

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 33/23 - II - CIV

Audience publique du quinze mars deux mille vingt-trois

Numéro CAL-2021-00578 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

1) l'**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA**, représentée par son Directeur actuellement en fonctions, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2) l'**ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, établi en son Ministère d'Etat à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, du 14 mai 2021,

comparant par Maître Jeanne FELTGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois **SOCIETE1.**), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.), représentée par son conseil de gérance actuellement en fonctions,

intimée aux fins du prédit exploit KOVELTER du 14 mai 2021,

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, représentée aux fins des présentes par Maître Geoffrey SCARDONI, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

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

Par décision directoriale n° Corr. TVA/PR/101257 et non pas, comme erronément indiqué dans le jugement entrepris, n° Corr. TVA/PR/101155, du 20 février 2020 de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT), la réclamation introduite par la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.) le 12 septembre 2019 contre les bulletins de taxation d'office pour les années 2016, 2017 et 2018, datés du 6 juillet 2019, a été déclarée irrecevable au motif qu'elle n'aurait pas été conforme aux exigences de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA). Ladite réclamation n'aurait pas été suffisamment motivée sur l'existence d'un désaccord, les points de désaccord, les motifs invoqués pour appuyer la position de l'assujetti et les pièces justifiant la position de l'assujetti.

Par exploit d'huissier de justice du 29 mai 2020, SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'AEDT et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir dire que c'est à tort que par décision du 20 février 2020, le directeur de l'AEDT a déclaré irrecevable la réclamation introduite le 12 septembre 2019 contre les bulletins de taxation d'office pour les années 2016, 2017 et 2018, datés du 6 juillet 2019, voir dire cette réclamation recevable et fondée, voir admettre, sur base de l'article 49, paragraphe 2, lettre b), la déduction en amont des montants de 34.290,71 EUR pour l'année 2016, de 84.891,64 EUR pour l'année 2017 et de 18.948,53 EUR pour l'année 2018.

Le recours a été basé sur l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA.

L'AEDT s'est opposée à la demande, au motif que les explications développées dans la réclamation et les pièces produites à l'appui de cette dernière ne seraient pas de nature à appuyer le droit à déduction. En outre, la réclamation ne saurait être examinée à la lumière de pièces produites ultérieurement pour avoir été présentées en dehors du délai de réclamation de trois mois. Par ailleurs, la circonstance que la jurisprudence admettrait la présentation d'un nouveau moyen de droit en cours de procédure judiciaire ne

permettrait pas de déduire que l'assujetti serait recevable à produire de nouveaux éléments factuels après le délai de réclamation de trois mois.

SOCIETE1.) reprocherait à tort à la décision directoriale d'avoir déclaré la réclamation irrecevable pour défaut de motivation au lieu d'examiner la motivation qui y était produite.

L'AEDT a demandé de dire la réclamation irrecevable pour défaut de justification de la motivation, alors que le directeur aurait à bon droit tiré de l'insuffisance de la motivation la conclusion d'un défaut de motivation. L'approche du directeur n'aurait eu pour effet ni de priver l'assujetti d'un recours effectif ni de porter atteinte à ses droits de la défense.

Par jugement du 24 mars 2021, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, après avoir déclaré le recours dirigé contre l'ETAT irrecevable et recevable à l'égard de l'AEDT, l'a dit fondé, a annulé la décision directoriale du directeur de l'AEDT du 20 février 2020 et a renvoyé le dossier devant l'AEDT.

Le tribunal a d'abord relevé qu'il est saisi de la seule question de savoir si la réclamation du 12 septembre 2019 était recevable ou, au contraire, irrecevable et qu'il ne saurait se prononcer sur le fond. Il a dit que le caractère de la réclamation doit être évalué par rapport aux éléments antérieurs de la procédure afin de vérifier si la réclamation telle que présentée met l'AEDT en mesure de comprendre sur quels points et dans quelle mesure la taxation d'office émise par les services est contestée par l'assujetti. Il a retenu que les développements contenus dans la réclamation du 12 septembre 2019 caractérisent à suffisance de droit le point de désaccord et la motivation appuyant la position de SOCIETE1.). L'exigence de devoir appuyer endéans le délai de trois mois la réclamation avec toutes les pièces justificatives a été écartée pour divers motifs, à savoir que le contenu du recours de SOCIETE1.) doit être apprécié au regard de la motivation sommaire des bulletins de taxation d'office et l'obligation d'appuyer la réclamation par pièces ne doit pas être envisagée avec une rigueur excessive afin de pouvoir adapter le dossier aux précisions qui pourront être fournies par l'AEDT au cours de la procédure administrative. Le tribunal a ajouté que l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA ne requiert pas textuellement la nécessité de faire accompagner cette motivation par des pièces justificatives et que la finalité de l'article précité est de toiser autant que possible les contestations entre l'administration et l'assujetti afin d'éviter des recours judiciaires, de sorte que les assujettis doivent être admis le plus largement à présenter leurs arguments et pièces en fonction des demandes et exigences de justification exprimées par l'administration. Sur base du système de la TVA lui-même, ayant comme objectif une taxation plus juste, l'assujetti doit, selon les juges de première instance, être admis de produire à tout stade de la procédure les éléments factuels de nature à appuyer sa position. L'exigence de l'AEDT de devoir motiver la réclamation à travers la production intégrale de pièces serait exorbitante par comparaison à d'autres situations similaires.

Par exploit d'huissier de justice du 14 mai 2021, l'AEDT et l'ETAT ont régulièrement relevé appel de cette décision, non signifiée selon les informations à disposition de la Cour d'appel.

Ils critiquent le jugement entrepris en ce que la décision directoriale a été annulée, que le dossier a été renvoyé à l'AEDT, que l'AEDT a été condamnée au paiement d'une indemnité de procédure de 3.000 EUR, que l'ETAT et l'AEDT ont été déboutés de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et que l'AEDT a été condamnée aux frais et dépens de l'instance.

Il est demandé à la Cour d'appel de :

- dire que c'est à tort que les juges de première instance ont déclaré fondé le recours de SOCIETE1.) et qu'ils ont annulé la décision directoriale du 20 février 2020,
- dire que la réclamation du 12 septembre 2019 ne répond pas aux exigences légales de motivation prévues par l'article 76, paragraphe 2, 2^e phrase de la loi TVA,
- confirmer la décision directoriale en ce que le directeur de l'AEDT a déclaré la réclamation irrecevable comme n'étant pas « *dûment motivée* » et dit que les bulletins de taxation d'office sont maintenus.

Il convient d'abord de relever que le jugement entrepris du 24 mars 2021 a dit irrecevable le recours de SOCIETE1.) en tant que dirigé contre l'ETAT.

Ce volet du jugement n'est entrepris par aucune des parties en cause, de sorte qu'il convient d'admettre que l'intervention de l'ETAT en tant que partie appelante se limite à la partie du jugement qui a déclaré sa demande en obtention d'une indemnité de procédure non fondée.

Quant à la question de savoir si la réclamation du 12 septembre 2019 était « *dûment motivée* », l'AEDT critique l'analyse des juges de première instance suivant laquelle la finalité de la motivation de la réclamation se limiterait à « *mettre l'AEDT en mesure de comprendre sur quels points, dans quelle mesure la taxation d'office par ses services est contestée par l'assujetti* » et qu'en l'espèce, le directeur avait clairement entrevu le motif de la réclamation de SOCIETE1.).

L'AEDT affirme que la procédure de contrôle prévue à l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA constitue une procédure spécifique par rapport à laquelle ni écarts ni omissions ne sont permis. La réclamation « *dûment motivée* » qui est à présenter endéans un délai de forclusion de trois mois constitue, selon l'appelante, l'écrit par lequel, suivant la procédure spécifique voulue par le législateur, les assujettis sont censés renseigner leur position à l'AEDT.

Elle ajoute que la motivation y prévue est censée éclairer l'AEDT sur la question de savoir dans quelle mesure les taxations d'office sont contestées et

lui permettre de connaître les raisons de ces contestations, d'en apprécier le bien-fondé et, le cas échéant, de revoir son point de vue. C'est sur base de ces éléments, communiqués à l'AEDT dans le cadre de la procédure de réclamation, que les taxations d'office seraient susceptibles d'être infirmées. Le fait que tous les éléments justificatifs, y compris les pièces, doivent nécessairement être fournis à l'AEDT dans le cadre de cette procédure s'imposerait dès lors.

L'appelante estime que les éléments fournis doivent lui permettre de réexaminer les éléments de la taxation d'office litigieuse et prendre de nouvelles décisions à leur propos.

Admettre le contraire reviendrait à ce qu'elle serait amenée à prendre des nouvelles décisions sans disposer des éléments de preuve appuyant la position des réclamants. A travers l'exigence de motivation de la réclamation, d'une part, et à travers le délai de forclusion imposé à l'assujetti, d'autre part, le législateur aurait œuvré dans le sens d'une évacuation des litiges en matière de TVA.

En l'occurrence, son directeur aurait justement retenu que le courrier du 12 septembre 2019 ne répondait pas aux exigences pré-mentionnées puisque les éléments d'explication auraient été énoncés par SOCIETE1.) sans avoir été dûment établis. SOCIETE1.) aurait ajouté dans sa réclamation pour seuls éléments additionnels autres que ses déclarations TVA, les bulletins de taxation litigieux et ses statuts, des déclarations annuelles de TVA allemande des années 2016, 2017 ainsi qu'un document préparatoire pour l'année 2018. Le directeur aurait détaillé, dans sa décision, le manque de précision entachant tant l'exposé que la documentation adverse.

Quant à la question de savoir si, au titre de l'exigence d'une réclamation dûment motivée, toutes les pièces justificatives de nature à appuyer la contestation doivent être produites endéans le délai de réclamation de trois mois, l'AEDT estime que la position des juges de première instance est inconciliable tant avec le fait que l'article 76 paragraphe 3, 2^e alinéa de la loi TVA pose un délai de forclusion qu'avec la finalité d'un tel délai.

L'AEDT explique se référer à la jurisprudence constante selon laquelle, à l'opposé de la position retenue par les juges de première instance, une communication de justificatifs en dehors du délai de forclusion de trois mois prévu à l'article 76 paragraphe 3, 2^e alinéa de la loi TVA est exclue. Aux termes des dispositions spécifiques de l'article 76, paragraphe 3, 2^e alinéa de la TVA ni échanges ni communications d'informations ne seraient prévus entre parties entre la réclamation et la décision de l'AEDT.

En outre, la position des juges de première instance en ce qu'ils ont retenu qu'en dehors du délai de forclusion, l'assujetti devrait pouvoir « *adapter le dossier* » à la suite de « *précisions fournies par l'administration* » impliquerait l'existence d'échanges que les dispositions spécifiques de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA ne prévoient pas et qui ne s'imposent dès lors pas

à l'AEDT. L'argument selon lequel l'exigence de fournir toutes les pièces justificatives ne serait pas énoncée textuellement serait également à écarter.

Par ailleurs, une réclamation dûment motivée irait dans le sens d'une obligation non seulement d'explication, mais encore de justification endéans le délai de trois mois. Le processus de collaboration envisagé par les premiers juges en termes de dialogue constructif entre l'administration et assujetti ne serait pas prévu par l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA. La thèse des juges de première instance de laisser à l'assujetti la possibilité de produire des pièces additionnelles en dehors du délai de forclusion pour réaliser une taxation plus juste tomberait à faux.

L'AEDT prétend encore qu'un nouvel argument de droit n'énerve, en outre, en rien le constat d'irrecevabilité que le directeur de l'administration est en droit de faire, en application de l'article 76, paragraphe 3, 2^e alinéa lorsque les contestations libellées par l'assujetti dans sa réclamation ne sont pas appuyées par des pièces probantes. Ce serait à tort que les juges de première instance se seraient référés à l'article 153 du Nouveau Code de procédure civile.

SOCIETE1.) conclut à la confirmation du jugement entrepris dans tous ses chefs.

Elle estime que les développements contenus dans la réclamation caractérisent à suffisance de droits les points énumérés dans l'article 76, paragraphe 3, alinéa 1^{er}, de sorte que ladite réclamation doit être considérée comme ayant été dûment motivée.

L'intimée affirme qu'en déclarant la réclamation irrecevable, l'AEDT semble avoir essayé de construire une approche selon laquelle, si elle n'est pas d'accord avec une réclamation ou n'est pas convaincue par les preuves soumises par le contribuable, la réclamation serait dès lors automatiquement irrecevable pour absence de motivation. On ne saurait cependant pas admettre, selon SOCIETE1.), qu'une motivation qui ne plaît pas à l'AEDT équivaut à un défaut de motivation. Une pareille approche serait une atteinte aux droits de la défense du contribuable qui n'aurait, dans ce cas, plus de recours juridictionnel.

SOCIETE1.) demande à la Cour d'appel de suivre les juges de première instance en ce qu'ils ont écarté l'obligation de faire accompagner une réclamation de toutes les pièces justificatives endéans le délai de trois mois.

Appréciation de la Cour

Suite à un procès-verbal du 5 juillet 2019 portant sur les exercices 2016, 2017 et 2018 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 5, ledit bureau a émis le 6 juillet 2019 des bulletins d'imposition pour les exercices 2016, 2017 et 2018. La date de notification à retenir est le 23 juillet 2019.

SOCIETE1.) a contesté cette taxation par une lettre de réclamation du 12 septembre 2019, soit dans le délai des trois mois prévu par l'article 76, paragraphe 3, 2^e alinéa de la loi TVA. Elle s'est référée à l'article 49, 2^e alinéa, lettre b) de la loi TVA qui ouvre le droit à déduction de la TVA au titre d'activités économiques déployées à l'étranger au cas où ces opérations ouvraient droit à déduction si elles étaient effectuées au Luxembourg et a expliqué que les biens et services acquis par elle en amont ont servi à traiter des opérations immobilières en Allemagne qui y ont été soumises à la TVA.

Par décision du 20 février 2020, notifiée à SOCIETE1.) le 1^{er} mars 2020, le directeur de l'AEDT a rejeté cette réclamation.

Cette décision se lit comme suit :

(...)

La Cour d'appel rejoint les juges de première instance en ce qu'ils ont dit que la décision du directeur de l'AEDT, bien que comportant un développement sur le fond, constitue une décision d'irrecevabilité de la réclamation de SOCIETE1.) pour ne pas avoir été dûment motivée.

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010 par suite d'une loi du 10 novembre 2009, dispose que :

« Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqué et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. »

En vertu de l'article précité, après l'émission d'un bulletin de taxation par le bureau d'imposition, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'AEDT, lequel statue

par une décision qui forme, le cas échéant, la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires.

Les parties s'accordent pour dire que pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, la lettre de réclamation doit clairement indiquer que l'assujetti est en désaccord avec l'administration, ainsi que le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position. Elle doit être accompagnée de pièces justificatives.

Les parties sont en désaccord sur les questions de savoir si la réclamation du 12 septembre 2019 était dûment motivée et si, au titre de l'exigence d'une réclamation « *dûment motivée* », toutes les pièces justificatives de nature à appuyer la contestation de l'assujetti doivent être produites endéans le délai de trois mois.

Pour déclarer la réclamation de SOCIETE1.) irrecevable, le directeur de l'AEDT a dit dans sa décision « [...] *partant, ni les quelques pièces justificatives peu révélatrices fournies ni les brèves explications dans votre écrit ne sont de nature à qualifier votre contestation de réclamation "dûment motivée"* ».

L'AEDT estime que cette décision de son directeur était pleinement justifiée puisqu'à travers une réclamation dûment motivée, le législateur aurait entendu imposer aux assujettis non seulement l'énoncé des points de contestations, mais encore la présentation de tous les éléments justificatifs dont ils entendent se prévaloir.

En l'occurrence, les explications et pièces fournies au titre de la réclamation auraient été incohérentes quant aux années d'imposition visées par rapport aux années d'imposition ayant fait l'objet de la taxation d'office intervenue.

Toute thèse suivant laquelle la motivation de la réclamation serait à apprécier en fonction d'éléments antérieurs de la procédure et toute thèse d'une prétendue nécessité d'éviter une disproportion entre les éléments fournis respectivement par l'AEDT et par l'assujetti passent, selon la partie appelante, à côté de la finalité de l'article 76 précité.

Le directeur de l'AEDT a rejeté la réclamation de SOCIETE1.) pour absence de motivation en ce qu'elle aurait manqué de fournir à l'administration des motifs, c'est à dire des explications circonstanciées permettant à celle-ci de revoir son point de vue au vu des pièces qui lui sont soumises à l'appui de la réclamation.

La lettre de réclamation de SOCIETE1.) est libellée comme suit :

(...)

Il résulte de la lecture de cette lettre que SOCIETE1.) a contesté la taxation en se référant à l'article 49, alinéa 2, lettre b) de la loi TVA, qui ouvre le droit à déduction de la TVA au titre d'activités économiques déployées à l'étranger au cas où ces opérations ouvraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du Luxembourg. Elle explique que les biens et services acquis par elle en amont ont servi à traiter des opérations immobilières en Allemagne, qui y ont été soumises à la TVA, de sorte que les conditions de l'article 49, alinéa 2, lettre b) de la loi TVA seraient remplies.

SOCIETE1.) a joint à cette réclamation les trois bulletins de taxation d'office querellés, ses déclarations de TVA pour les années 2016, 2017 et 2018, ses statuts coordonnés et les déclarations de TVA allemande des années 2016, 2017 et 2018.

La réclamation contenait le point de désaccord avec l'imposition litigieuse, les motifs invoqués à l'appui de la contestation et les pièces justifiant, selon SOCIETE1.), ladite contestation.

Les juges de première instance ont relevé à juste titre qu'il résulte à suffisance de la lecture de la décision directoriale que le directeur avait clairement entrevu le motif de la réclamation, à savoir la contestation du constat dans le procès-verbal et les bulletins de taxation d'office de l'absence d'activité économique taxable en aval ouvrant le droit à déduction de la TVA décaissée en amont, à travers l'affirmation de l'existence d'une activité d'acquisition, de vente et de location de biens immobiliers en Allemagne. Ils ont encore relevé à juste titre que les motifs invoqués par SOCIETE1.) n'ont pas été admis par le directeur en raison de l'absence de la démonstration de la réalité de cette activité.

Le directeur de l'AEDT a, en effet, dit : « [...] *éléments objectifs probants n'ont été fournis pour prouver que votre mandante a réellement acquis ou construit et exploite un immeuble commercial en Allemagne lui conférant un droit à déduction de la taxe en amont.* »

La Cour d'appel rejoint les juges de première instance en ce qu'ils ont retenu que le caractère de précision de la motivation doit être évalué par rapport aux éléments antérieurs de la procédure afin de vérifier si la réclamation, telle que présentée, met l'AEDT en mesure de comprendre sur quels points et dans quelle mesure la taxation d'office, émise par ses services, est contestée par l'assujetti.

Il est constant en cause qu'un procès-verbal de vérification du 5 juillet 2019 a été émis par le bureau d'imposition avant que le directeur de l'AEDT ne prenne sa décision de refus. Ce procès-verbal n'a pas été communiqué à SOCIETE1.). Elle n'a partant pas eu connaissance du contenu de ce procès-verbal qui renseigne que « *suivant les déclarations annuelles de TVA déposées concernant les années 2014 à 2017 l'assujetti a déclaré n'avoir réalisé aucun chiffre d'affaires reflétant une activité économique au sens de l'article 5 de la loi TVA. Cependant la déclaration annuelle de TVA de l'année 2018 renseigne un chiffre d'affaires de 2.851,00 €. Ce chiffre d'affaires est intégralement exonéré en tant que "Prestations de services effectuées à des identifiés à la*

TVA dans un autre Etat membre, exonérées dans l'Etat membre du preneur". Or, suivant article 49.1 de la loi TVA, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe. Faute de chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, la taxe en amont des années 2016, 2017 et 2018 sera refusée (Article 49.1 LTVA) ».

Les trois bulletins de taxation d'office datés du 6 juillet 2019 renseignent :
« *Non-acceptation de la taxe en amont faute de chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction en application de l'art. 49-1 de la loi TVA.* »

La motivation sommaire et lapidaire des bulletins de taxation d'office laissait entrevoir plusieurs motifs pour lesquels l'AEDT a pu refuser le droit à déduction.

Il s'ensuit, au vu de ce qui précède, que les développements de SOCIETE1.) dans sa lettre de contestation caractérisaient à suffisance de droit le point de désaccord (existence d'une activité taxable en aval) et la motivation appuyant la position de SOCIETE1.) (existence d'une activité d'acquisition, de vente et de location de biens immobiliers) ce d'autant plus que le directeur de l'AEDT avait pleinement compris le motif de la réclamation.

Le jugement de première instance est dès lors à confirmer en ce qu'il a retenu que la réclamation doit être considérée à cet égard comme suffisamment motivée.

L'AEDT estime ensuite que malgré cette motivation, c'est cependant à juste titre que le directeur a déclaré la réclamation irrecevable au motif que « *ni une description précis d'un objet immobilier concerné, ni même un titre de propriété ou un plan d'un quelconque immeuble précis, ni un seul contrat de location commerciale avec TVA allemande s'y référant, ni d'autres éléments probants n'ont été fournis pour prouver que votre mandante a réellement acquis ou construit un immeuble commercial en Allemagne lui conférant un droit à déduction de la taxe en amont* ». Elle est formelle pour dire que pour valoir réclamation motivée au sens du paragraphe 3 de l'article 76 de la loi TVA, la réclamation doit être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti. L'assujetti ne saurait être admis à produire des pièces justificatives après l'écoulement du délai de trois mois, qui serait un délai de forclusion. A travers l'exigence d'une réclamation dûment motivée, le législateur aurait entendu imposer aux assujettis non seulement l'énoncé des points de contestation, mais encore tous les autres éléments dont les pièces.

L'appelante demande de suivre la Cour d'appel en ce qu'elle a, dans un arrêt du 23 mars 2016, retenu que « *le délai pour formuler la réclamation contre le bulletin de rectification ou de taxation d'office est un délai de forclusion alors qu'il est dans l'intérêt général à voir fixer rapidement le montant redu au titre de la TVA et (à) éviter que l'assujetti n'abuse de manœuvres dilatoires pour se soustraire à l'imposition. Pour pouvoir valoir réclamation motivée au sens du*

paragraphe (3) de la loi, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti ».

L'AEDT estime que la phase administrative du contentieux est censée se dérouler suivant les dispositions spécifiques de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA. La réflexion des juges de première instance dans le sens qu'en dehors du délai de forclusion, l'assujetti devrait pouvoir adapter son dossier à la suite de précisions fournies par l'AEDT, impliquerait l'exigence d'échanges que les dispositions spécifiques de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA ne prévoient pas et qui ne s'imposent dès lors pas à l'AEDT.

La finalité de la réforme en matière de TVA aurait été d'évacuer le plus largement possible le contentieux de l'imposition dès le stade administratif, de sorte qu'une communication de justificatifs à l'expiration du délai de trois mois serait exclue.

Il est admis en cause que la procédure de contrôle libellée à l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA constitue une procédure spécifique présentant des garanties au moins équivalentes à celles énoncées à l'article 4 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse.

Dans son arrêt du 1^{er} juin 2017 (n° 53/2017, n° 3801 du registre), la Cour de cassation retient :

« Attendu que l'article 4 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse dispose que "Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l'article premier s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré". [...] la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1^{er} décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. »

L'AEDT estime que la procédure de l'article 76 instituée par le législateur est à suivre dans tous ses détails, de sorte qu'aucune démarche additionnelle non libellée ne saurait être exigée. Retenir la mise en œuvre de démarches non prévues reviendrait à vider les mécanismes de contrôle prévus par le législateur.

Dans son avis relatif au projet de loi modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Trav. Par. ; 6027 2, page 5), le Conseil d'Etat a dit :

« Le projet de loi propose une procédure de réclamation administrative à deux niveaux :

L'assujetti doit d'abord introduire dans un délai de trois mois une réclamation auprès du bureau d'imposition. Le projet de loi n'impose pas de délai endéans duquel le bureau d'imposition doit prendre une décision. Le bureau d'imposition peut soit accepter le recours, et dans ce cas il émet un nouveau bulletin d'imposition, soit rejeter, partiellement ou entièrement, la réclamation.

Après une décision de rejet de la réclamation par le bureau d'imposition, le directeur est d'office saisi par le bureau d'imposition. Dans ce cas, le directeur statue sur le dossier.

La décision de rejet du bureau d'imposition n'est pas communiquée à l'assujetti. Celui-ci ne peut donc pas soumettre une motivation complémentaire de son recours à l'administration après la décision de refus, partiel ou total, du bureau d'imposition, et avant la décision du directeur. Pour le contribuable, la procédure de recours se présente donc comme une démarche auprès du bureau d'imposition alors que le directeur de l'administration est appelé à statuer sur le dossier.

Le traitement de la réclamation à l'intérieur de l'administration, et en particulier l'intervention du bureau d'imposition, relève de l'organisation interne de l'administration. »

L'avis du Conseil d'Etat relève de manière précise qu'une éventuelle décision de rejet du bureau d'imposition n'est pas communiquée à l'assujetti et que le traitement de la réclamation à l'intérieur de l'administration, et en particulier du bureau d'imposition, relève de l'organisation interne de l'administration.

Il insiste que le procès-verbal du bureau d'imposition n'est pas communiqué et l'assujetti ne se voit notifier que les bulletins de taxation sommairement motivés.

Il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 76 de la loi TVA, il suffit que le bulletin contienne la justification sommaire des opérations effectuées par l'assujetti. L'obligation de motivation a pour but de confronter l'assujetti qui ne se voit pas notifier le procès-verbal du bureau d'imposition, avec les motifs gisant à la base de l'imposition effectuée par l'AEDT et les reproches éventuels de l'AEDT de nature à lui permettre de formuler utilement sa réclamation.

Comme l'a relevé en effet le Conseil d'Etat, le traitement de la réclamation à l'intérieur de l'AEDT et en particulier du bureau d'imposition relève de l'organisation interne de l'administration.

Le bulletin de taxation portant taxation d'office qui ne doit pas comporter de motivation exhaustive et détaillée doit rester suffisamment explicite pour permettre à l'assujetti de retracer le cheminement de la pensée de l'administration au moment de la taxation d'office.

En l'occurrence, il n'est pas contestable que les bulletins de taxation contiennent plusieurs motifs de refus au droit à la déduction.

L'article 76 précité ne prévoit certes pas expressément qu'en présence d'une motivation sommaire des bulletins de taxation d'office, l'assujetti a la possibilité d'adapter son dossier à un stade ultérieur.

Or, en considération des éléments antérieurs de la procédure administrative contentieuse qui se déroule en deux phases, de la motivation sommaire de la taxation d'office et en l'absence de dialogue préalable entre l'administration et l'assujetti, l'exigence de la motivation de la lettre de réclamation ne doit pas être appréciée avec une rigueur excessive. Il doit être permis à l'assujetti d'adapter le dossier aux précisions qui pourraient être fournies par l'AEDT.

L'AEDT critique le jugement entrepris au motif qu'il a retenu que l'exigence de pièces justificatives n'est pas énoncée textuellement et constitue un ajout d'une condition non prévue par la loi.

L'article 76, paragraphe 3 interprété selon la méthode téléologique permettrait de retenir qu'il appartient à l'assujetti de fournir à l'AEDT tous les éléments de preuve utiles dans le délai de trois mois. Les juges de première instance auraient à tort retenu que bien que mentionnant l'exigence d'une réclamation dûment motivée, l'article 76 ne requiert pas textuellement de faire accompagner cette motivation par des pièces justificatives.

Selon l'AEDT, le législateur a entendu voir trancher le plus largement possible le contentieux des impositions TVA au niveau de l'AEDT et il ne fait aucun doute qu'à travers les termes « *dûment motivée* » renseignés à propos de la réclamation, il a entendu formuler l'exigence suivant laquelle la réclamation est censée soumettre à l'AEDT, puis au directeur de l'AEDT, une déclaration de désaccord avec arguments et pièces justifiant ces arguments. L'exclusion des éléments et pièces justificatives de l'exigence de motivation génèrerait le risque de décisions directoriales défavorables prises sur la base de dossiers incomplets. Une multiplication de recours contentieux devant les juridictions judiciaires serait probable. Une interprétation des termes « *dûment motivée* » dans le sens qu'ils incluent la production d'éléments et pièces justificatives de l'argumentation s'imposerait dès lors.

En ce qui concerne la finalité du recours administratif prévu à l'article 76, paragraphe 3, alinéa 2 de la loi TVA, l'AEDT fait valoir que la loi met en place une procédure spécifique. La finalité de réclamation serait une évacuation de la contestation de l'assujetti au niveau de l'AEDT, dans le respect strict des étapes prévues par le législateur. Il n'y aurait pas lieu à un « *dialogue constructif* » au vu de la procédure prévue par l'article 76 précité.

La méthode téléologique consiste à interpréter la loi en fonction de son but, son objet ou sa finalité. Dans un premier temps, il s'agit d'identifier l'objet ou la finalité de la loi, et ce à la lumière de son texte et du contexte global.

Les travaux parlementaires n° 6027 renseignent, à la page 13, à propos du mécanisme de contrôle prévu à l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA :

« Ensuite, le paragraphe (1) projeté procède de la considération que la faculté pour les assujettis contestant les bulletins d'impôt leur adressés d'assigner l'administration directement devant le tribunal civil sans devoir préalablement emprunter la voie de la réclamation administrative s'est révélée présenter des désavantages. En effet, le recours direct à la voie judiciaire crée inutilement des frais et retarde considérablement l'évacuation du litige dans des affaires dans lesquelles la justice est saisie alors que l'administration donnerait de toute façon raison à l'assujetti sur le plan de la réclamation administrative. Il est dès lors prévu de rendre obligatoire le recours à la réclamation administrative pour un assujetti contestant les bulletins de rectification ou de taxation d'office lui notifiés, de manière à ce que l'assujetti ne puisse assigner l'administration en justice qu'après avoir préalablement épuisé le recours administratif. »

Il ressort de ce qui précède que la finalité de l'article 76 est de ne pas encombrer les tribunaux judiciaires avec des réclamations de la part d'assujettis auxquelles l'administration donnerait elle-même raison.

Si l'on peut admettre que la finalité de l'article 76 est d'éviter un maximum de contestations devant les tribunaux, il n'en demeure pas moins que l'objectif poursuivi par le système de la TVA est d'aboutir à une taxation la plus juste, assurant de ce fait le principe fondamental de neutralité de la TVA.

S'il est vrai qu'aux termes des dispositions spécifiques de l'article 76, ni échanges ni communications d'informations ne sont prévus entre la réclamation et la décision de l'AEDT, il ne faut pas oublier que toute réclamation introduite par un assujetti n'est pas automatiquement, et de plein droit, soumise au directeur pour décision. L'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA prévoit expressément en sa 3^e phrase que la réclamation est d'abord examinée par le bureau d'imposition compétent et n'est transmise au directeur qu'en cas de rejet de cette réclamation. Il appartient partant dans un premier temps audit bureau d'imposition d'examiner la réclamation à la lumière de son contenu, et ce notamment au regard de la philosophie de la législation sur la TVA.

La seule finalité de l'article 76, paragraphe 3 est de régler autant que possible les contestations des assujettis au niveau de l'AEDT, sans cependant perdre de vue l'exigence d'une taxation juste et neutre, de sorte qu'en cas de lettre de réclamation dûment motivée, l'exigence de devoir prouver le bien-fondé de la réclamation avec la remise de toutes les pièces justificatives endéans du délai de trois mois doit être écartée. Ceci est d'autant plus vrai que les taxations d'office sont sommairement motivées.

Le principe fondamental de neutralité de la TVA exige par ailleurs que la déduction ou le remboursement de la TVA en amont soit accordé si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 2017, Pa., C 101/16, EU:C:2017:775, point 41, ainsi que du 14 février 2019, Ne., C 562/17, EU:C:2019:115, points 45 et 46, arrêt du 6 février 2014, Fa., C-424/12, EU:C:2014:50, point 35 et jurisprudence citée).

Cette finalité reconnue comme principe général par la CJUE (principe de neutralité fiscale) implique d'éviter les recours judiciaires tendant à voir admettre les assujettis à présenter leurs arguments et les appuyer avec les pièces justificatives en fonction des demandes et exigences de justification exprimées par l'administration au cours du processus d'instruction, et ce à tout stade de la procédure.

La réalisation d'une taxation plus juste signifie de taxer conformément à la réalité économique et aucune disposition légale ne prohibe la présentation en cours de procédure judiciaire sur recours contre la décision directoriale d'un moyen de droit mettant en cause l'exactitude de l'imposition dont l'assujetti a fait l'objet.

La présentation de moyens de droit requiert, en outre, la démonstration d'éléments factuels afin d'appliquer, comme l'ont retenu à juste titre les juges de première instance, les principes découlant de la règle de droit au cas d'espèce. Ceci implique également en parallèle la possibilité pour l'assujetti de présenter de nouvelles pièces et l'obligation pour l'AEDT de prendre en compte toute pièce de nature à appuyer le point de contestation de l'assujetti présenté endéans le délai de trois mois, même si cette pièce est produite après ce délai.

C'est dès lors à tort que l'AEDT expose que la finalité du recours administratif, à savoir l'évacuation la plus large possible des contestations de bulletins de rectification ou de taxation d'office dès le stade administratif, implique que tous les éléments dont l'assujetti entend se prévaloir à l'appui de sa contestation soient présentés à l'administration dès le stade de la réclamation administrative puisque la finalité d'une taxation juste ne doit en effet pas céder devant la finalité d'une évacuation rapide du contentieux de la TVA.

Dans ces conditions, le jugement entrepris est à confirmer en ce que pour écarter l'exigence de devoir appuyer endéans le délai de trois mois la réclamation avec toutes les pièces justificatives nécessaires, il a dit que cette exigence n'est, d'une part, pas prévue par la loi et, d'autre part, que la finalité de la réclamation, consistant dans une taxation plus juste et une évacuation des contestations au niveau de l'administration implique nécessairement un dialogue avec l'AEDT, prévoyant la possibilité pour l'assujetti d'appuyer ses arguments par pièces même en dehors du délai de trois mois.

S'il est constant en cause que l'article 76 de la loi TVA réglemente la procédure à suivre en matière de taxation d'office, l'arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2017 (53/2017), précise que cet article énonce des règles spéciales

uniquement en matière de motivation, d'instruction et de notification des bulletins de taxation.

Il s'y ajoute qu'étant donné que les articles 153 et 154 du Nouveau Code de procédure civile ont trait aux demandes en justice introduites devant les tribunaux civils, toute action en justice sera réglée par ces articles, de sorte que SOCIETE1.) a le droit de soumettre en cours d'instance des pièces additionnelles pour appuyer sa réclamation introduite dans le délai de trois mois et que l'exigence de devoir appuyer, endéans le délai de trois mois, la réclamation avec toutes les pièces justificatives est également à rejeter à cet égard.

Le jugement entrepris est dès lors à confirmer en ce qu'il a dit que c'est à tort que le directeur de l'AEDT a procédé à un rejet au fond de la réclamation de SOCIETE1.) sous le couvert d'une décision d'irrecevabilité. C'est à bon droit qu'il a rejeté l'argumentation de l'AEDT selon laquelle l'obligation de motivation impliquerait que la réclamation doive être justifiée endéans le délai de trois mois par toutes les pièces justificatives.

Etant donné que la Cour d'appel est, comme les juges de première instance, amenée à se prononcer sur la seule question de savoir si la réclamation du 12 septembre 2019 était recevable ou irrecevable, un examen au fond n'est pas opéré. Les développements libellés par SOCIETE1.) en rapport avec le bien-fondé de son droit à déduction ne sont partant pas pertinents.

Le jugement est partant à confirmer en ce qu'il a dit le recours contre l'AEDT recevable et fondé, en ce qu'il a annulé la décision du directeur de l'AEDT n° Corr. TVA/PR/101257 et non pas, comme erronément indiqué dans le jugement entrepris, n° Corr. TVA/PR/101155, et en ce qu'il a renvoyé le dossier devant l'AEDT.

Au vu de l'issue du litige, c'est à bon droit que l'AEDT et l'ETAT ont été déboutés de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure pour la première instance. Pour l'instance d'appel, leurs demandes sont également non fondées.

Etant donné qu'il est inéquitable de laisser à charge de SOCIETE1.) des sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens, c'est à bon droit que sa demande en obtention d'une indemnité de procédure a été déclarée fondée en première instance. Pour l'instance d'appel, il convient de lui allouer une indemnité de procédure de 2.500 EUR de la part de l'AEDT.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

reçoit l'appel,

le dit non fondé,

confirme le jugement entrepris, sauf à préciser que l'annulation porte sur la décision directoriale n° Corr TVA/PR/101257 du 20 février 2020 et non pas sur la décision directoriale n° Corr. TVA/PR/101155,

déboute l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA à payer à la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois SOCIETE1.) une indemnité de procédure de 2.500 EUR pour l'instance d'appel,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG aux frais et dépens de l'instance d'appel.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.