pas le droit de faire connaître utilement à titre personnel, son point de vue au cours de la procédure administrative, laquelle pour le surplus a eu lieu au moment où la Société a été gérée, comme indiqué à la page 3 des conclusions, à Londres et que seul, le demandeur n'avait de toute façon aucun pouvoir de la représenter,

alors cependant comme cela ressort de décisions de la Cour de cassation française (arrêt du 5 mai 2015 (14-16.644)), et de la Cour de cassation luxembourgeoise (arrêt N° 18 / 2021 du 28.01.2021), l'article 6 alinéa 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme est à interpréter de manière à ce que toute personne susceptible d'être déclarée codébiteur ou garant d'une obligation, doit avoir la possibilité réelle de participer à la procédure qui détermine le principe et le montant de la créance dont cette personne pourrait devenir débiteur, pour pouvoir faire valoir ses propres moyens de défense, le cas échéant différents de ceux

de la personne qu'elle est censée avoir représentée ou par laquelle elle est censée avoir été représentée ;

et ce faisant l'arrêt attaqué a rejeté à tort les moyens du demandeur tirés du droit de faire tierce opposition contre les bulletins de taxation d'office qui selon les principes énoncés audit article 6 al 1 de la Convention Européenne doivent pouvoir être contestés par le demandeur en raison des vices affectant la décision de taxation d'office de l'Administration ainsi que les vices affectant la procédure de taxation y compris la violation par l'Administration de l'article 74 (1) de la loi organique de la TVA, et a ainsi violé l'article 6 al 1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme qui exige que ce droit lui soit reconnu.

Troisième Branche : en jugeant, pour justifier le refus d'appliquer les principes énoncés dans le paragraphe 119 de la Abgabenordnung, que :

<< En instance d'appel, PERSONNE1.) fait valoir en premier lieu qu'il disposerait, en sa qualité d'appelé en garantie du paiement des bulletins de taxation d'office émises à l'encontre de la société SOCIETE1.), d'un recours de tierce opposition conformément à l'article 119 (2) de l'AO.

Les magistrats de première instance ont relevé à bon escient que l'AO ne s'applique pas au domaine des impôts indirects, tel la TVA, vu qu'aucune disposition légale, ni dans la LTVA ni dans l'AO, n'a rendu les dispositions de l'AO applicables en matière de TVA.

L'article 92 de la LTVA a par ailleurs abrogé à partir de son entrée en vigueur le 1er janvier 1980, toutes les dispositions légales et réglementaires concernant le régime de la taxe sur la valeur ajoutée antérieur, notamment celles prévues par la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle qu'elle a été modifiée ou complétée par la suite et dans la mesure où ces dispositions sont contraires à la loi nouvelle.

Depuis son entrée en vigueur le 1er janvier 1980, la LTVA du 12 février 1979 est une loi autonome, définissant non seulement les dispositions du droit matériel, mais également, entre autres, les voies de recours, les droits d'exécution et les garanties de recouvrement, le droit d'exécutions et les garanties d'exécution.

La loi du 23 décembre 2016 "portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017" et portant introduction des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA, ne prévoit pas la possibilité pour une personne, sujet d'un bulletin d'appel en garantie, à exercer un recours personnel contre les bulletins de taxation d'office de l'assujetti destinataire desdits bulletins, en l'espèce la société SOCIETE1.) ni ne renvoie à l'AO.

L'AO ne s'applique dès lors pas en matière d'impôts indirects (cf. Cour 21 février 2018, n°48/18 VII-CIV en ce qui concerne les décisions administratives relatives l'interprétation de la notion de "Réclamation" en matière d'impôts directs ne sont pas transposables en matière d'impôts indirects entre autre au motif qu'il n'existe pas de Code de procédure fiscale uniformisant les règles de procédure pour les impôts directs et indirects).

Le jugement est dès lors à confirmer en ce qu'il a retenu que les dispositions de l'article 119 (2) de l'AO ne s'appliquent pas en l'espèce et que PERSONNE1.), en sa qualité d'appelé en garantie n'a pas de recours contre les bulletins de taxation d'office émis à l'encontre de l'assujetti-débiteur principal, la société SOCIETE1.) >>,

alors cependant que la thèse de l'abrogation implicite des principes fondamentaux de la AO dans la mesure où ces principes ne sont pas contraires à la loi organique de la TVA se heurte au principe fondamental reconnu par la jurisprudence selon laquelle l'abrogation implicite d'une norme législative ou réglementaire n'est admise que s'il y a incompatibilité de la norme nouvelle avec la norme ancienne, et il n'y a donc pas d'abrogation implicite si la norme nouvelle ne contient pas de disposition contraire et qu'en réalité elle créerait un vide juridique en ne réglementant pas la même situation ;

que justement la AO contient ces principes relatifs au caractère contradictoire des procédures et au droit de la preuve dont les exigences relatives aux informations à mettre à disposition des administrations fiscales, dont celle que ces demandes doivent être relatives à des documents que l'on peut raisonnablement demander, de sorte que les textes succincts de la Loi organique de la TVA ne suffisent pas à les remplacer ;

que le principe de la nécessité de l'incompatibilité de la norme nouvelle avec la norme ancienne avait été énoncé dans l'arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} avril 1965 (Pas. 19, p. 474.) et puis dans plusieurs jugements du tribunal et arrêts de la Cour d'appel cités dans l'étude de Me Mélanie Trienbach sur l'abrogation implicite en droit luxembourgeois (Cahiers de Droit Luxembourgeois, mai 2015) ;

et que les lois modificatives de la Loi organique de la TVA ne contiennent aucune abrogation explicite de ces textes, mais au contraire abrogent les textes antérieurs, comme l'arrêt attaqué le constate lui-même (à la page 10), << dans la mesure où ces dispositions sont contraires à la loi nouvelle >>,

et que l'exigence d'une possibilité de recours d'une personne appelée en garantie qui existait sans aucun doute sous le régime antérieur de la législation en vertu du paragraphe 119 (2) AO a donc continué à s'appliquer, de même que toutes les autres dispositions de la législation ancienne qui ne sont pas incompatibles avec la Loi organique de la TVA ;

et ce faisant l'arrêt attaqué a rejeté à tort le moyen du demandeur tiré du droit de faire tierce opposition contre les bulletins de taxation d'office qui lui est reconnu par le paragraphe 119 (2) AO et d'invoquer les vices affectant la décision de taxation d'office de l'Administration selon laquelle la Société serait redevable du montant réclamé et de sa contestation relative à la violation par l'Administration de l'article 74 al 3 de la loi TVA et celui d'invoquer la faute de l'Administration lors de l'établissement des bulletins de taxation d'office et violé ainsi ledit paragraphe 119 (1) de la Abgabenordnung selon lequel ce droit de contester cette imposition de la Société doit lui être reconnu et qui s'applique à cette situation .

Quatrième Branche: en jugeant, pour justifier le refus d'admettre l'appelé en garantie d'exercer un recours au titre de tierce opposition contre les bulletins de taxation d'office par les motifs suivants :

<< La loi du 23 décembre 2016 "portant mise en oeuvre de la réforme fiscale 2017" et portant introduction des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA, ne prévoit pas la possibilité pour une personne, sujet d'un bulletin d'appel en garantie, à exercer un recours personnel contre les bulletins de taxation d'office de l'assujetti destinataire desdits bulletins, en l'espèce la société SOCIETE1.) [.....] >> ,

et

<< En second lieu, PERSONNE1.) est partie tierce à la procédure de la taxation d'office et n'est pas recevable à invoquer d'éventuelles violations de droits fondamentaux commises dans le cadre de cette procédure dirigée contre la société SOCIETE1.) >> ,

tout en retenant que :

<< Ainsi que l'a relevé le tribunal, en l'absence d'un recours valablement introduit endéans les délais légaux, les bulletins de taxation d'office sont devenus définitifs, de sorte que ni la société assujettie, ni a fortiori le demandeur ne peuvent remettre en question les montants repris dans les bulletins de taxation d'office querellés >> ,

l'arrêt attaqué méconnaît que le recours prévu à l'article 76 alinéa 4 est introduit selon la procédure civile et que l'article 612 du Nouveau Code de Procédure Civile prévoit la possibilité d'une tierce opposition par toute partie intéressée, qui justement est partie tierce à la procédure concernée et qu'une disposition similaire existe en matière administrative et est prévue à l'article 36 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives,

comme la procédure applicable est donc celle du Nouveau Code de Procédure Civile qui prévoit la tierce opposition et la réclamation du 25 juillet 2019 contenait les mêmes contestations à la page 4 et 5 dans lesquelles il était fait état de la tierce opposition contre les taxations d'office et << rectifications >> faites par l'Administration,

et ce faisant, l'arrêt attaqué a méconnu, et donc violé l'article 612 du Nouveau Code de Procédure Civile.

Cinquième branche du moyen : pour les raisons développées dans la quatrième branche du moyen, l'arrêt viole également le principe général que toute personne doit être entendue avant une décision d'une administration ou d'un tribunal susceptible de lui causer un grief inscrit dans plusieurs textes législatifs luxembourgeois, dont le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes et le paragraphe 205 al 3 de la Abgabenordnung, reconnu par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne comme un des principes fondamentaux du droit de l'Union

(notamment depuis les arrêts du 9 novembre 1983, *Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin/Commission*, 322/81, Rec. p. 3461, point 7, et du 18 octobre 1989, *Orkem/Commission*, 374/87, Rec. p. 3283, point 32), qui s'applique aussi en matière de TVA. ».

Réponse de la Cour

Sur la première branche du moyen

Le demandeur en cassation fait grief aux juges d'appel d'avoir violé son droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte européenne des droits fondamentaux (ci-après « la Charte »).

Le demandeur en cassation est poursuivi en garantie par l'AEDT en sa qualité de gérant chargé de la gestion journalière de la société assujettie afin d'obtenir le paiement de la TVA due pour les années 2014 à 2016 sur base de bulletins de taxation d'office définitifs et non réglés par cette société. L'appel en garantie se fonde sur les articles 67-1 et suivants de la LTVA, introduits par la loi du 23 décembre 2016.

L'article 67-1 de la LTVA dispose

« Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion. ».

L'article 67-2 de la LTVA dispose

« Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion. ».

L'article 67-3, alinéa 1, de la LTVA dispose

« En cas d'inexécution fautive des obligations légales incombant aux administrateurs-délégués, aux gérants ainsi qu'à tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, le directeur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ou son délégué peut émettre, contre ces personnes, une décision d'appel en garantie. Cette décision confère à l'administration le droit de recouvrer, dans le chef desdites personnes, la taxe sur la valeur ajoutée due par les personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée. ».

Le demandeur en cassation avait soutenu devant les juges du fond qu'il disposait, en sa qualité d'appelé en garantie du paiement des bulletins de taxation d'office émis à l'encontre de la société dont il était le dirigeant, d'un recours sous la

forme d'une tierce opposition, qui restait recevable puisque les bulletins ne lui avaient pas été personnellement notifiés. Il avait de même soutenu que le fait de lui refuser la possibilité d'introduire un recours en son propre nom était incompatible avec l'article 47 de la Charte.

La Cour d'appel a rejeté l'argumentation du demandeur en cassation fondée sur l'article 47 de la Charte par les motifs suivants :

« Dans le dispositif de ses conclusions récapitulatives notifiées en date du 18 janvier 2023, le mandataire de PERSONNE1.) conclut encore à voir saisir la Cour de Justice de l'Union européenne d'une << question sur la compatibilité >> de la procédure luxembourgeoise de la rectification d'une déclaration de TVA dans le cadre d'une taxation d'office, avec les articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Cette demande est irrecevable en ce sens que suivant l'article 51 << Champ d'application >>, les dispositions de la Charte européenne des droits fondamentaux s'adressent uniquement aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux Etats membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

En l'espèce ni la procédure prévue aux articles 67-1 et suivants de la LTVA, ni la procédure de la taxation d'office prévue par l'AO introduite au Grand-Duché de Luxembourg par la << Verordnung über Anwendung von steuerrechtlichen Verordnungen >> par décret du 30 septembre 1940, ne sont des sources de droit européen.

En second lieu, PERSONNE1.) est partie tierce à la procédure de la taxation d'office et n'est pas recevable à invoquer d'éventuelles violations de droits fondamentaux commises dans le cadre de cette procédure dirigée contre la société SOCIETE1.).».

Elle a par ailleurs retenu, quant à la recevabilité des critiques formulées par le demandeur en cassation à l'égard des bulletins de taxation d'office adressés à la société SOCIETE1.), qui auraient selon lui retenu à tort l'existence d'une dette fiscale de la société,

« Ainsi que l'ont encore relevé les premiers juges, ni l'article 76-3 de la LTVA organisant la procédure en matière de << Réclamation >> contre les bulletins de taxation d'office ou de rectification ni un autre texte ne prévoient que la personne sujette d'un appel en garantie, puisse exercer un recours contre le bulletin de taxation d'office de l'assujetti principal.

Faute de recours recevable et fondé, le bulletin de taxation d'office acquiert l'autorité de la chose jugée qui ne peut plus être remis en cause par le gérant appelé en garantie dans le cadre de la procédure de paiement dirigée contre lui.

En effet, en l'occurrence, l'appelé en garantie est la même personne que celle qui a représenté l'entité morale dans la procédure de la fixation du chiffre d'affaires

et a disposé en cette qualité de la possibilité de participer à la procédure de fixation du chiffre d'affaires imposable et a disposé d'un recours contre la taxation d'office.

Etant donné que PERSONNE1.) n'est pas l'assujetti à la TVA, l'AEDT n'avait pas à lui communiquer à titre personnel, les bulletins de taxation d'office ni de l'associer à titre personnel à la procédure de la taxation d'office puisqu'il avait la possibilité d'y participer en sa qualité de gérant. »

et encore

« PERSONNE1.) est partie tierce à la procédure de la taxation d'office et n'est pas recevable à invoquer d'éventuelles violations de droits fondamentaux commises dans le cadre de cette procédure dirigée contre la société SOCIETE1.). »,

pour conclure

« en l'absence d'un recours valablement introduit [par la société SOCIETE1.)] endéans les délais légaux, les bulletins de taxation d'office sont devenus définitifs, de sorte que ni la société assujettie, ni a fortiori le demandeur ne peuvent remettre en question les montants repris dans les bulletins de taxation d'office querellés. ».

Conformément à l'article 51, alinéa 1, de la Charte, les dispositions de celle-ci s'appliquent aux Etats membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union européenne.

Les poursuites fiscales dont le demandeur en cassation est l'objet sont liées à des manquements aux obligations légales en matière de TVA dont, selon le bulletin d'appel en garantie de l'AEDT, il serait responsable en tant que dirigeant en charge de la gestion journalière de la société SOCIETE1.), à savoir les obligations déclaratives en matière de TVA et l'obligation de continuer la TVA due au trésor public.

S'agissant de l'applicabilité de la Charte aux procédures en matière de TVA, il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « la CJUE ») qu'en matière de TVA, il découle de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ainsi que du Traité de l'Union européenne que chaque Etat membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, point 25).

Dans l'arrêt précité et dans une série d'arrêts ultérieurs, la CJUE a retenu que différents aspects du droit procédural national applicable à la matière de la TVA se rattachaient à la poursuite des buts ainsi définis et relevaient dès lors de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne, ce qui entraînait l'applicabilité de la Charte, et notamment de son article 47. Cette jurisprudence est susceptible de s'appliquer à un mécanisme d'obligation solidaire des dirigeants de société, pour inexécution fautive des obligations leur incombant, au paiement de la TVA due par la société qu'ils dirigent, question au sujet de laquelle il y a lieu d'interroger la CJUE.

En cas de réponse positive à la question de l'applicabilité de l'article 47 de la Charte, se pose la question sur la possibilité pour ces dirigeants de contester incidemment, dans le cadre d'un recours qui leur est ouvert conformément au droit national contre l'acte administratif constatant leur obligation solidaire, le bulletin de taxation d'office antérieurement notifié à la société et contre lequel la société n'avait pas introduit de recours en temps utile.

A cet égard se pose la question de savoir si, et le cas échéant sous quelles conditions, est transposable au contentieux des appels en garantie des dirigeants de société la solution adoptée - à propos de décisions ayant, contrairement à l'appel en garantie des dirigeants sociaux, une nature pénale - par l'arrêt de la CJUE du 9 septembre 2021, *Adler Real Estate*, C-546/18. Cet arrêt a déduit de l'article 47 de la Charte « *qu'une personne physique, qui fait l'objet d'une procédure ultérieure, ne peut pas se voir opposer l'effet contraignant d'une décision devenue définitive, qui a été prise dans le cadre d'une procédure antérieure dirigée contre une personne morale, à laquelle cette personne physique n'a pas participé en tant que partie, mais seulement en tant que titulaire d'un organe de représentation de ladite personne morale* ».

Plus spécifiquement, il s'agit de savoir si l'article 47 de la Charte s'oppose à ce qu'un dirigeant social, qui a fait l'objet d'un acte administratif constatant sa responsabilité solidaire au paiement de la TVA due pour inexécution fautive de ses obligations de dirigeant, ne soit pas recevable à contester incidemment le bulletin de taxation d'office notifié à la société, ni ne puisse invoquer d'éventuelles violations des droits fondamentaux commises dans le cadre de la procédure de taxation d'office dirigée contre la société, ni ne puisse réclamer la communication à sa personne du bulletin de taxation d'office ou son association à titre personnel à la procédure de taxation d'office.

Etant donné que les conditions d'une dispense de saisine de la CJUE ne sont pas réunies, la Cour de cassation décide de saisir la CJUE conformément à l'article 267, alinéa 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation

déclare le pourvoi irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le jugement de première instance ;

pour le surplus, le déclare recevable ;

vu l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

renvoie à la Cour de justice de l'Union européenne aux fins de répondre aux questions préjudicielles suivantes :

1. La Charte des droits fondamentaux, et notamment son article 47, sont-ils applicables, au regard des critères de l'article 51, alinéa 1, de la Charte, à la réglementation, par la législation nationale, de l'obligation solidaire des dirigeants de société, pour inexécution fautive des obligations leur incombant, au paiement de la TVA due par la société qu'ils dirigent ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, l'article 47 de la Charte doit-il être interprété comme conférant aux dirigeants faisant l'objet d'un appel en garantie la possibilité de contester incidemment, dans le cadre d'un recours qui leur est ouvert conformément au droit national contre l'acte administratif constatant leur obligation solidaire, le bulletin de taxation d'office à la TVA antérieurement notifié à la société et contre lequel la société n'a pas introduit de recours en temps utile ?

3. En cas de réponse affirmative à la deuxième question, l'article 47 de la Charte doit-il être interprété comme limitant les moyens que les dirigeants sont admis à invoquer dans le cadre de la contestation incidente du bulletin de taxation d'office notifié à la société assujettie ou comme incluant tous les moyens, y compris les moyens tenant à la fixation de la dette de TVA, tels que les constatations de fait ayant conduit à la décision administrative de taxation d'office émise à l'encontre de la société assujettie, et les moyens purement personnels, tels que d'éventuelles violations des droits fondamentaux commises dans le cadre de la procédure de taxation d'office à l'égard de ces dirigeants ?

sursoit à statuer en attendant la décision de la Cour de justice de l'Union européenne ;

réserve les dépens.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le président Thierry HOSCHEIT en présence du premier avocat général Marc HARPES et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
PERSONNE1.)
contre
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
et
Etat du Grand-Duché de Luxembourg
(CAS-2023-00144)**

Le pourvoi en cassation, introduit par PERSONNE1.) par un mémoire en cassation signifié le 29 août 2023 aux parties défenderesses en cassation et déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice le 30 août 2023, est dirigé contre un arrêt n°96/23 rendu par la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, en date du 28 juin 2023 (n° CAL-2022-00357 du rôle). Cet arrêt semble ne pas avoir été signifié au demandeur en cassation.

Le pourvoi en cassation a dès lors été interjeté dans les forme et délai prévus aux articles 7 et 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Les parties défenderesses ont signifié un mémoire en réponse le 26 octobre 2023 et elles l'ont déposé au greffe de la Cour le 27 octobre 2023.

Ayant été signifié et déposé au greffe de la Cour dans le délai de deux mois à compter du jour de la signification du mémoire en cassation, conformément aux articles 15 et 16 de la loi précitée du 18 février 1885, ce mémoire est à considérer comme recevable.

Les faits et antécédents

Par exploit d'huissier de justice du 13 mars 2020, PERSONNE1.) a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT) et à l'ETAT du Grand-Duché de et à Luxembourg (ci-après l'ETAT) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, pour voir réformer, sinon annuler la décision du directeur de l'AEDT du 22 janvier 2022 par laquelle celui-ci a rejeté sa «Réclamation» du 25 juillet 2019 dirigée contre le «Bulletin d'appel en garantie» émis à son encontre le 19 mai 2019, l'invitant, en sa qualité de gérant en charge de la gestion journalière de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) (ci-après la société SOCIETE1.)), de régler la dette fiscale de la société à hauteur de 189.935,82 euros.

Par jugement civil du 9 mars 2022, le tribunal d'arrondissement a dit non-fondé le recours judiciaire, a débouté PERSONNE1.) de l'ensemble de ses prétentions et a confirmé la décision

directoriale du 22 janvier 2022 rejetant sa « Réclamation » du 25 juillet 2019 contre le bulletin d'appel en garantie émis le 19 mai 2019.

Le tribunal a retenu que PERSONNE1.) ne disposerait pas d'un recours personnel contre les bulletins de taxation d'office pour les années 2014, 2015 et 2016 émis à charge de la société SOCIETE1.), laquelle serait la seule partie pouvant introduire un recours contre les bulletins de taxation d'office, le garant n'étant pas à considérer comme étant personnellement assujetti.

Le tribunal a dit non fondé le recours de PERSONNE1.) contre la décision directoriale du 22 janvier 2020 rejetant sa « Réclamation » contre le bulletin d'appel en garantie, au motif que les conditions prévues à l'article 67-1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA (ci-après la LTVA) seraient remplies.

PERSONNE1.) serait à considérer comme gérant chargé de la gestion journalière de la société qui se serait occupé au quotidien de la marche de l'entreprise et aurait commis en cette qualité une inexécution fautive d'une obligation légale lui incombant personnellement, en l'espèce, de ne pas avoir veillé à ce que la société qu'il gérait, ait satisfait à ses obligations légales en matière de TVA, à savoir que les déclarations de TVA soient remises correctement, dans les délais et que les montants réduits au titre de la TVA soient payés à l'Administration par les moyens financiers dont il assurait la gestion.

Le dommage subi par l'AEDT consisterait dans la non-perception de la dette fiscale et serait causé par le non-respect par PERSONNE1.) des dispositions légales fiscales.

La demande subsidiaire tendant à l'instauration d'une expertise comptable pour constater que les prétendues recettes taxables n'auraient pas existé, a été rejetée.

La demande en indemnisation dirigée contre l'ETAT sur base de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques a été rejetée pour ne pas être fondée.

La demande reconventionnelle de l'AEDT et de l'ETAT à se voir rembourser les frais d'avocat sur la base de la responsabilité délictuelle a de même été rejetée, mais une indemnité de procédure unique de 1.500,- euros a été accordée à l'AEDT et à l'ETAT sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Par exploit d'huissier du 31 mars 2022, PERSONNE1.) a formé appel contre ce jugement.

En date du 28 juin 2023, la Cour d'appel a rendu un arrêt qui:

« dit l'appel recevable,

le dit non fondé,

confirme le jugement entrepris dans toute sa teneur,

donne acte à PERSONNE1.) de sa demande reconventionnelle,

la déclare non fondée,

déboute PERSONNE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne PERSONNE1.) à payer tant à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA qu'à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg une indemnité de procédure de 1.500,- euros,

condamne PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance d'appel [...] »

Cet arrêt fait l'objet du présent pourvoi.

Sur la recevabilité du pourvoi qui est contestée :

Les parties défenderesses en cassation opposent l'irrecevabilité du pourvoi au motif que le demandeur en cassation aurait omis de préciser les dispositions attaquées de l'arrêt, alors que cette formalité serait imposée par l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation et sanctionnée d'irrecevabilité par la jurisprudence.

Le mémoire en cassation indique que le pourvoi est dirigé contre les dispositions de l'arrêt attaqué qui ont déclaré l'appel non fondé, confirmé le jugement entrepris dans toute sa teneur, déclaré non fondée la demande reconventionnelle de PERSONNE1.), l'a débouté de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure, l'a condamné à payer tant à l'AEDT qu'à l'Etat une indemnité de procédure de 1.500,- euros, et l'a condamné aux frais et dépens de l'instance d'appel ainsi que contre les dispositions du jugement de première instance ainsi confirmé.¹

Le demandeur en cassation a ainsi visé le dispositif de l'arrêt attaqué, qui a confirmé le jugement de première instance, de sorte le moyen d'irrecevabilité du pourvoi n'est pas fondé en ce qu'il concerne l'arrêt entrepris.²

Par contre, le pourvoi est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les dispositions du jugement de première instance, lequel ne constitue pas une décision rendue en dernier ressort au sens de l'article 3 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Sur le premier moyen de cassation:

Le premier moyen est tiré de la violation de quatre dispositions légales et d'un principe général du droit sans que le grief invoqué ne soit le même. Ainsi le demandeur en cassation invoque, d'une part, le principe que l'administré doit être entendu avant toute décision pouvant lui causer un grief, d'autre part, le droit de pouvoir contester la décision de rejet de la réclamation

¹ page 9 du mémoire en cassation

²² Cass. n° 23 / 10 du 22.4.2010, n° 2745 du registre

ainsi que le bulletin de taxation d'office concernant la société SOCIETE1.), et, finalement, il reproche aux juges du fond d'avoir rejeté deux questions préjudicielles qu'il aurait voulu voir soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne.

Le moyen est articulé en cinq branches :

- La première branche est tirée de la violation de l'article 47 de la Charte européenne des droits fondamentaux (ci-après la Charte)
- La deuxième branche est tirée de la violation de l'article 6, alinéa 1^{er}, de la Convention européenne des droits de l'Homme
- La troisième branche est tirée de la violation du paragraphe 119 de l'Abgabenordnung (loi générale des impôts, ci-après AO)
- La quatrième branche est tirée de l'article 612 du Nouveau code de procédure civile relatif à la tierce opposition
- La cinquième branche est tirée du principe général du droit que toute personne doit être entendue avant une décision d'une administration ou d'un tribunal susceptible de lui causer un grief.

Toutefois le développement du moyen ne reprend que la première et la deuxième de ces branches, ce qui ne contribue pas à une présentation claire et indépendante des différents griefs invoqués.

Aux termes de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture. Si le demandeur en cassation entend invoquer plusieurs griefs distincts dans le cadre d'un même moyen, c'est à la condition de le faire dans le cadre de différentes branches distinctes, qui traitent chacune d'un grief précis clairement identifiable.

Tel n'est pas le cas en l'espèce, de sorte qu'il s'agit d'un moyen complexe, qui doit être déclaré irrecevable.

Subsidiairement :

Sur la première branche du premier moyen :

La première branche est tirée de la violation de l'article 47 de la Charte garantissant le droit à un recours effectif.

Sur l'applicabilité de la Charte :

Aux termes de l'article 51, alinéa 1^{er}, première phrase, de la Charte,

« Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. »

Il résulte en substance de la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la CJUE) que les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de

l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations.³

La CJUE a également à d'itératives reprises décidé que le système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA) relevait du droit de l'Union dans la mesure où il s'agit de taxes qui constituent des ressources propres de l'Union. Dès lors les mesures nationales adoptées en matière de TVA relèvent de la mise en œuvre du droit de l'Union, même s'il s'agit de mesures qui n'ont pas été adoptées en vue de transposer une directive.

Ce principe concernant les ressources propres de la Communauté a été retenu depuis l'arrêt *Commission des Communautés européennes c. République hellénique* concernant des prélèvements agricoles lors de l'importation.⁴

Dans l'emblématique arrêt *Akerberg Fransson* précité, la CJUE a appliqué ces principes en matière de TVA :

« Or, en matière de TVA, il découle, d'une part, des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), qui reprennent notamment les dispositions de l'article 2 de la sixième directive et de l'article 22, paragraphes 4 et 8, de la même directive, dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, et, d'autre part, de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (voir arrêt du 17 juillet 2008, *Commission/Italie*, C-132/06, Rec. p. I-5457, points 37 et 46).

26 En outre, l'article 325 TFUE oblige les États membres à lutter contre les activités illicites portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union par des mesures dissuasives et effectives et, en particulier, les oblige à prendre les mêmes mesures pour combattre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union que celles qu'ils prennent pour combattre la fraude portant atteinte à leurs propres intérêts (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, *SGS Belgium e.a.*, C-367/09, Rec. p. I-10761, points 40 à 42). Or, les ressources propres de l'Union comprenant notamment, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la décision 2007/436/CE, Euratom du Conseil, du 7 juin 2007, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 163, p. 17), les recettes provenant de l'application d'un taux uniforme à l'assiette harmonisée de la TVA déterminée selon les règles de l'Union, un lien direct existe ainsi entre la perception des recettes provenant de la TVA dans le respect du droit de l'Union applicable et la mise à disposition du budget de l'Union des ressources TVA correspondantes, dès lors que toute lacune dans la perception des premières se trouve potentiellement à l'origine d'une

³ Arrêt CJUE *Akerberg Fransson* du 26 février 2013, dans l'affaire C-617/10, point 19 ; arrêt *Elliniki Radiophonia Tileorassi Anonimi Etairia (ERT AE)* du 18 juin 1991, dans l'affaire C-260/89, point 42 ; arrêt *Kremzow* du 29 mai 1997, dans l'affaire C-299/95, point 15 ; arrêt *Roquette Frères SA* du 22 octobre 2002, dans l'affaire C-94/00, point 25 ; arrêt *Society for the Protection of Unborn Children Ireland* du 4 octobre 1991, dans l'affaire C-159/90, point 31 ;

⁴ Affaire 68/88, arrêt du 21 septembre 1989 (quatrième grief)

réduction des secondes (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2011, Commission/Allemagne, C-539/09, Rec. p. I-11235, point 72).

27 Il en découle que des sanctions fiscales et des poursuites pénales pour fraude fiscale, telles que celles dont le prévenu en cause au principal a été ou est l'objet en raison de l'inexactitude des informations fournies en matière de TVA, constituent une mise en œuvre des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112 (antérieurement articles 2 et 22 de la sixième directive) et de l'article 325 TFUE et, donc, du droit de l'Union, au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte.

28 Le fait que les réglementations nationales qui servent de fondement auxdites sanctions fiscales et poursuites pénales n'aient pas été adoptées pour transposer la directive 2006/112 ne saurait être de nature à remettre en cause cette conclusion, dès lors que leur application tend à sanctionner une violation des dispositions de ladite directive et vise donc à mettre en œuvre l'obligation imposée par le traité aux États membres de sanctionner de manière effective les comportements attentatoires aux intérêts financiers de l'Union. »⁵

La Charte est partant applicable en matière de TVA, et s'applique notamment à des mesures nationales propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA, telles que l'appel en garantie.

Sur le bien-fondé du grief tiré de la violation de l'article 47 de la Charte :

En instance d'appel, le demandeur en cassation faisait valoir qu'en tant qu'appelé en garantie, il disposerait d'un recours contre les bulletins de taxation d'office émis à l'encontre de la société SOCIETE1.) et qu'il ne saurait être considéré comme représenté dans la procédure principale (la procédure de taxation d'office concernant la société SOCIETE1.)) en sa qualité de gérant chargé de la gestion journalière. Il invoque l'arrêt *Adler Real Estate AG* du 9 septembre 2021 de la CJUE dans l'affaire C-546/18.

Déjà dans un arrêt *Glencore* du 16 octobre 2019⁶, la CJUE a pris position concernant l'utilisation dans une procédure ultérieure d'une décision administrative devenue définitive:

*« 45 Par ailleurs, il convient de rappeler que la sécurité juridique figure au nombre des principes généraux reconnus dans le droit de l'Union. Ainsi, la Cour a notamment constaté que le caractère définitif d'une décision administrative, acquis à l'expiration de délais de recours raisonnables ou par l'épuisement des voies de recours, contribue à la sécurité juridique et que le droit de l'Union n'exige pas qu'un organe soit, en principe, obligé de revenir sur une décision administrative ayant acquis un tel caractère définitif (voir, en ce sens, arrêts du 13 janvier 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, point 24 ; du 12 février 2008, *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, point 37, ainsi que du 4 octobre 2012, *Byankov*, C-249/11, EU:C:2012:608, point 76).*

⁵ Dans le même sens: arrêt CJUE *Glencore* du 16 octobre 2019, dans l'affaire 189/18, point 40 ;

⁶ Arrêt CJUE *Glencore* précité, points 45-50 (en matière de TVA)

46 S'agissant d'une règle, telle que celle figurant à l'article 1er, paragraphe 3a, du code de procédure fiscale, en vertu de laquelle, selon la juridiction de renvoi, l'administration fiscale est liée par les constatations de fait et les qualifications juridiques qui ont été effectuées par elle dans le cadre de procédures administratives connexes engagées contre des fournisseurs de l'assujetti, auxquelles ce dernier n'était donc pas partie, il apparaît qu'elle est de nature, comme l'a fait valoir le gouvernement hongrois et ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 46 de ses conclusions, à garantir la sécurité juridique ainsi que l'égalité entre les contribuables, en ce qu'elle oblige cette administration à faire preuve de cohérence en donnant aux mêmes faits des qualifications juridiques identiques. Le droit de l'Union ne s'oppose donc pas, en principe, à l'application d'une telle règle.

47 Toutefois, il n'en va pas de même si, en vertu de cette règle et en raison du caractère définitif des décisions prises à l'issue de ces procédures administratives connexes, l'administration fiscale est dispensée de faire connaître à l'assujetti les éléments de preuve, y compris ceux provenant de ces procédures, sur la base desquels elle entend prendre une décision, et cet assujetti est ainsi privé du droit de remettre en cause utilement, au cours de la procédure dont il fait l'objet, ces constatations de fait et ces qualifications juridiques.

48 En effet, d'une part, une telle application de ladite règle, qui revient à conférer autorité à une décision administrative définitive, constatant l'existence d'une fraude, à l'égard d'un assujetti qui n'était pas partie à la procédure ayant abouti à ce constat est contraire à l'obligation pesant sur l'administration fiscale, rappelée au point 36 du présent arrêt, d'établir à suffisance de droit les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude, dès lors que cette obligation suppose que cette administration rapporte, dans la procédure dont fait l'objet l'assujetti, la preuve de l'existence de la fraude à laquelle il lui est reproché d'avoir participé passivement.

49 D'autre part, dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal, telle que celle en cause au principal, le principe de sécurité juridique ne saurait justifier une telle restriction des droits de la défense, dont le contenu est rappelé aux points 39 et 41 du présent arrêt, laquelle restriction constitue, au regard du but poursuivi, une intervention démesurée et intolérable portant atteinte à la substance même de ces droits. Elle prive, en effet, l'assujetti auquel il est envisagé de refuser l'exercice du droit à déduction de la TVA de la possibilité de faire connaître de manière utile et effective, au cours de la procédure administrative et avant l'adoption d'une décision qui est défavorable à ses intérêts, son point de vue au sujet des éléments sur lesquels l'administration entend se fonder. Elle altère la possibilité que l'autorité compétente soit mise à même de tenir utilement compte de l'ensemble des éléments pertinents et que la personne concernée corrige, le cas échéant, une erreur. Elle dispense, enfin, l'administration de son devoir de prêter toute l'attention requise aux observations soumises par l'intéressé, en examinant, avec soin et impartialité, tous les éléments pertinents du cas d'espèce et en motivant sa décision de façon circonstanciée.

50 Par conséquent, si la directive TVA et le principe du respect des droits de la défense ne s'opposent pas, en principe, à une telle règle, c'est sous réserve que son application ne dispense pas l'administration fiscale de faire connaître à l'assujetti les éléments de preuve,

y compris ceux provenant des procédures connexes engagées contre ses fournisseurs, sur la base desquels elle entend prendre une décision, et que cet assujetti ne soit pas ainsi privé du droit de remettre en cause utilement, au cours de la procédure dont il fait l'objet, les constatations de fait et les qualifications juridiques effectuées par cette administration dans le cadre de ces procédures connexes. »

L'arrêt *Adler* précité a à cet effet distingué entre les personnes qui étaient déjà partie à la procédure principale et celles qui n'y ont pas participé en tant que partie :

« 54 C'est à la lumière de ces rappels qu'il convient d'apprécier si ces droits garantis par le droit de l'Union s'opposent à la reconnaissance, dans le cadre d'une procédure de sanction administrative pour une infraction aux dispositions de la directive 2004/25, d'un effet contraignant à une décision administrative, prise au terme d'une procédure antérieure, constatant cette infraction et devenue définitive. Aux fins de cette appréciation, il convient de distinguer entre les deux hypothèses mentionnées au point 31 du présent arrêt, à savoir celle dans laquelle la procédure de sanction administrative concerne des personnes qui étaient déjà parties à la procédure de constatation ayant donné lieu à l'adoption de cette décision et celle dans laquelle la procédure de sanction administrative concerne des personnes physiques qui, sans avoir été parties à cette procédure de constatation, ont seulement agi en tant que titulaires d'un organe de représentation d'une personne morale partie à ladite procédure.

55 [...]

56 S'agissant de la première hypothèse visée au point 54 du présent arrêt, afin d'assurer l'efficacité des procédures administratives menées par les autorités compétentes et tendant à établir ainsi qu'à sanctionner le non-respect des règles du droit de l'Union relatives aux offres publiques d'acquisition obligatoires, il est loisible aux États membres de reconnaître à une décision constatant la commission d'une infraction par des personnes un effet contraignant se déployant à l'occasion d'une procédure ultérieure visant à infliger à ces personnes une sanction administrative en raison de la commission de cette infraction. Ces procédures doivent cependant être organisées de telle sorte que lesdites personnes aient pu faire valoir leurs droits fondamentaux au cours de la procédure ayant conduit à l'adoption d'une telle décision de constatation.

57 Cela implique, notamment, que, au cours de cette procédure, les mêmes personnes aient pu concrètement et effectivement faire valoir, d'une part, les droits de la défense, y compris le droit d'être entendues, et, d'autre part, le droit au silence et la présomption d'innocence à l'égard des éléments de fait qui seront ultérieurement utilisés à l'appui de l'accusation et auront ainsi une incidence sur la condamnation ou la sanction infligée.

58 Il en va autrement, s'agissant de la seconde hypothèse visée au point 54 du présent arrêt, même si la personne physique en cause au principal, qui n'a pas participé, en tant que partie, à la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision de constatation devenue définitive, a pu participer à cette procédure en tant que titulaire d'un organe de représentation d'une personne morale faisant l'objet de ladite procédure.

59 *En effet, ainsi que M. l’avocat général l’a relevé au point 58 de ses conclusions, les droits de la défense ont un caractère subjectif, si bien que ce sont les parties concernées elles-mêmes qui doivent être en mesure de les exercer effectivement, indépendamment de la nature de la procédure dont elles font l’objet. Il en va a fortiori ainsi dès lors que, dans le cadre d’une procédure administrative susceptible de conduire à l’engagement de la responsabilité personnelle des dirigeants ou des titulaires des organes d’une société pour violation des règles relatives aux offres publiques d’acquisition, imputable à cette société, et à l’infliction de sanctions de nature pénale à ces dirigeants ou titulaires, l’existence d’une divergence entre les intérêts personnels de ceux-ci et les intérêts de ladite société ne peut être exclue.*

60 *Il s’ensuit que l’autorité administrative doit écarter, dans le cadre d’une procédure de sanction administrative visant une personne physique, l’effet contraignant qui s’attache aux appréciations figurant dans une décision constatant l’infraction reprochée à cette personne et devenue définitive, sans que ladite personne ait pu contester à titre personnel ces appréciations dans l’exercice de ses propres droits de la défense. »*

Il découle de cette jurisprudence de la CJUE qu’une personne physique, qui fait l’objet d’une procédure administrative ultérieure, ne peut pas se voir opposer l’effet contraignant d’une décision devenue définitive, qui a été prise dans le cadre d’une procédure antérieure dirigée contre une personne morale, à laquelle cette personne physique n’a pas participé en tant que partie, mais seulement en tant que titulaire d’un organe de représentation de ladite personne morale.

En l’espèce, la procédure de taxation d’office était dirigée contre la société SOCIETE1.), tandis que l’appel en garantie subséquent est dirigé contre le demandeur en cassation, personne physique, qui n’a pas participé à la procédure principale antérieure en tant que partie.

En retenant que « *faute de recours recevable et fondé, le bulletin de taxation d’office acquiert l’autorité de la chose jugée qui ne peut plus être remis en cause par le gérant appelé en garantie dans le cadre de la procédure en paiement dirigée contre lui* »⁷ et « *ainsi que l’a relevé le tribunal, en l’absence d’un recours valablement introduit endéans les délais légaux, les bulletins de taxation d’office sont devenus définitifs, de sorte que ni la société assujettie, ni a fortiori le demandeur ne peuvent remettre en question les montants repris dans les bulletins de taxation d’office querellés* »⁸ et « *comme l’ont relevé les premiers juges, PERSONNE1.) ne dispose d’aucun recours personnel contre les bulletins de taxation d’office et des prétendues irrégularités commises par l’Administration à l’encontre de la société SOCIETE1.) dans le cadre de cette procédure* »⁹, pour déclarer l’appel non fondé et confirmer le jugement entrepris dans toute sa teneur, l’arrêt attaqué a violé l’article 47 de la Charte garantissant le droit à un recours effectif.

⁷ Page 11 de l’arrêt du 28 juin 2023

⁸ *ibidem* page 13

⁹ *ibidem* page 20

Sur la deuxième branche du premier moyen :

La deuxième branche est tirée de la violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme.

Bien que l'article 6 garantisse toute une série de garanties procédurales différentes, le demandeur en cassation ne précise pas quelle garantie il entend invoquer. Il n'indique pas non plus le moindre motif plaidant en faveur de l'applicabilité de l'article 6 aux faits de l'espèce.

Le demandeur en cassation se borne à affirmer que la Cour européenne des droits de l'Homme aurait itérativement confirmé que l'article 6 trouverait à s'appliquer en matière fiscale, alors qu'en fait la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme est beaucoup plus nuancée.

D'après une jurisprudence constante de la Cour, l'article 6 § 1 de la Convention n'est pas applicable, en principe, en son volet civil, à une procédure de caractère fiscal, même si les mesures fiscales en cause ont entraîné des répercussions sur des droits patrimoniaux. Les procédures fiscales relèvent des prérogatives des pouvoirs publics et échappent au champ d'application de l'article 6 de la Convention.¹⁰

En ce qui concerne le volet pénal de l'article 6, la Cour décide régulièrement qu'il peut se trouver applicable à condition que la mesure prise à l'encontre l'intéressé s'analyse en une sanction pénale. Pour apprécier s'il s'agit d'une sanction pénale, la Cour applique les trois critères de sa jurisprudence *Engel*, à savoir la qualification en droit national, la nature de l'infraction et la gravité de la mesure. Si la mesure est considérée comme sanction pénale en droit national, ce critère suffit à lui seul. Si tel n'est pas le cas, ce critère n'est pas décisif. Les deuxième et troisième critères sont en principe alternatifs, mais en cas d'hésitation ils peuvent être utilisés cumulativement.¹¹

Tout d'abord il est clair qu'en droit luxembourgeois l'appel en garantie prévu à l'article 67-2 de la LTVA ne relève pas du droit pénal. Cette disposition n'a pas non plus un but répressif mais rend le dirigeant personnellement et solidairement responsable du paiement de la TVA due par sa société, en cas d'inexécution fautive de ses obligations légales. L'article 67-2 a pour objectif de garantir le paiement de la dette de TVA, de sorte que le caractère pénal de l'appel en garantie laisse d'être établi.

¹⁰ Arrêt CEDH *Ferrazzini c. Italie* [GC], n°44759/98 §§ 24-31, CEDH 2001-VII ; arrêt *Loncke c. Belgique* du 25 septembre 2007, n° 20656/03 §40 ; arrêt *Otet c. Roumanie* du 25 mars 2014, n° 14317/04 § 21 ; arrêt *Janosevic c. Suède* du 23 juillet 2002, n° 34619/97 §64

¹¹ Arrêt *Jussila c. Finlande* [GC] n° 73053/01, CEDH 2006-VIV ; arrêt *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni* [GC] n°s 39665/98 et 40086/98 § 82, CEDH 2003-X ; arrêt *Janosevic* précité §64-67 ; arrêt *Otet* précité (en matière de TVA) §§ 24-28 ; arrêt *Loncke* précité (en matière de TVA), § 41

La Cour européenne des droits de l'Homme subordonne aussi l'applicabilité de l'article 6 sous son volet pénal à la condition que la réglementation en question constitue une disposition légale à caractère général, c'est-à-dire qui vise une très large catégorie de personnes, p.ex. toutes les personnes assujetties à l'impôt dans tel pays/ ou toutes les personnes assujetties à la TVA en tant que contribuables, et non un groupe doté d'un statut particulier.¹²

En l'espèce, l'appel en garantie en matière de TVA ne peut concerner qu'un groupe très restreint de personnes qui ont un statut particulier. Il en découle qu'une décision prise par l'AEDT dans ce cadre légal, ne saurait tomber sous le volet pénal de l'article 6 § 1^{er} de la Convention européenne des droits de l'Homme.

La disposition légale invoquée est inapplicable, de sorte que la deuxième branche est irrecevable.

Sur la troisième branche du premier moyen :

La troisième branche est tirée de la violation du paragraphe 119(2) de l'AO et il est fait grief à l'arrêt entrepris d'avoir refusé de reconnaître au demandeur en cassation le droit d'exercer un recours de tierce opposition sur base de cette disposition.

Le paragraphe 119 (2) de l'AO dispose :

„(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.“

La disposition invoquée ne prévoit aucun recours et elle est dès lors étrangère au grief invoqué.

La quatrième branche est irrecevable.

Subsidiairement :

Au Luxembourg il est de jurisprudence constante que la LTVA constitue une loi autonome et que l'AO n'est pas applicable en matière de TVA.¹³

Cette position est partagée par la doctrine :

« Par le passé, la question, la question du champ d'application de la LGI¹⁴ était controversée. La restriction du champ d'application e la loi générale des impôts aux impôts

¹² Arrêt *Janosevic* précité, § 68; arrêt *Jussila* précité, § 38

¹³ Arrêt civil CA n° 10/22 - VIII – CIV 27 janvier 2022, n°CAL-2020-00053 du rôle, p.7 ; arrêt civil CA, 7^e chambre, 19 novembre 2014, n° 39655 du rôle, p. 7 ; arrêt civil CA n° 48/18 – VII – CIV du 21 février 2018, n° 43979 du rôle, p. 8

¹⁴ Loi générale des impôts, = AO

directs figure à l'article 74 n° 1 du projet de loi sur le règlement de procédure devant els juridictions administratives. L'article en question visait à modifier comme suit le § 3 LGI : « La loi générale des impôts s'applique aux contributions directes établies au profit de l'Etat. « Cet article n'a pas été repris dans le texte de loi, sans autre motivation. Il reflète sans doute toutefois l'état de droit actuel. »¹⁵

C'est partant à juste titre que l'arrêt attaqué a retenu que « le jugement est dès lors à confirmer en ce qu'il a retenu que les dispositions de l'article 119 (2) de l'AO ne s'appliquent pas en l'espèce »¹⁶.

Le moyen n'est pas fondé.

Sur la quatrième branche du premier moyen :

La quatrième branche est tirée de la violation de l'article 612 du Nouveau code de procédure civile qui permet à une partie de former tierce-opposition à un jugement qui préjudicie à ses droits, et lors duquel, ni elle ni ceux qu'elle représente, n'ont été appelés.

L'article 613 du Nouveau code de procédure civile dispose :

« La tierce-opposition formée par action principale sera portée au tribunal qui aura rendu le jugement attaqué.

La tierce-opposition incidente à une contestation dont un tribunal est saisi, sera formée par requête à ce tribunal, s'il est égal ou supérieur à celui qui a rendu le jugement. »

Etant donné que le demandeur en cassation n'a exercé aucune tierce opposition en bonne et due forme contre les bulletins de taxation d'office conformément à la procédure prévue à l'article 613 du Nouveau code de procédure civile, la disposition visée est étrangère à la décision attaquée, de sorte que la quatrième branche est irrecevable.

Sur la cinquième branche du premier moyen :

La cinquième branche est tirée du principe général que toute personne doit être entendue avant une décision d'une administration ou d'un tribunal susceptible de lui causer un grief.

Etant donné que le demandeur en cassation n'a pas indiqué la partie de la décision qu'il entend critiquer dans le cadre de la cinquième branche, ni les conclusions dont l'adjudication est demandée, la cinquième branche ne répond pas aux exigences minimales de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation et doit être déclarée irrecevable.

Subsidiairement :

¹⁵ Manuel de droit fiscal, Alain Steichen, tome 1, 4^e éd. 2006, n° 78, p. 103

¹⁶ Page 10, paragraphe 6, de l'arrêt du 28 juin 2023

Il ressort de l'arrêt attaqué que « *la partie appelante invoque ensuite que le principe selon lequel chacun doit être personnellement en mesure d'exercer ses droits, de participer aux procédures et être entendu dans toute procédure le concernant, serait incompatible en l'espèce avec la théorie de la représentation du garant par le débiteur principal* ». ¹⁷

Le principe général en question a été invoqué de manière tellement vague devant les juges du fond qu'il semble se confondre avec le grief invoqué dans le cadre de la première branche. Au cas où votre Cour partagerait cet avis, la soussignée se permet de renvoyer à ses conclusions développées dans le cadre de la première branche.

Plus subsidiairement :

Le « droit d'être entendu » a été consacré par la jurisprudence de la CJUE comme un principe fondamental du droit de l'Union. Ce principe a été reconnu très tôt, tout d'abord dans des affaires où c'était la Commission qui était l'administration concernée, mais il a été très vite étendu à d'autres administrations.

Ainsi dans l'affaire 17/74, la CJUE s'est référée à la « *règle générale selon laquelle les destinataires de décisions des autorités publiques qui affectent de manière sensible leurs intérêts, doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue* ;

Que cette règle implique que les entreprises soient clairement informées, en temps utile, de l'essentiel des conditions auxquelles la Commission envisage de subordonner une exemption et aient l'occasion de lui présenter leurs observations ;

Qu'il en est ainsi spécialement lorsqu'il s'agit de conditions qui, comme en l'espèce, imposent des charges non négligeables et d'une portée étendue. » ¹⁸

La CJUE a répété à de nombreuses reprises que le droit d'être entendu dans toute procédure est d'application générale et s'applique à toute procédure susceptible d'aboutir à un acte faisant grief :

- arrêt *Transocean Marine Paint Association c. Commission* du 23 octobre 1974 dans l'affaire 17/74, point 15 ;
- arrêt *Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin c. Commission* du 9 novembre 1983, dans l'affaire 322/81, point 7 ;
- arrêt *Orkem c. Commission* du 18 octobre 1989 dans l'affaire 374/87, point 32 ;
- arrêt *Krombach* du 28 mars 2000 dans l'affaire C-7/98, point 42 ;
- arrêt *Sopropé* du 18 décembre 2000 dans l'affaire C-349/07, point 36 ;
- arrêt *M.M.* du 22 novembre 2012 dans l'affaire C-277/11, points 81-85
- arrêt *Mukarubega* du 5 novembre 2014 dans l'affaire C-166/13, point 45.

¹⁷ Page 10 de l'arrêt du 28 juin 2023, pénultième paragraphe

¹⁸ Arrêt *Sadolin OG HOLMBLAD A/S e.a. c. Commission* du 23 octobre 1974, point 15

Conformément à la jurisprudence de la Cour, le respect dudit droit s'impose même lorsque la réglementation applicable ne prévoit pas expressément une telle formalité.¹⁹

Le droit d'être entendu garantit à toute personne la possibilité de faire connaître, de manière utile et effective, son point de vue au cours de la procédure administrative et avant l'adoption de toute décision susceptible d'affecter de manière défavorable ses intérêts.²⁰

Lorsque la CJUE a été saisie d'un renvoi préjudiciel, elle a toujours estimé que, lorsqu'une réglementation nationale entre dans le champ d'application du droit communautaire (tel que c'est le cas en matière de TVA), il lui appartenait de fournir tous les éléments d'interprétation nécessaires à l'appréciation, par la juridiction nationale, de la conformité de cette réglementation avec les droits fondamentaux dont elle assure le respect.²¹ La jurisprudence consacrant le droit d'être entendu est partant abondante.

Toutefois, à défaut pour le demandeur en cassation d'indiquer en quoi le principe général invoqué aurait dû avoir une incidence sur la solution du litige et quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée, la cinquième branche du premier moyen est inopérante, sinon non fondée.

Sur le deuxième moyen :

Le deuxième moyen est tiré

- de la violation du principe fondamental et d'ordre public de la neutralité de la TVA inscrit à l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 du Conseil sur le système commun de la TVA
- de la violation de l'article 1 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 traitant des régularisations de la base d'imposition de la TVA, sinon violation de l'article 61 du Nouveau code de procédure civile
- de la violation du principe de proportionnalité et violation de l'article 67-3 en raison de l'absence de préjudice
- de la violation de l'article 61 du Nouveau code de procédure civile et
- de la violation de l'article 89 (actuellement 109) de la Constitution pour défaut de réponse
à conclusions valant défaut de motifs.

¹⁹ Arrêt *Sopropé* précité, point 38; arrêt *M.M.* précité, point 86

²⁰ Arrêt *Espagne c. Commission* du 9 juin 2005, point 37 et jurisprudence y citée ; arrêt *Sopropé* précité, point 37 ; arrêt *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware c. Conseil* du 1^{er} octobre 2009 ; arrêt *France c. People's Mojahedin Organization of Iran* du 21 décembre 2011, points 64 et 65, arrêt *Mukarubega* précité, points 46 et 47

²¹ Arrêt *ERT* précité, point 42 et arrêt *Society for the Protection of Unborn Children Ireland* précité, point 31

Le demandeur en cassation fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir omis de se prononcer sur l'absence de préjudice invoqué dans ses conclusions²² en raison de la nécessité de la régularisation de la base d'imposition, et qu'il a retenu pour justifier les dispositions attaquées :

«Faute de recours recevable et fondé, le bulletin de taxation d'office acquiert l'autorité de la chose jugée qui ne peut plus être remis en cause par le gérant appelé en garantie dans le cadre de la procédure en paiement dirigée contre lui »²³ et

« le chiffre d'affaires imposable hors TVA fixé d'office par l'AEDT, qualifié par PERSONNE1.) d'artificiel et non conforme à la réalité car inexistant, a été retenu en raison de sa propre carence par le fait de ne pas avoir veillé à introduire les déclarations annuelles et de ne pas avoir introduit les recours prévus dans le délai légal, de sorte que la question si la société SOCIETE1.) avait à sa disposition des fonds pour payer la TVA ne se pose pas au vu de l'autorité de la chose jugée des bulletins de taxation d'office »²⁴.

Il découle de ce qui précède que le deuxième moyen est subsidiaire par rapport au premier. L'analyse des arguments exposés dans le cadre du deuxième moyen ne s'impose que si votre Cour décide de casser l'arrêt attaqué sur la base du premier moyen.

Si tel devait être le cas et que l'affaire devait être renvoyée devant la Cour d'appel, les juges d'appel auront l'occasion d'examiner les arguments du demandeur en cassation exposés dans le cadre du deuxième moyen, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y statuer dans le cadre du présent pourvoi.

Si votre Cour devait déclarer le premier moyen irrecevable ou non fondé, le deuxième moyen devient inopérant et ne saurait être accueilli.

Subsidiairement :

Le deuxième moyen invoque une violation du principe de proportionnalité ayant valeur constitutionnelle, et qui prohiberait un enrichissement de l'Etat au détriment d'un particulier par un paiement qui ne correspond pas à la perte réelle que l'Etat a pu subir, une violation du principe de la neutralité de la TVA, par le refus d'adaptation de la base d'imposition de la TVA, une violation de l'article 61 du Nouveau code de procédure civile régissant le devoir de qualification du juge²⁵, ainsi qu'un défaut de réponse à conclusions valant défaut de motifs pour absence de réponse au moyen relatif au principe de la neutralité fiscale de la TVA.

²² Pages 7 et 35 des conclusions

²³ Page 11 de l'arrêt du 28 juin 2023

²⁴ *ibidem*, page 19

²⁵ L'article 61 du NCPC dispose :

« Le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables. Il doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée.

Le deuxième moyen met partant en oeuvre plusieurs cas d'ouverture distincts dans le cadre de quatre branches, qui n'indiquent pas quelle partie de la décision est critiquée par la branche en question, ni en quoi cette partie de la décision est critiquée ou quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée.

Pareille façon de procéder est incompatible avec les exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en oeuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Aucune des quatre branches ne répond à ces exigences, de sorte qu'elles sont irrecevables.

S'y ajoute qu'il ressort de l'arrêt entrepris que le demandeur en cassation a invoqué en instance d'appel le règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 traitant des régularisations de la base d'imposition de la TVA, mais qu'il n'a invoqué ni l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 du Conseil sur le système commun de la TVA ni le principe de proportionnalité. Ces moyens sont partant nouveaux et ils sont mélangés de fait et de droit, partant irrecevables.

Sur le troisième moyen de cassation:

Le troisième moyen est tiré

- de la violation de l'article 89 (actuellement 109) de la Constitution pour défaut de réponse à conclusions, sinon
- du défaut de base légale en rapport avec l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, sinon
- de la violation de cet article 6 de la prédite loi, et
- de la violation des articles 84 et 86 (applicables à l'époque) de la Constitution.

Sur la première branche du troisième moyen :

Le demandeur en cassation expose qu'il avait fait valoir l'inconstitutionnalité des articles 67-2 et 67-3 de la LTVA pour avoir attribué à l'AEDT, qui fait partie du pouvoir exécutif, « *le pouvoir de juger en première instance d'une question de responsabilité civile d'un dirigeant de société pour avoir commis des fautes dans l'exercice de ses fonctions de dirigeant et a violé des obligations envers les administrations fiscales et l'Etat, et ce avec le droit de conférer à sa décision un caractère exécutoire par provision avant tout examen par un juge, et plus particulièrement de la compatibilité à l'article 67-3 de la LTVA au principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs* ».

Toutefois, il ne peut changer la dénomination ou le fondement juridique lorsque les parties, en vertu d'un accord exprès et pour les droits dont elles ont la libre disposition, l'ont lié par les qualifications et points de droit auxquels elles entendent limiter le débat. »

Le moyen fait grief à l'arrêt entrepris d'avoir correctement exposé le moyen qu'il avait développé, mais qu'il aurait par la suite pris position par rapport à un point que le demandeur en cassation n'aurait pas soulevé, à savoir si la taxation d'office ou l'appel en garantie constituent une sanction.

Or, le défaut de réponse à conclusions tiré de la violation de l'article 89 (actuellement 109) de la Constitution constitue un vice de forme. Une décision judiciaire est régulière en la forme dès qu'elle comporte une motivation, expresse ou implicite, même incomplète ou erronée, sur le point considéré.

Il ressort de l'exposé même du moyen et des motifs de l'arrêt y cités que l'arrêt attaqué a répondu au moyen tiré de l'incompatibilité des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA avec l'article 84 de la Constitution. La première branche du moyen n'est partant pas fondée.

Sur les deuxième, troisième et quatrième branches du troisième moyen :

Dans le cadre de ces trois branches, le demandeur en cassation se borne à énumérer de manière très succincte des griefs (défaut de base légale en rapport avec l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, violation du même article 6, et violation des articles 84 et 86 de la Constitution applicables à l'époque) sans indiquer pour chaque branche quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée, de sorte que ces trois branches ne répondent pas aux exigences minimales de précision de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation et doivent être déclarées irrecevables.

Subsidiairement, à supposer que le demandeur en cassation souhaite que votre Cour saisisse la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle (vu qu'il est demandé à votre Cour dans le dispositif du mémoire en cassation de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle) :

Le demandeur en cassation présente cette demande dans le cadre du dispositif du mémoire en cassation sans exposer ni dans ledit dispositif ni dans le cadre du troisième moyen en quoi la question soulevée serait pertinente pour la réponse à donner au troisième moyen (ou à l'une des quatre branches dudit moyen).

Il n'y a dès lors pas lieu de poser cette question.²⁶

Plus subsidiairement :

Si les articles 67-2 et 67-3 de la LTVA permettent de déclarer codébiteur solidaire le gérant qui s'occupe de la gestion journalière en cas d'inexécution fautive des obligations légales lui incombant, il s'agit de pouvoirs conférés à l'AEDT en vue de garantir le paiement de la TVA. La responsabilité solidaire du dirigeant d'entreprise pour les dettes de TVA de la

²⁶ Cf. Cass. n°35/2023 pénal du 23.03.2023, not. 32017/11/CD, n° CAS-2022-00005 du registre

société ne concerne que des personnes relevant d'un statut particulier et elle est indissociablement liée à la dette de TVA de la personne morale. Il ne s'agit pas non plus pour l'AEDT de relever n'importe quelle faute commise par la personne intéressée, mais de relever une inexécution fautive des obligations légales lui incombant en matière de TVA. Les personnes concernées disposent également des voies de recours spécifiques en matière de TVA.

L'AEDT ne s'est partant pas vu conférer des compétences en matière de responsabilité civile, lui permettant l'appréciation de n'importe quel comportement éventuellement fautif, empiétant ainsi sur les compétences des juridictions judiciaires, mais elle s'est vu conférer des pouvoirs exorbitants spécifiques en matière de TVA.

« En matière fiscale, l'Etat n'a pas besoin en principe de passer par les tribunaux ; il peut émettre lui-même directement la contrainte et la viser en vue de la rendre exécutoire. C'est le « privilège de l'exécution d'office ». En raison de ce privilège la décision unilatérale prise par l'administration de procéder au recouvrement forcé de l'impôt s'impose au contribuable. L'administration pourra de ce fait procéder à l'exécution de sa décision, même si les particuliers en contestent le bien-fondé. »²⁷

Cette spécificité du droit fiscal reste valable même lorsque l'administration dispose d'un certain pouvoir discrétionnaire, tel que c'est le cas dans le cadre de l'appel en garanti prévu aux articles 67-2 et 67-3 de la LTVA :

« On désigne par pouvoir discrétionnaire la marge de pouvoir d'appréciation dont dispose une autorité administrative dans la décision qu'elle s'apprête à prendre. Lorsqu'elle dispose d'un pouvoir, l'administration fiscale reste libre d'apprécier en opportunité, en fonction des circonstances, la solution qui lui paraît la mieux adaptée à la situation, le droit en vigueur lui laissant une marge d'autonomie à cet égard. Il ne faut pas confondre pouvoir discrétionnaire et pouvoir arbitraire, ce dernier étant le cas où la décision est entièrement libre. Le pouvoir discrétionnaire laisse une part d'appréciation de l'agent, mais dans un cadre limité. Avec le pouvoir discrétionnaire, on reste à l'intérieur du principe de légalité : le pouvoir est discrétionnaire si l'administration peut choisir entre deux ou plusieurs décisions ou comportements qui sont également conformes à la légalité. Le pouvoir discrétionnaire n'échappe pas au droit, il n'est pas « arbitraire », le pouvoir arbitraire étant la négation de l'Etat de droit. »²⁸

Bien évidemment l'exercice du pouvoir discrétionnaire est soumis à un contrôle juridictionnel, mais cela n'enlève rien au caractère exécutoire d'office de ces décisions, sauf à vouloir remettre en question tous les fondements du droit fiscal et notamment le « privilège de l'exécution d'office ».

²⁷ Manuel de droit fiscal, Alain Steichen, tome 1, 4^e éd. 2006, n° 840, p. 764

²⁸ *ibidem*, n° 454, p. 481

La question préjudicielle relative à une éventuelle contrariété des articles 67-2 et 67-3 de la LTVA aux articles 84 et suivants de la Constitution applicable à l'époque et 98 du texte actuel de la Constitution est dénuée de tout fondement, de sorte qu'il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle, conformément à l'article 6, paragraphe 2, point b) de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle.

Sur le quatrième moyen de cassation :

Le quatrième moyen est tiré

- du défaut de base légale relativement à l'article 67-3 de la LTVA
- de la violation dudit article 67-3 de la LTVA
- de la violation du principe de proportionnalité équivalent à un principe constitutionnel
- de la violation de l'article 1, premier alinéa, du Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme
- de la violation de l'article 89 (actuellement 109) de la Constitution pour défaut de réponse à conclusions valant défaut de motifs.

Le demandeur en cassation expose qu'il avait en instance d'appel invoqué la nullité de la décision du directeur de faire un appel en garantie sans l'avoir motivé par rapport aux fautes lui reprochées²⁹.

Le moyen est articulé en cinq branches qui sont tirées d'un défaut de base légale en rapport avec l'article 67-3 de la LTVA, une violation de cette même disposition légale, un défaut de motifs pour absence de réponse à conclusions, une violation de l'article 1, premier alinéa, du Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme et une violation du principe constitutionnel de proportionnalité pour défaut de vérification de la réalité du préjudice.

Bien que le quatrième moyen fasse état de plusieurs griefs, et partant de plusieurs cas d'ouverture distincts, il n'expose ces griefs que de manière extrêmement succincte dans le cadre de cinq branches, qui n'indiquent pas quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée, pour ensuite procéder à un développement du moyen concernant les cinq branches confondues.

Pareille façon de procéder est incompatible avec les exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Aucune des cinq branches ne répond à ces exigences, de sorte qu'elles sont irrecevables.

²⁹ pages 31 et 35 des conclusions en instance d'appel

Sur le cinquième moyen de cassation :

Le cinquième moyen de cassation est tiré

- de la violation de l'article 67-3 de la LTVA pour avoir retenu un préjudice présumé et refusé de vérifier la réalité du préjudice
- du défaut de base légale en rapport avec l'article 67-3 de la LTVA
- de la violation des droits de la défense protégés par les articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux
- de la violation de l'article 6 alinéa 1 de la Convention européenne des droits de l'Homme
- de la violation de l'article 67-3 de la LTVA pour avoir retenu le lien de causalité avec le comportement fautif du demandeur sans tenir compte du comportement fautif de l'AEDT.

Le moyen est articulé en cinq branches tirées de la violation de l'article 67-3 de la LTVA par le rejet de l'offre de preuve présentée par le demandeur en cassation basé sur une faute et un préjudice présumés, un défaut de base légale par rapport à l'article 67-3 de la LTVA, une violation des droits de la défense garantis par l'article 47 de la Charte, et une violation de l'article 67-3 de la LTVA par fausse interprétation.

Bien que le cinquième moyen fasse état de plusieurs griefs, et partant de plusieurs cas d'ouverture distincts, il n'expose ces griefs que de manière extrêmement succincte dans le cadre de cinq branches, qui n'indiquent pas quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée, pour ensuite procéder à un développement du moyen concernant les cinq branches confondues.

Pareille façon de procéder est incompatible avec les exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Aucune des cinq branches ne répond à ces exigences, de sorte qu'elles sont irrecevables.

Sur le sixième moyen de cassation:

Le sixième moyen est tiré

- du défaut de base légale en rapport avec l'article 67-3 de la LTVA qui ne permet l'émission d'un bulletin de garantie que contre les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la TVA
- de la fausse interprétation valant violation de l'article 710-15 de la loi sur les sociétés commerciales
- de la violation du principe du contradictoire et des articles 56 et 65 du Nouveau code de procédure civile

- de la violation de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux et
- de la violation de l'article 6 alinéa 1er de la Convention européenne des droits de l'Homme.

Le moyen est articulé en six branches qui sont libellées de manière extrêmement succincte et se limitent à évoquer un grief.

Si les troisième, quatrième, cinquième et sixième branches semblent invoquer le même grief, à savoir la violation du principe du contradictoire, la première branche invoque un défaut de base légale au regard de l'article 67-3 de la loi TVA et la deuxième branche invoque une violation de la loi, *in specie* de l'article 710-15 de la loi sur les sociétés commerciales.

Aucune branche n'indique la partie critiquée de la décision entreprise et ce en quoi elle encourt le reproche allégué, voire quelles sont les conclusions dont l'adjudication est demandée. Le développement du moyen se rapporte aux six branches confondues.

Pareille façon de procéder est incompatible avec les exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Aucune des six branches ne répond à ces exigences, de sorte qu'elles sont irrecevables.

Sur le septième moyen de cassation :

Le septième moyen de cassation est tiré de la violation pour fausse interprétation de l'article 67-3 de la LTVA par assimilation des obligations d'un dirigeant à une obligation de résultat.

L'arrêt attaqué a confirmé le jugement de première instance en retenant :

« En ce qui concerne la faute, c'est encore à bon droit que les premiers juges ont retenu qu'une « inexécution fautive » par le gérant chargé de la gestion journalière est suffisante et qu'aucune faute caractérisée voire une fraude ne sont nécessaires pour engager la responsabilité d'un représentant au sens des dispositions susvisées.

D'une manière générale, les dirigeants d'un assujetti à la TVA doivent veiller au respect de toutes les obligations légales qui sont imposées à la société. Il s'agit essentiellement des obligations de paiement, d'identification, de facturation, de déclaration, de dépôt d'états récapitulatifs et de tenue de comptabilité prévues au Chapitre IX de la LTVA. Par ailleurs, l'alinéa 1 de ce nouvel article, tout comme le paragraphe 103 de l'AO, insiste plus particulièrement sur l'obligation de veiller à ce que la TVA due soit payée à l'aide des fonds administrés (Doc.parl. 2010-11, Rapport de la Commission juridique, p. 82-83).

Ainsi la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait d'une société n'est pas une responsabilité sans faute, de plein droit, mais ne peut être retenue que si l'AEDT établit, d'une part, que la société n'a pas exécuté ses obligations découlant de la LTVA et, d'autre part, que cette inexécution de ses obligations légales par le dirigeant, soit « fautive ».

Un gérant d'une société à responsabilité limitée est ainsi personnellement et solidairement responsable du paiement de la TVA due, lorsque, suite à une inexécution fautive, la société n'a pas respecté ses obligations légales résultant de la LTVA ou que la société à responsabilité limitée n'a pas payé la TVA due.

Pour qualifier l'inexécution fautive, il est nécessaire d'opérer une comparaison entre le contenu de l'obligation du gérant et les moyens exécutés, pour déterminer s'il s'est conformé à son obligation en comparant son attitude à celle du bon père de famille tenu de la même obligation et s'il a mis en œuvre avec une diligence normale pour se conformer à ses obligation légales.

Les personnes visées par l'article 67-1 de la LTVA « sont tenues de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».

L'article 67-2 de la LTVA de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée oblige la juridiction à vérifier non pas si le résultat - le paiement de la TVA - n'a pas été obtenu, mais si les moyens mis en œuvre par le dirigeant en vue du paiement de la TVA par la société qu'il dirige, ont été suffisants par comparaison à un dirigeant de droit ou de fait, considéré in abstracto, pour satisfaire à l'ensemble des obligations prévues par la LTVA, notamment de veiller à ce que les déclarations de TVA mensuelles et les déclarations de TVA annuelles correspondent à la réalité, qu'elles soient introduites auprès de l'AEDT et, en cas de contestation, qu'un recours prévu par la LTVA soit introduit, dans les délais légaux.

Il appartient donc en principe à l'AEDT de rapporter la preuve de l'inadéquation des moyens au regard de l'obligation légale employée par le gérant et, plus généralement, qu'il n'a pas agi comme l'on serait en droit de l'attendre d'un débiteur raisonnable.

Les premiers juges ont dès lors retenu à juste titre que l'inexécution fautive est à retenir à cause du manque de diligence respectivement de surveillance apporté à l'exécution des obligations fiscales de la Société. S'il avait fait preuve de plus de diligence et de surveillance dans l'exercice de sa fonction de gérant, les déclarations annuelles de 2014-2016 auraient été déposées correctement et endéans le délai prescrit avant que les problèmes financiers dont PERSONNE1.) fait état, avaient apparus.

En l'espèce, il y a eu inexécution complète des obligations légales par PERSONNE1.), introduction erronée de la déclaration annuelle pour l'exercice 2014 et absence des déclarations annuelles pour les exercices 2015 et 2016.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que PERSONNE1.) a de façon prolongée rendu impossible la détermination exacte des bases d'imposition et qu'il a singulièrement et fautivement manqué de faire remplir les obligations fiscales qui lui

incombaient en sa qualité de représentant chargé de la gestion journalière de la Société, de sorte que les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle pour les impôts visés par le bulletin d'appel en garantie litigieux se trouvent réunies en cause (cf. en ce sens Cour du 31 janvier 2017, n°38343).

L'inexécution fautive des obligations de l'administrateur réside encore dans le fait de ne pas avoir donné aux montants collectés auprès des clients, du preneur ou du mandant, la seule affectation légalement admissible de la TVA collectée, mais de les avoir utilisés à d'autres fins.

Pour se décharger de sa responsabilité, il incombe à PERSONNE1.) de prouver, ou bien, qu'il a accompli toutes les diligences raisonnables en vue du paiement de la TVA par la société SOCIETE1.) et que c'est en dépit de ces diligences raisonnables que la société SOCIETE1.) n'a pas payé la TVA, ou bien, qu'il n'a pas pu accomplir ces diligences raisonnables en raison d'un événement de force majeure.

La partie appelante invoque les négligences du conseiller fiscal de la société.

Les magistrats de première instance ont relevé à bon escient qu'en tout état de cause, suivant une jurisprudence constante, la faute du mandataire engage le mandant, de sorte que PERSONNE1.) ne saurait invoquer à l'égard de l'AEDT la faute de son mandataire pour établir l'absence de faute dans son chef (Cour de cassation 4 juillet 2013 no 52/13, 20374 ; Cour 4 mars 2020, n° CAL-2019-00448).

La partie appelante affirme encore que la Société n'aurait pas disposé des moyens financiers suffisants pour payer la dette fiscale.

Si, comme PERSONNE1.) l'affirme, la société SOCIETE1.) n'avait pas réalisé de chiffre d'affaire, il aurait été d'autant plus important de veiller à la communication des bulletins annuels pour éviter une taxation d'office et à voir reconnaître par l'AEDT que la société SOCIETE1.) n'est pas redevable de TVA.

Si, par contre, la Société avait réalisé un chiffre d'affaire, elle aurait dû par prudence, provisionner la TVA déjà collectée et ne pas employer ces sommes pour assurer le financement de la Société sa survie.

La partie appelante ne peut donc faire valoir un cas de force majeure. »

Le septième moyen procède d'une lecture erronée de l'arrêt entrepris qui a clairement indiqué que l'obligation incombant au dirigeant était à considérer comme une obligation de moyens, de sorte qu'il était nécessaire d'opérer une comparaison entre le contenu de l'obligation du gérant et les moyens exécutés, pour déterminer s'il s'est conformé à son obligation en comparant son attitude à celle du bon père de famille tenu de la même obligation et s'il a mis en œuvre avec une diligence normale pour se conformer à ses obligation légales.

Le moyen manque en fait, sinon n'est pas fondé.

Sur le huitième moyen de cassation :

Le huitième moyen de cassation est tiré

- de la violation de l'article 67-3 de la LTVA et
- de la violation de l'article 89 (actuellement 109) de la Constitution par adoption de motifs contradictoires valant absence de motifs.

Le moyen est articulé en deux branches.

La première branche reproche à l'arrêt attaqué d'avoir violé l'article 67-3 de la LTVA en omettant de caractériser un comportement fautif du dirigeant et en se bornant à affirmer que toute erreur ou tout oubli lui serait imputable car ce serait une preuve d'un « manque de diligence » de sa part. La deuxième branche reproche à l'arrêt entrepris d'avoir adopté des motifs contradictoires, ce qui équivaut à une absence de motifs. Lorsqu'un demandeur en cassation invoque un tel grief, il doit souligner très clairement les deux termes de la contradiction, sous peine d'irrecevabilité³⁰. Pourtant les termes de la contradiction ne sont pas indiqués dans la deuxième branche.

S'y ajoute que les deux branches mettent en œuvre deux cas d'ouverture différents. Néanmoins aucune des deux branches ne répond aux exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation. Dans les développements, le moyen ne fait aucune distinction entre les deux branches, qui sont traitées ensemble, tout en y rajoutant un autre grief, celui du renversement de la charge de la preuve.

Le huitième moyen constitue un moyen complexe qui est irrecevable.

Sur le neuvième moyen de cassation :

Le neuvième moyen de cassation est tiré

- du défaut de base légale au regard de l'article 67-3 de la LTVA
- de l'article 68 de la LTVA,
- plus particulièrement du principe que la preuve des infractions à la LTVA incombe à l'AEDT qui peut la faire selon les moyens prévus aux articles 68 et 70 de la LTVA
- sinon de la violation des articles 67-3 et 68 de la LTVA.

Le moyen est articulé en quatre branches.

Tandis que les première, deuxième et quatrième branches reprochent à la décision entreprise un défaut de base légale, c'est-à-dire une insuffisance des constatations de fait qui sont nécessaires pour statuer sur le droit³¹, la troisième branche invoque un renversement de la

³⁰ Jacques et Louis Boré, La cassation en matière civile, Dalloz, 6^e éd. 2023/2024, n° 77.113

³¹ *ibidem*, n° 78.31

charge de la preuve. Néanmoins ces quatre branches ne font pas l'objet d'une analyse complète et indépendante.

Aucune des quatre branches ne répond aux exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Les quatre branches sont irrecevables.

Sur le dixième moyen de cassation :

Le dixième moyen de cassation est tiré

- de la violation de l'article 89 (actuellement l'article 109) de la Constitution pour contrariété de motifs valant absence de motifs
- de la violation de l'article 67-1 de la LTVA par une interprétation erronée de la charge de la preuve d'une faute du dirigeant de la société et par le refus d'admettre le droit du dirigeant d'invoquer la faute de l'AEDT comme cause justificative
- de la violation de l'article 710-15 de la loi sur les sociétés commerciales par fausse interprétation et
- de la violation du principe de proportionnalité ensemble avec l'article 1 du Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme.

Le moyen est articulé en six branches.

La première branche reproche à l'arrêt entrepris d'avoir adopté des motifs contradictoires, ce qui équivaut à une absence de motifs. Lorsqu'un demandeur en cassation invoque un tel grief, il doit souligner très clairement les deux termes de la contradiction, sous peine d'irrecevabilité³². Pourtant les termes de la contradiction ne sont pas indiqués dans la première branche. La deuxième branche invoque un renversement de la charge de la preuve qui incombe à l'AEDT. La troisième branche reproche à l'arrêt dont pourvoi une fausse interprétation de l'article 710-15 de la loi sur les sociétés commerciales en méconnaissant la notion de gestion journalière. La quatrième branche invoque un renversement de la charge de la preuve constitutive d'une violation de l'article 67-3 de la LTVA. La cinquième branche reproche à l'a décision entreprise d'avoir imposé au dirigeant une obligation supplémentaire non prévue par l'article 67-3 de la LTVA, tandis que la sixième branche fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir refusé de procéder à la mesure d'instruction demandée, violant ainsi le principe de proportionnalité ayant valeur constitutionnelle, et qui, tout comme l'article 1 du Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme, requiert un juste équilibre entre l'ingérence de l'Etat et les droits des administrés.

³² *ibidem*, n° 77.113

Les six branches ont trait à des griefs différents, et partant des cas d'ouverture différents.

Néanmoins aucune des six branches ne répond aux exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation qui dispose que, sous peine d'irrecevabilité, chaque moyen ou élément de moyen ne doit mettre en œuvre qu'un seul cas d'ouverture et que chaque moyen ou chaque branche doit préciser, sous la même sanction, le cas d'ouverture invoqué, la partie critiquée de la décision et ce en quoi celle-ci encourt le reproche allégué.

Les seuls développements ayant trait aux parties critiquées de la décision entreprise sont communs aux six branches, ce qui rend impossible l'examen systématique et indépendant de chaque cas d'ouverture pris isolément.

Etant donné qu'aucune des six branches ne répond aux exigences de l'article 10 précité, elles sont à déclarer irrecevables.

Sur le onzième moyen de cassation :

Le onzième moyen de cassation est tiré de la violation de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques.

Le moyen se lit comme une énumération de reproches très divers et sans aucun lien logique entre eux, rendant la compréhension du moyen extrêmement difficile.

Le moyen fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir refusé d'examiner les irrégularités de la procédure de taxation d'office valant cause étrangère dans le contexte de la responsabilité du demandeur et des irrégularités de la procédure d'appel en garantie employée à l'encontre du demandeur, y compris la violation du principe d'être entendu, le défaut de motivation de la décision d'appel en garantie, l'inobservation des principes fondamentaux de la Charte des droits fondamentaux et de la Convention européenne des droits de l'Homme, et du principe de proportionnalité, alors que la principale faute commise consiste dans la violation du principe du contradictoire par l'AEDT.

Le demandeur en cassation poursuit que l'arrêt attaqué aurait affirmé par erreur qu'il aurait demandé à voir réparer son préjudice dans son intégralité non seulement en tant que dommage réel, mais aussi résultant pour son manque à gagner ainsi que le paiement d'intérêts, pour la somme totale de 80.000.- euros avec les intérêts légaux, alors qu'il n'aurait évidemment pas évoqué un manque à gagner, mais les frais considérables qu'entraîne sa défense face au comportement abusif de l'AEDT.

Il critique encore la base de tous les raisonnements des juges du fond consistant à affirmer qu'il ne disposerait d'aucun recours personnel contre les bulletins de taxation d'office et des prétendues irrégularités commises par l'AEDT à l'encontre de la société SOCIETE1.) dans le cadre de cette procédure.

In fine le moyen soulève encore le caractère totalement injustifié des montants réclamés au demandeur en cassation, qui ne serait pas un dirigeant chargé de la gestion journalière, qui n'aurait aucune faute à se reprocher et qui n'aurait reproché aucun préjudice.

Le moyen n'indique pas clairement quelle est la partie critiquée de la décision et ce en quoi elle encourt le reproche allégué, de sorte qu'il manque de précision et ne répond pas aux exigences de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation. Il doit être déclaré irrecevable.

Sur les questions préjudicielles à soumettre à la CJUE, qui sont proposées dans le dispositif du mémoire en cassation :

Dans son arrêt *Conorzio Italian Management e Catania Multiservizi* du 6 octobre 2021 (affaire C-561/19), la Cour, réunie en grande chambre, a réaffirmé les critères dégagés dans l'arrêt *Cilfit*³³, qui prévoit trois situations dans lesquelles les juridictions nationales statuant en dernier ressort ne sont pas soumises à l'obligation de renvoi préjudiciel:

- i) la question n'est pas pertinente pour la solution du litige ;
- ii) la disposition du droit de l'Union en cause a déjà fait l'objet d'une interprétation de la part de la Cour ;
- iii) l'interprétation correcte du droit de l'Union s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

La question a) n'est pas à soumettre à la CJUE, étant donné que cette question a déjà fait l'objet d'une interprétation de la part de la CJUE, tel que nous l'avons exposé dans le cadre de la première branche du premier moyen.

La question b) a trait aux droits d'un assujetti dans le cadre d'une procédure de rectification d'une déclaration de TVA ou dans le cadre d'une procédure de taxation d'office. Cette question n'est pas pertinente pour la solution du litige dont votre Cour est saisie, étant donné que le demandeur en cassation n'a invoqué le « *principe général que toute personne doit être entendue avant une décision d'une administration ou d'un tribunal susceptible de lui causer un grief* » qu'à son propre profit (cinquième branche du premier moyen), et non pas au profit de l'assujetti, la société SOCIETE1.), dans le cadre d'une autre procédure.

La question c) a déjà fait l'objet d'une interprétation très claire de la part de la CJUE, tel que nous l'avons exposé dans le cadre de la première branche du premier moyen. Votre Cour est partant dispensée de soumettre à la CJUE une question préjudicielle à laquelle la réponse a déjà été fournie.

Les questions d), e) et f) ne sont pas pertinentes pour la solution du présent litige, étant donné que ces questions ne devront être tranchées que si votre Cour décide de casser l'arrêt attaqué pour l'un des griefs exposés dans le cadre du premier moyen.

³³ Arrêt du 6 octobre 1982, *Cilfit e.a.*, 283/81.

Conclusion

Le pourvoi est recevable en ce qu'il est dirigé contre l'arrêt du 28 juin 2023, mais irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le jugement de première instance du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 9 mars 2022.

Le pourvoi est à rejeter.

Pour le Procureur Général d'Etat,
Le premier avocat général

Marie-Jeanne Kappweiler

**Conclusions complémentaires du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
PERSONNE1.)
contre
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
et
Etat du Grand-Duché de Luxembourg
(CAS-2023-00144)**

Par avis du 20 juin 2024, la Cour de cassation a prononcé la rupture du délibéré pour permettre aux parties de prendre position par rapport à l'interprétation des dispositions relatives à l'entrée en vigueur des articles 67-1 à 67-4, introduits par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification, entre autres, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA).

La Cour de cassation s'est prononcée en ces termes :

« Se pose, dès lors, la question de l'interprétation des dispositions relatives à l'entrée en vigueur desdits articles de la LTVA :

- *soit celles-ci ne sont susceptibles de s'appliquer que pour les années d'imposition postérieures à la date du 31 décembre 2016, ce qui exclurait d'emblée les années antérieures, tels les bulletins de taxation litigieux qui concernent les années d'imposition 2014 à 2016,*
- *soit l'article 67-3 prévoyant la procédure d'appel en garantie à l'égard des dirigeants, procédure engagée en l'espèce le 16 mai 2019, serait susceptible de s'appliquer aux exercices antérieurs au 1^{er} janvier 2017 puisque la procédure litigieuse a été engagée après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.*

La réponse à la question ainsi soulevée est-elle impactée par l'époque des éventuelles carences reprochées au demandeur en cassation ?

Si la disposition d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016 devait être interprétée comme autorisant l'application de la procédure nouvellement introduite aux années d'imposition antérieures au 1^{er} janvier 2017, il y aurait lieu de s'interroger sur la conformité de cette disposition légale avec le principe de sécurité juridique et ses expressions, tels les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois, par conséquent des principes inhérents à tout système juridique basé sur le respect du droit. Dans cette hypothèse, se posera la question d'une saisine de la Cour constitutionnelle pour statuer sur la conformité de la disposition d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre

2016 précitée auxdits principes et aux articles 1 et 51, paragraphe 1, de la Constitution, dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution, le 1^{er} juillet 2023. »

Le demandeur en cassation a pris position dans un mémoire complémentaire signifié au défendeur en cassation en date du 26 juillet 2024, et ce dernier a répondu par un mémoire complémentaire signifié le 18 octobre 2024.

I) A titre principal, quant à l'absence de nécessité de saisine de la Cour constitutionnelle, au regard de l'applicabilité immédiate des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA

Il convient tout d'abord de revenir sur la *ratio legis* de la procédure d'appel en garantie prévue dans la loi du 23 décembre 2016. En effet, face à l'augmentation des procédures de faillite et au développement de la fraude à la TVA, le gouvernement a jugé « *indispensable d'introduire dans la loi des dispositions analogues à celles contenues dans l'Abgabenordnung* »³⁴ et ce afin d'accroître les garanties de recouvrement de l'État et de responsabilisation des dirigeants sociaux, en prévoyant un débiteur supplémentaire.

L'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 est rédigé comme suit :

« Les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2017, à l'exception de celles des articles 1^{er}, 5°, 2, 1° et 23 qui sont applicables à partir de l'année d'imposition 2016, de celles des articles 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22 et 24, 2°, 3° et 4° qui sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2017 et de celles des articles 1^{er}, 1°, 2°, 31°, 32° et 33°, 6 et 7, 1° qui sont applicables à partir de l'année d'imposition 2018, à l'exception de la suppression des termes «ne vivant pas en fait séparés» prévue à l'article 1^{er}, 32° et 33°. »

Le législateur a donc expressément prévu une exception à l'applicabilité à partir de l'année d'imposition 2017 pour l'article 12³⁵, entre autres, en prévoyant une applicabilité à partir du 1^{er} janvier 2017, permettant ainsi une applicabilité à des impositions antérieures.

La troisième chambre du Tribunal d'arrondissement a d'ailleurs déjà eu l'occasion de se prononcer sur cette problématique et a décidé que :

« 6. Quant à l'application de la loi dans le temps des règles de procédure

La loi visée en l'espèce est celle du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale de 2017 et introduction des articles 67-1 à 67-4 dans la LTVA.

³⁴ page 35 du projet de loi n°7020

³⁵ L'article 12 modifiant la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en créant les articles 67-1 à 67-4.

De prime abord, il convient de rappeler que le bulletin d'appel en garantie a été émis en relation avec des sommes dont la société [...] est restée en défaut de s'acquitter au titre de la TVA pour les années 2004 à 2017.

L'année d'imposition 2017 étant postérieure à l'entrée en vigueur de la loi susvisée, les affirmations de [...] quant à la non-rétroactivité de la loi sont d'office à écarter pour cette année-là.

Concernant les années 2004 à 2016, force est de constater et de retenir que l'appel en garantie tel que prévu à l'article 67-3 de la LTVA est une loi de procédure.

Pour comparaison, il est admis que le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale ne s'applique qu'aux normes qui édictent des peines au sens strict, mais ce principe ne s'applique pas aux lois de procédure qui sont censées établies pour améliorer l'exercice de la justice (SPIELMANN Dean, SPIELMANN Alphonse, Droit pénal général luxembourgeois, 2^{ème} édition, Bruylant 2004, p. 116 et 117).

Lorsque la loi nouvelle est une loi de procédure, la procédure nouvelle va s'appliquer dès son entrée en vigueur, même si la procédure concerne une situation antérieure (JCL. Procédure civile, fasc. 61, Application dans le temps des lois de droit judiciaire privé — Lois de procédure, nos 4 et s., Trib. Trav. Luxembourg, 8 juin 2009, n° 2124/2009). Le fait que la loi de procédure introduit une nouvelle procédure ne saurait affecter son applicabilité directe (Tribunal administratif, 5 mars 2009, numéro 22599)

Il s'y ajoute que bien que ces dispositions ne sauraient être rétroactives, leur application actuelle peut néanmoins viser une dette née antérieurement mais dont l'application est contemporaine, à savoir en l'occurrence des dettes de TVA nées antérieurement pour autant que l'action du Trésor en recouvrement de telles dettes ne soit pas actuellement prescrite en tout ou partie.

Tel est le cas en l'espèce alors que les dettes fiscales de la société [...] restent à ce jour impayées, que le bulletin d'appel en garantie a été émis le 27 mai 2019, soit postérieurement à la date d'entrée en vigueur de cette procédure d'appel en garantie prévue à l'article 67-3 de la LTVA et que, tel que cela a été retenu ci-avant, l'action en recouvrement du Trésor en relation avec les exercices 2004 à 2017 n'est actuellement pas prescrite.

Il s'ensuit de ce qui précède que la procédure d'appel en garantie prévue par l'article 67-3 de la LTVA est également applicable pour les années 2004 à 2016. »³⁶

La soussignée souscrit à cette analyse, en vertu de laquelle l'appel en garantie constitue uniquement un moyen procédural mis à la disposition de l'Administration, lui permettant, dans certains cas et sous certaines conditions, d'actionner éventuellement le dirigeant d'une société en matière de recouvrement de TVA, de sorte qu'il ne saurait s'agir d'une

³⁶ TAL, III^{ème} chambre, 4 juin 2024, 2024TALCH03/00103, n° de rôle TAL-2020-0498, page 81

rétroactivité économique sanctionnée par la Cour constitutionnelle comme étant anticonstitutionnelle pour être contraire au principe de confiance légitime.³⁷

Par ailleurs, la loi du 23 décembre 2016 a pris le soin de préciser que :

*« Si l'action du Trésor en paiement de la taxe contre l'assujetti est prescrite, l'action du Trésor sur la base d'un appel en garantie est également prescrite. »*³⁸ et *a contrario*, lorsque l'action du Trésor en paiement de la taxe contre l'assujetti n'est pas prescrite, l'action du Trésor sur la base d'un appel en garantie n'est également pas prescrite.

De plus, si la question de la rétroactivité de la loi du 23 décembre 2016 a suscité des débats en matière pénale, elle n'a suscité aucun débat concernant le point litigieux et pour cause.³⁹

En conséquence, l'article 67-3 prévoyant la procédure d'appel en garantie à l'égard des dirigeants, procédure engagée en l'espèce le 16 mai 2019, est susceptible de s'appliquer aux exercices antérieurs au 1^{er} janvier 2017 puisque la procédure litigieuse a été engagée après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

Aux termes de l'article 6, alinéas 1 et 2 de la [loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle](#) :

« lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour constitutionnelle »

mais qu'elle en est toutefois dispensée *« lorsqu'elle estime que :*

- a) une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre un jugement ;*
- b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement ;*
- c) la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet ».*

S'agissant du critère de la pertinence de la question de constitutionnalité, tel que prévu à l'article 6, alinéa 2, sous b), de la loi susvisée, votre Cour a rappelé que *« le défaut de tout fondement qui dispense le juge du fond de saisir la Cour Constitutionnelle doit être évident et manifeste au point de s'imposer à lui »*⁴⁰.

³⁷ C.constit. arrêt du 22 janvier 2021, n°00152 du registre

³⁸ article 67-4 de la LTVA

³⁹ « Ad article 25

Aucun commentaire spécifique n'est nécessaire pour ce qui est des dispositions pour lesquelles la mise en application commence en 2017. » doc. parl. n°7020, exposé des motifs, page 72

⁴⁰ Cass., arrêt du 25 février 2010, n° 11/10, n 2698 du registre, page 5

Il découle de ce qui précède que les dispositions litigieuses concernent une loi de procédure qui est partant d'applicabilité immédiate, la procédure nouvelle s'appliquant dès son entrée en vigueur, même si la procédure concerne une situation antérieure sans que ces dispositions ne soient rétroactives.

En conséquence, aucune question de constitutionnalité ne se pose, de sorte qu'une décision de la Cour constitutionnelle n'est pas nécessaire pour permettre à votre Cour de rendre son arrêt. Il n'y a partant pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle.

II) A titre subsidiaire, quant à l'absence de nécessité de saisine de la Cour constitutionnelle, au regard de la légitimité de la rétroactivité conformément à la jurisprudence européenne.

A) L'article 25 de la [loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017](#), qui a modifié la LTVA en y introduisant les articles 67-1 à 67-4⁴¹, a précisé que lesdites dispositions sont « *applicables à partir de l'année d'imposition 2017* ».

Concernant l'argument du demandeur en cassation visant la nature des mesures dont il fait l'objet⁴², il y a lieu de rappeler qu'il résulte de l'article 67-3 de la LTVA, tel qu'introduit par l'article 12 de la loi modifiée du 23 décembre 2016, que l'Administration de l'enregistrement et des domaines a la possibilité d'émettre à l'encontre des administrateurs-délégués, des gérants et/ou de tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la TVA un appel en garantie, lequel se définit comme étant la possibilité pour l'administration de « *recouvrer, dans le chef desdites personnes, la taxe sur la valeur ajoutée due par les personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Pour la rédaction des dispositions litigieuses, le législateur s'est inspiré de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 ou « *Abgabenordnung* », et notamment de l'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») régi par le paragraphe 118 de ladite loi. Ce mécanisme, qui existait déjà en matière de contributions directes, a ainsi été étendu au domaine de la TVA afin de garantir le paiement intégral du montant dû.

La soussignée tient à rappeler ici que l'appel en garantie prévu à l'article 67-3 LTVA ne s'analyse pas en une sanction pénale, tel que cela a déjà été exposé dans les premières conclusions relatives à la deuxième branche du premier moyen :

Pour apprécier s'il s'agit d'une sanction pénale, la CEDH applique les trois critères de sa jurisprudence Engel, à savoir la qualification en droit national, la nature de

⁴¹ conformément à l'article 12 de la loi du 23 décembre 2016

⁴² Bien que le demandeur en cassation semble faire valoir dans ses écritures qu'il aurait fait l'objet de sanctions de nature pénale, il soutient néanmoins, dans son mémoire complémentaire du 26 juillet 2024 qu'« *il n'y a aucun doute que la loi sur laquelle l'Administration s'est basée concerne des sanctions administratives, respectivement fiscales* » (page 1).

l'infraction et la gravité de la mesure. Si la mesure est considérée comme sanction pénale en droit national, ce critère suffit à lui seul. Si tel n'est pas le cas, ce critère n'est pas décisif. Les deuxième et troisième critères sont en principe alternatifs, mais en cas d'hésitation ils peuvent être utilisés cumulativement.

Tout d'abord il est clair qu'en droit luxembourgeois l'appel en garantie prévu à l'article 67-2 de la LTVA ne relève pas du droit pénal. Cette disposition n'a pas non plus un but répressif mais rend le dirigeant personnellement et solidairement responsable du paiement de la TVA due par sa société, en cas d'inexécution fautive de ses obligations légales. L'article 67-2 a pour objectif de garantir le paiement de la dette de TVA, de sorte que le caractère pénal de l'appel en garantie laisse d'être établi.

La Cour européenne des droits de l'Homme subordonne aussi l'applicabilité de l'article 6 sous son volet pénal à la condition que la réglementation en question constitue une disposition légale à caractère général, c'est-à-dire qui vise une très large catégorie de personnes, p.ex. toutes les personnes assujetties à l'impôt dans tel pays/ ou toutes les personnes assujetties à la TVA en tant que contribuables, et non un groupe doté d'un statut particulier.

En l'espèce, l'appel en garantie en matière de TVA ne peut concerner qu'un groupe très restreint de personnes qui ont un statut particulier. Il en découle qu'une décision prise par l'AEDT dans ce cadre légal, ne saurait tomber sous le volet pénal de l'article 6 § 1er de la Convention européenne des droits de l'Homme. »

Même si votre Cour devait estimer que l'article 67-3 prévoyant l'appel en garantie aurait été appliqué rétroactivement, cette rétroactivité n'intervient certainement pas en matière pénale.

En matière fiscale, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « CJUE ») a rappelé à de nombreuses reprises⁴³ que « chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude », dans la mesure où « [ils] sont tenus de vérifier les déclarations des assujettis, les comptes de ces derniers et les autres documents pertinents ainsi que de calculer et de prélever l'impôt dû⁴⁴ ».

Enfin, la CJUE précise qu'afin de garantir l'intégralité de la perception des recettes provenant de la TVA, « les États membres disposent d'une liberté de choix des sanctions

⁴³ CJUE, arrêts du 26 février 2013, Åklagaren / Hans Åkerberg Fransson, [C-617/10](#), ECLI:EU:C:2013:105, point 25 et jurisprudence citée ; du 1^{er} août 2022, Navitours, [C-294/21](#), ECLI:EU:C:2022:608, point 43 et jurisprudence citée ; et du 21 novembre 2018, Fontana, [C-648/16](#), ECLI:EU:C:2018:932, point 32

⁴⁴ CJUE, arrêt du 17 juillet 2008, Commission / Italie, [C-132/06](#), ECLI:EU:C:2008:412, point 37 (nous soulignons)

*applicables, lesquelles peuvent prendre [notamment] la forme de sanctions administratives*⁴⁵».

Par conséquent, en manquant à ses obligations en matière de TVA, pour la société dont il assurait la gestion journalière, pour les années d'imposition de 2014 à 2016, l'actuel demandeur en cassation pouvait s'attendre à faire l'objet, avec l'introduction de la procédure de l'appel en garantie, de sanctions administratives tendant à garantir l'intégralité du paiement de la TVA due pour les années d'imposition litigieuses.

B) En ce qui concerne la question de la conformité de l'article 25 de la [loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 avec le principe de la sécurité juridique et ses expressions](#), il convient de rappeler que le principe de la sécurité juridique et celui de la confiance légitime ont été développés en tant que principes généraux du droit dans la jurisprudence de la CJUE et ont été repris par la Cour constitutionnelle :

L'article 1^{er} de la Constitution, dans sa version antérieure à la révision constitutionnelle du 1^{er} juillet 2023, disposait que « [l]e Grand-Duché de Luxembourg est un État démocratique, libre, indépendant et indivisible » et que l'article 51, paragraphe 1, disposait que « [l]e Grand-Duché de Luxembourg est placé sous le régime de la démocratie parlementaire ». La Cour constitutionnelle a dégagé de la lecture combinée de ces deux articles, lesquels caractérisent le principe fondamental de l'État de droit⁴⁶, un principe général du droit, celui de la sécurité juridique, lequel constitue l'« un des éléments fondamentaux de la prééminence du droit », et de ses « expressions particulières », à savoir le principe de la confiance légitime et le principe de non-rétroactivité des lois, dans la mesure où ces dits principes « ne figur[ai]ent pas dans le texte de la Constitution⁴⁷ ».

En effet, il résulte de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que le **principe de sécurité juridique**, « qui est à rattacher au principe fondamental de l'État de droit⁴⁸, implique que toute règle de droit doit non seulement être suffisamment claire et accessible,

⁴⁵ CJUE, arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, [C-524/15](#), ECLI:EU:C:2018:197, point 20

⁴⁶ À cet égard, il y a lieu de souligner que la Cour constitutionnelle, dans son [arrêt du 28 mai 2019, n 146 du registre](#), a jugé que « les règles de primauté du Droit et de soumission de tout acte public ou privé à la règle de droit, toutes deux caractérisant le principe fondamental de l'État de droit, sont inhérentes à l'article 1 de la Constitution suivant lequel le Grand-Duché de Luxembourg est un État démocratique et à son article 51, paragraphe 1, suivant lequel le Grand-Duché de Luxembourg est placé sous le régime de la démocratie parlementaire ».

⁴⁷ C.constit. [arrêt du 22 janvier 2021](#), n 152 du registre, page 4. C'est la première fois que la Cour constitutionnelle a eu à se prononcer sur la valeur constitutionnelle des principes de sécurité juridique, de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois.

⁴⁸ En effet, la Cour constitutionnelle considère que dès lors que « toute règle de droit doit non seulement être suffisamment claire et accessible, mais également prévisible, Le principe de sécurité juridique, et ses expressions, tels que les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois » sont également à rattacher au principe fondamental de l'État de droit, ce dernier devant agir selon les règles de droit, de sorte à renforcer la protection juridictionnelle de tout individu » [Cour constitutionnelle, [arrêt du 22 janvier 2021, précité](#)].

mais également prévisible. Le caractère prévisible du droit implique que la règle de droit définisse le régime d'un certain acte de telle manière que les citoyens puissent raisonnablement prévoir ses conséquences au moment où ils le réalisent. Il n'en découle pas que toute règle législative, qui de par sa nature est générale et abstraite, doit couvrir dès une première lecture toutes les hypothèses et cas de figure. Elle est nécessairement soumise à l'application jurisprudentielle concrète au cas par cas, ces applications devant en dégager la portée concrète⁴⁹ ».

Pour appliquer le principe de sécurité juridique en matière fiscale, la Cour constitutionnelle s'est fondée sur les jurisprudences établies de la CJUE⁵⁰ et de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après, la « CEDH »), lesquelles *« reconnaissent le principe de sécurité juridique comme étant un principe général inhérent à leurs ordres juridiques respectifs ainsi que les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois comme principes généraux ou fondamentaux, en tant qu'expressions de la sécurité juridique⁵¹ ».*

S'agissant de l'application du principe de sécurité juridique en matière de TVA, la CJUE, a rappelé que ledit principe, en règle générale, *« exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause⁵² ».* Elle admet, toutefois, qu'une réglementation nationale qui permet, à titre exceptionnel, dans un délai de prescription défini, d'effectuer un nouveau contrôle portant sur une période déterminée si apparaissent des données supplémentaires inconnues des inspecteurs fiscaux à la date des vérifications ou des erreurs de calcul ayant une influence sur les résultats de celles-ci, respecte le principe de sécurité juridique. De plus, elle a également rappelé que les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sans pour autant que lesdites mesures n'aillent au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs⁵³.

⁴⁹ C.constit. arrêt du 23 décembre 2022, n 176 du registre

⁵⁰ Voir, F. Martucci, « [Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne](#) », Titre VII, n° 5, La sécurité juridique, octobre 2020

⁵¹ C. constit. arrêt n 152 du registre, précité

⁵² CJUE, affaire C-424/12, du 6 février 2014, *SC Fatorie SRL / Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*, [ECLI:EU:C:2014:50](#), points 46 à 48. Voir, également, CJUE, Fiche thématique, Déductions de la Taxe sur la valeur ajoutée, Direction de la recherche et de documentation, Novembre 2019, page 43. Voir, aussi, arrêts du 26 avril 2005, *Goed Wonen*, C-376/02, EU:C:2005:251, point 33 ; du 13 février 2019, *Human Operator*, C-434/17, EU:C:2019:112, point 36, et ; du 7 octobre 2019, *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, point 38.

⁵³ CJUE, affaire C-533/16, du 21 mars 2018, *Volkswagen AG / Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, [ECLI:EU:C:2018:204](#), points 46 et 48

Toujours en matière fiscale⁵⁴, la Cour constitutionnelle a rappelé dans son [arrêt du 18 mai 2015](#)⁵⁵ que la taxe à valeur ajoutée constitue « *un impôt général sur la consommation, qui frappe un produit, une transaction ou une opération économique donnée et qui est fonction du prix des biens et des services vendus, ne tient pas compte de la situation financière personnelle de celui dont l'acte génère l'impôt* », en ce sens que « *les assujettis redevables de la TVA ne font que reverser à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines la TVA ce qu'ils ont préalablement facturée à leurs clients* ». Elle a également précisé que « *la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti* ». Enfin, dans son [arrêt du 28 novembre 2014](#)⁵⁶, la Cour a souligné que « *la taxe sur la valeur ajoutée, malgré sa dénomination, n'est pas une taxe, mais un impôt de l'Etat, auquel s'appliquent les articles 99 et 101 de la Constitution, qui disposent : "Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi. [...]" (article 99) et : "[...] Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par une loi" (article 101)* ».

La Cour constitutionnelle concède que « *si, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une disposition législative ou réglementaire s'applique rétroactivement, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige dans l'intérêt général et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée*⁵⁷ ».

En résumé, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que la portée dans le temps d'un acte voie son point de départ fixé à une date antérieure à sa publication, mais il peut en aller autrement, à titre exceptionnel, lorsqu'un but d'intérêt général l'exige et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée.

⁵⁴ Lorsque la Cour constitutionnelle examine la conformité d'une loi fiscale au texte de la Constitution, elle a recours à un autre principe général de droit, « *à valeur constitutionnelle* », à savoir celui de la proportionnalité, qu'elle définit comme étant « *l'équilibre à trouver doit résulter d'une juste mise en balance*⁵⁴ ». Par conséquent, le principe de sécurité juridique, est également corrélatif, dans son applicabilité, du principe de proportionnalité, d'autant plus en matière fiscale, dès lors que la TVA est un impôt étatique régi par la loi.

⁵⁵ C. Constit. arrêt du 18 mai 2015, n 136 du registre

⁵⁶ *idem*, arrêt du 28 novembre 2014, n 114 du registre

⁵⁷ C. constit. [arrêt du 22 janvier 2021](#), précité.

Le Conseil constitutionnel français a également rappelé, dans sa décision du 18 décembre 1998, que « *si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles* » (Décision n° 98-404, considérant n° 5). En tout état de cause, le principe de sécurité juridique doit « *rendre des comptes à l'intérêt général* », en ce que « *la sécurité juridique ne saurait être ni générale, ni absolue* ». M. De Salvia, *La sécurité juridique en droit constitutionnel français*, Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 11 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), décembre 2001, Paris (nous soulignons)

Tel qu'il a déjà été exposé ci-dessus, la CJUE a rappelé à d'itératives reprises que la TVA constitue la principale source de revenus pour l'Union européenne, de sorte qu'il est primordial que chaque Etat membre veille au paiement intégral de cet impôt et a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire. L'encaissement de l'intégralité de la TVA due constitue ainsi incontestablement un but à atteindre dans l'intérêt général et l'appel en garantie prévu à l'article 67-3 de la LTVA constitue un moyen adapté et proportionné permettant d'atteindre cet objectif.

De même, la CEDH a, dans l'affaire *National et Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society / Royaume*⁵⁸, d'abord tenu compte de la large marge d'appréciation dont jouit un État contractant pour l'élaboration et l'adoption d'une politique en matière fiscale, pour juger ensuite que, dans le cas d'espèce, les mesures rétroactives adoptées par le Parlement, n'avaient pas porté atteinte « à l'équilibre qui doit être ménagé entre la protection du droit des requérantes à la restitution de leurs fonds et l'intérêt général commandant d'assurer le paiement des impôts ». La CEDH a précisé, dans son affaire, - *Uni*⁵⁹, « qu'en visant à lutter contre la grande fraude fiscale [...], l'intervention prévisible du législateur était justifiée par d'impérieux motifs d'intérêt général ».

Par conséquent, bien que le législateur n'ait pas explicitement mentionné dans le corps même de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, que l'article 67-3 pouvait s'appliquer de manière rétroactive, il n'en demeure pas moins qu'une telle application de la procédure de l'appel en garantie, par l'Administration de l'enregistrement des domaines et de la TVA, dans le délai de prescription, se justifie indubitablement par d'impérieux motifs d'intérêt général. Les mêmes motifs ont d'ailleurs justifié l'introduction de la procédure d'appel en garantie en matière de contributions directes, avant même que cette procédure ne soit étendue à la TVA.

En ce qui concerne le principe de confiance légitime, c'est à juste titre que la partie défenderesse en cassation⁶⁰ souligne que l'article 25 de la *loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017* respecte ce principe, qui peut être défini comme étant « les règles admises par la jurisprudence comme s'imposant à l'administration et à ses rapports avec les particuliers, même sans texte, et ayant une valeur égale à celle de la loi, de sorte que celle-ci peut y déroger et que, au contraire, l'administration et le pouvoir réglementaire doivent les respecter ⁶¹ ». Les juridictions administratives luxembourgeoises ont rappelé que ledit principe est « le principe général du droit qui protège l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'administration⁶² » et dont la

⁵⁸ CEDH, affaire du 23 octobre 1997, *National et Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society / Royaume - Uni*, point 83

⁵⁹ CEDH, affaire du 3 novembre 2022, *Vergotex International SA / Belgique*, point 123

⁶⁰ Mémoire complémentaire du 18 octobre 2024, points 8 à 19

⁶¹ G. Cornu, Vocabulaire juridique, Association Henri Capitant, PUF, Paris, 2005

⁶² Tribunal administratif, jugement du 17 juillet 2024, *n° 46975 du rôle*, page 23

violation est caractérisée par le fait que l'administration a « *par son comportement trompé la confiance légitime d'un administré en l'induisant en erreur* »⁶³.

À cet égard, la Cour administrative a précisé qu'« *un administré ne peut prétendre au respect d'un droit acquis que si, au-delà de ses attentes, justifiées ou non, l'autorité administrative a créé à son profit une situation administrative acquise et réellement reconnue ou créé un droit subjectif dans son chef, et ce au travers d'une décision administrative régulière, conforme au droit existant. Ce n'est qu'à cette condition que peut naître dans le chef d'un administré la confiance légitime que l'administration respectera la situation par elle créée, les deux notions de droits acquis et de confiance légitime étant voisines* »⁶⁴.

Il est intéressant de noter que la partie demanderesse n'invoque nullement le principe de confiance légitime dans son mémoire en cassation.

Le principe de la confiance légitime suppose ainsi la réunion de plusieurs conditions cumulatives⁶⁵, lesquelles font défaut en l'espèce.

- S'agissant de celle tenant à l'existence d'un droit acquis sur la base d'une décision administrative régulière, il est à noter que la procédure d'appel en garantie a été introduite par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale de 2017, loi dont le projet a été déposé le 26 juillet 2016 et publiée le 27 décembre de la même année.

À cet égard, la CJUE a déjà conclu que les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ne s'opposaient pas à ce que le législateur donne un effet rétroactif à la disposition d'une loi modificative visant à lutter contre la fraude fiscale⁶⁶. Dès lors que se sont écoulés six mois entre le dépôt du projet et la publication au Journal officiel de la loi, et que les acteurs économiques concernés ont été mis au courant des conséquences de l'absence de la régularisation de leur situation fiscale, en matière de TVA, auprès de l'Administration de l'enregistrement des domaines et de la TVA, selon « *les modalités d'information normalement utilisées par l'État* »⁶⁷, il doit être conclu qu'aucun droit subjectif n'avait été créé et/ou acquis en l'espèce.

⁶³ Tribunal administratif, jugement du 15 mai 2002, [n° 14157 du rôle](#), page 5

⁶⁴ Cour administrative, arrêt du 3 juillet 2012, [n° 29958 C du rôle](#), page 10

⁶⁵ Tribunal administratif, jugement du 6 octobre 2014, n° 35263 du rôle, page 8. Le Tribunal rappelle que les conditions afférentes au principe de la confiance légitime sont : 1/ une attitude de l'administration suivie par le passé et conforme à la loi ; 2/ un changement brusque et imprévisible ; 3/ la confiance de l'administration avec l'attitude qu'elle a adoptée dans le passé.

⁶⁶ CJUE, arrêt du 26 avril 2005, *Goed Wonen*, C-376/02, [EU:C:2005:251](#), point 45

⁶⁷ *idem*, point 43

- S'agissant de celle relative à l'existence d'une marge d'appréciation dans le chef de l'administration, force est de constater que le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg avait, dans son [arrêt du 24 février 2016](#)⁶⁸, rappelé qu'en matière de TVA « *l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnancement 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* ».

En l'espèce, il n'y a pas eu d'application antérieure de la procédure d'appel en garantie puisque celle-ci fut nouvellement introduite par la loi modificative du 23 décembre 2016., de sorte que le principe de confiance légitime ne joue pas.

De plus, si l'Administration ne bénéficie pas d'un pouvoir d'appréciation en la matière, il résulte des jurisprudences de la CJUE et de la CEDH que le législateur a, quant à lui, une large marge d'appréciation quant à l'adoption et la mise en œuvre de la politique fiscale.

Par conséquent, en introduisant les articles 67-1 à 67-4 de la loi TVA, le législateur a doté l'Administration de la possibilité d'appliquer ces dispositions de manière rétroactive afin de garantir l'intégralité et l'exacte perception de la TVA en permettant de redresser la situation fiscale de la société dont le demandeur en cassation avait la responsabilité en tant que gérant chargé de la gestion journalière.

- En ce qui concerne l'existence d'une situation légale, il y a lieu de constater que le demandeur en cassation se trouvait dans une situation fiscale non respectueuse de l'accomplissement de ses devoirs, en matière de redevance de la TVA pendant les années d'imposition précédant l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles relatives à l'appel en garantie. En procédant audit appel en garantie, l'Administration a fait une juste application desdites dispositions, garantissant ainsi l'égalité de l'ensemble des assujettis devant la loi en matière de TVA. Le demandeur en cassation ne saurait dès lors prétendre à ne pas être visé par cette procédure. Enfin, quant à celle relative à l'existence d'une situation inchangée en fait et en droit, elle est en tout état de cause inapplicable en l'espèce dans la mesure où la situation en droit a changé du fait de l'introduction des dispositions nouvelles mettant en œuvre l'appel en garantie et que la situation factuelle du demandeur en cassation, vis-à-vis de l'Administration de l'enregistrement des domaines et de la TVA, est irrégulière.

Il découle de ce qui précède que les conditions permettant d'invoquer le principe de confiance légitime ne sont nullement réunies.

Compte tenu de la jurisprudence de la CJUE et de la CEDH, l'application de la nouvelle procédure d'appel en garantie aux recouvrements en cours ne heurte ni le principe de sécurité juridique ni le principe de confiance légitime

⁶⁸ TAL, 1^{ère} chambre, Jugement civil du 24 février 2016, n° 59/2016, page 9

Dans un tout autre domaine, le Tribunal de l'Union européenne a d'ailleurs eu à connaître d'une problématique similaire : le législateur de l'UE a modifié la directive « gaz » afin d'étendre les règles du marché intérieur du gaz naturel aux gazoducs en provenance de pays tiers, tels que le gazoduc Nord Stream 2, dont la construction était déjà très avancée au moment de l'entrée en vigueur de la directive modifiée.

Dans un arrêt récent rendu en date du 27 novembre 2024⁶⁹, le Tribunal de l'Union européenne a jugé qu'en étendant les règles du marché intérieur aux gazoducs en provenance de pays tiers, le législateur de l'Union n'a méconnu ni le principe de sécurité juridique ni le principe de protection de la confiance légitime. Aussi le Tribunal de l'Union européenne retient-il « *que Nord Stream 2 AG a effectué et poursuivi ses investissements dans son gazoduc durant une période au cours de laquelle **elle ne disposait d'aucune assurance**⁷⁰ que le droit de l'Union demeurerait inappliqué à son gazoduc. Au contraire, Nord Stream 2 AG **pouvait prévoir**⁷¹ que les institutions de l'Union et plusieurs États membres, qui avaient pris position en ce sens depuis longtemps, utiliseraient leur pouvoir afin d'étendre les règles du marché intérieur aux gazoducs en provenance de pays tiers, tels que le gazoduc Nord Stream 2.* »

Le même raisonnement doit s'appliquer en l'espèce.

Le demandeur en cassation ne disposait d'aucune garantie que la procédure d'appel en garantie ne serait pas étendue au domaine de la TVA. La modification législative a été entamée par le dépôt du projet de loi en date du 10 août 2016⁷². Le bulletin d'appel en garantie n'a finalement été émis que le 19 mai 2019 en relation avec des sommes dont la société SOCIETE1.) est toujours restée en défaut de s'acquitter au titre de la TVA pour les années 2014, 2015 et 2016, sans qu'aucune régularisation ne soit intervenue.

L'année d'imposition 2019 étant postérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016, aucune application rétroactive de ladite loi ne saurait être constatée.

Même à supposer que votre Cour arrive à la conclusion que l'article 67-3 de la loi du 23 décembre 2016 aurait été appliqué de manière rétroactive, cette rétroactivité ne heurterait ni le principe de sécurité juridique ni le principe de confiance légitime, compte tenu de l'abondante jurisprudence européenne en ce sens.

Par conséquent, la question de la conformité de l'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 au principe de sécurité juridique et au principe de confiance légitime est dénuée de tout

⁶⁹TUE, arrêt du 27 novembre 2024, SOCIETE7.) 2 / Parlement et Conseil, T-526/19 RENV, [ECLI:EU:T:2024:864](#). Voir également le [communiqué de presse](#).

⁷⁰ nous soulignons

⁷¹ nous soulignons

⁷² Doc. Parl 7020

fondement, de sorte que, conformément à l'article 6, alinéa 2, sous b), de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle⁷³.

III) Concernant le moyen nouveau contenu dans le mémoire complémentaire du demandeur en cassation signifié en date du 26 juillet 2024 et déposé au greffe de la Cour supérieure de justice en date du 9 août 2024 :

Il ressort du mémoire complémentaire du demandeur en cassation qu'il « *conclut également à la cassation de l'arrêt attaqué pour violation du principe de non-rétroactivité contraire à l'article 14 de la Constitution telle qu'en vigueur au moment des faits et à l'article 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.* »⁷⁴

L'ancien article 14⁷⁵ de la Constitution, dans sa version en vigueur au moment du prononcé de l'arrêt dont pourvoi, disposait que « *[n]ulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi.* ». L'article 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme consacre également le principe *nulla pœna sine lege*.

Dans son mémoire en cassation, le demandeur en cassation n'a présenté aucun moyen fondé sur ces deux articles.

La rupture du délibéré de la Cour de cassation du 20 juin 2024 est uniquement destinée à permettre aux parties de prendre position sur les questions formulées par votre Cour sans leur donner la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux.

S'y ajoute qu'il ne s'agit pas d'un moyen de pur droit et que les dispositions légales invoquées ne s'appliquent qu'en matière pénale et sont dès lors inapplicables en l'espèce, tel qu'exposé ci-dessus.

Le moyen est irrecevable

Conclusion

Il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle pour statuer sur la conformité de la disposition d'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016 précitée aux principes de sécurité juridique et ses expressions, tels les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois, par conséquence des principes inhérents à tout système juridique basé

⁷³ À cet égard, il y a lieu de noter que le demandeur en cassation estime qu'un « *renvoi à la Cour constitutionnelle n'est pas nécessaire et que la Cour de cassation est compétente pour décider sur ce point* » (Mémoire complémentaire du 26 juillet 2024, page 3)

⁷⁴ Dispositif du mémoire complémentaire du 26 juillet 2024

⁷⁵ Alinéa 1^{er} de l'article 19 de la Constitution actuellement en vigueur

sur le respect du droit et aux articles 1 et 51, paragraphe 1, de la Constitution, dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution, le 1^{er} juillet 2023.

Par conséquent, la soussignée maintient que le pourvoi est recevable en ce qu'il est dirigé contre l'arrêt du 28 juin 2023, mais irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le jugement de première instance du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 9 mars 2022.

Le pourvoi est à rejeter.

Pour le Procureur Général d'Etat,
Le procureur général d'Etat adjoint

Marie-Jeanne Kappweiler