

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 158/22 - II - CIV

Audience publique du vingt-trois novembre deux mille vingt-deux

Numéro CAL-2021-00714 du rôle

Composition:

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

E n t r e :

Maître Astrid BUGATTO, avocat à la Cour, demeurant professionnellement à L-2340 Luxembourg, 32, rue Philippe II, prise en sa qualité de curateur de la société anonyme SOCIETE1.), déclarée en état de faillite par jugement du 2 septembre 2020 rendu par la chambre de vacation du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, ayant été établie et ayant eu son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),

appellante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Luana COGONI, en remplacement de l'huissier de justice Véronique REYTER d'Esch-sur-Alzette, du 4 juin 2021,

comparant par la société à responsabilité limitée ETUDE NOESEN, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, en laquelle domicile est élu, représentée aux fins des présentes par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

1) l'**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA**, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,

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

intimés aux fins du prêt exploit COGONI du 4 juin 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 Albert MORO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

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

A la suite d'une procédure de contrôle effectuée par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) et portant sur l'exercice 2018, l'AEDT a adressé à la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après la société SOCIETE1.)), actuellement en état de faillite, un procès-verbal daté du 9 juillet 2019 et un bulletin de taxation d'office daté du 26 juillet 2019.

Par courrier du 1^{er} août 2019, la fiduciaire SOCIETE2.) a adressé à l'AEDT l'écrit suivant :

« [...] Suite à votre procès-verbal du 09.07.2019 et votre taxation d'office du 26.07.2019 veuillez trouver en annexe :

- *le détail des frais généraux pour l'année 2018,*
- *une copie des factures des prestations de services à déclarer par le preneur redevable de la taxe pour l'année 2018,*
- *copie de l'état récapitulatif relatif abus prestations des services intracommunautaires.*

Nous vous prions de bien vouloir revoir vos impositions pour les années 2015 à 2018, et de bien vouloir nous adresser un nouveau bulletin d'imposition. »

Cette demande a été rejetée par décision directoriale du 28 janvier 2020.

Par exploit d'huissier de justice du 21 avril 2020, la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, a fait donner assignation à l'AEDT et, pour autant que de besoin, à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG pour voir dire fondé le recours, « *partant par réformation fixer la TVA due par la*

requérante pour l'exercice 2018 à 84.192,90 - 72.649,57 - 12.737,58 - 1.194,25 EUR au lieu du montant actuellement fixé de 84.192,20 EUR, pour autant que de besoin ordonner la restitution du montant de 1.194,25 EUR à la requérante ».

La partie demanderesse a exercé son recours contre la décision du directeur de l'AEDT du 28 janvier 2020 déclarant irrecevable sa demande de réclamation du 1^{er} août 2019. Au fond, elle a limité ses contestations sur deux points particuliers portant sur l'exercice fiscal 2018.

Par jugement rendu en date du 10 mars 2021, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a déclaré le recours recevable, mais non fondé. Le tribunal a retenu que c'est à bon droit que le directeur de l'AEDT a déclaré irrecevable la réclamation du 1^{er} août 2019 pour défaut de motivation.

Par exploit d'huissier de justice du 4 juin 2021, Maître Astrid BUGATTO, prise en sa qualité de curateur de la faillite de la société anonyme SOCIETE1.), a régulièrement relevé appel de la décision du 10 mars 2021, signifiée le 27 avril 2021 à la requête de l'AEDT et de l'ETAT du GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à la société anonyme SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, et à Maître Astrid BUGATTO.

Elle demande de réformer le jugement entrepris, de déclarer le recours administratif fondé, de fixer la TVA due pour l'exercice 2018 à 84.192,90 - 72.649,57 - 12.737,58 - 1.194,25 EUR au lieu du montant fixé de 84.192,20 EUR, sinon de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant l'AEDT et, pour autant que de besoin, d'ordonner la restitution du montant de 1.194,25 EUR.

La partie appelante expose dans la motivation de son acte d'appel que ses contestations se limitent à l'heure actuelle à l'exercice 2018 et par ailleurs à deux points précis.

Maître Astrid BUGATTO expose que la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, n'avait aucune activité sur le terrain national, de sorte que son activité ne devait pas donner lieu à la perception d'une taxe sur la valeur ajoutée. Elle soutient, en outre, que *« voulant à l'heure actuelle profiter du libellé sommaire du recours, tout en sachant évidemment pertinemment bien que les impôts réclamés ne sont pas dus, la partie étatique veut évincer ainsi le débat sur la substance, ce qui est éthiquement inadmissible du moment que l'effet de cette approche est de permettre d'encaisser à l'Etat un impôt non dû par un moyen de formalisme ».*

L'appelante estime que la réclamation a été conforme aux critères de l'article 76, paragraphe 3 de la loi sur la TVA. Elle contiendrait clairement la demande de se faire *« adresser un nouveau bulletin d'imposition »*. L'état récapitulatif des prestations de services intracommunautaires visant l'année 2018 aurait été joint en annexe.

Elle argumente, par ailleurs, que le libellé d'un recours administratif, « *pour lequel le ministère d'avocat n'est pas prescrit, n'est pas à apprécier avec la même rigueur qu'un recours judiciaire [...]* ».

La partie étatique n'aurait par ailleurs eu aucune difficulté de l'identifier alors qu'elle lui aurait envoyé le service de révision pour l'exercice 2018.

Les recours sommaires seraient par ailleurs admis par l'administration « *depuis l'introduction de la TVA en 1967* ».

Un formalisme de recours ne pourrait, en outre, jamais mener « *à ce que l'Etat puisse parvenir à collecter un impôt manifestement illégal* ».

A l'audience du 14 novembre 2022, l'appelante s'est encore prévalu oralement de l'article 243 du Code pénal aux termes duquel : « *Toute personne, depositaire ou agent de l'autorité ou de la force publique, toute personne chargée d'une mission de service public, qui se sera rendue coupable de concussion, en ordonnant de percevoir, en exigeant ou recevant de ce qu'elle savait n'être pas dû ou excéder ce qui était dû pour droits, taxes, impôts, contributions, deniers, revenus ou intérêts, pour salaires ou traitements, sera punie d'un emprisonnement de six mois à cinq ans, et pourra être condamnée en outre à l'interdiction du droit de remplir des fonctions, emplois ou offices publics [...]*. »

Dans ses conclusions postérieures, l'appelante précise que la loi ayant introduit la TVA date de l'année 1969 et non pas de l'année 1967.

Elle ajoute que la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, était une société destinée à détenir des droits intellectuels, à savoir des brevets, qui seraient exploités à l'étranger et « *que l'Etat réclame sciemment, un impôt qui n'est pas dû, sur base d'une erreur de déclaration, puis refuse de traiter la déclaration du contribuable pour cause d'absence de qualité littéraire en privilégiant la forme sur la substance, puis le met en faillite, le tout pour un impôt sur activités exonérées* ».

Les parties intimées demandent de :

« à titre principal,

- *constater que la demande écrite du 1^{er} août 2019 ne constitue pas une réclamation dûment motivée,*
- *constater que cette demande écrite est donc irrecevable et que la Décision Directoriale est valable et pleinement justifiée sur ce point,*
- *partant confirmer le jugement entrepris en tous points,*
- *déclarer non fondées et rejeter les demandes de la partie appelante de voir réformer la Décision Directoriale pour ordonner la refixation de la TVA due pour l'exercice 2018, de voir réformer le bulletin de taxation d'office pour*

l'exercice 2018 et de voir les parties intimées s'entendre condamner à verser à l'appelante la restitution de certains montants ainsi qu'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile pour la première instance,

- *fixer la créance des parties intimées au titre de l'indemnité de procédure de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile pour la première instance à 1.000 €,*
- *déclarer non fondée la demande de la partie demanderesse en allocation d'une indemnité de procédure en application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile pour l'instance d'appel, alors que la juridiction saisie ne fera pas droit à sa demande et alors qu'elle ne prouve pas en quoi il serait inéquitable de laisser ces frais à sa seule charge,*
- *fixer la créance des parties intimées au titre d'une indemnité de procédure de l'article 240 du Nouveau Code de procédure pour l'instance d'appel à 1.000 €,*
- *mettre les frais et dépens des deux instances à la charge de l'appelante et en ordonner la distraction au profit de l'avocat avoué des intimés affirmant en avoir fait l'avance.*

À titre subsidiaire, si votre Cour venait à réformer la décision des premiers juges quant à l'irrecevabilité de la demande écrite du 1^{er} août 2019 (quod non),

- *constater que les points ayant trait au caractère justifié ou erroné de la taxation d'office n'ont pas été tranchés par le jugement entrepris,*
- *constater que la Cour d'appel n'est pas saisie d'une appréciation au fond de ces points non tranchés par le jugement entrepris,*
- *partant, constater que l'effet dévolutif de la procédure d'appel ne pourra déployer ses effets à l'égard de ces points,*
- *partant, renvoyer le dossier devant l'AEDT pour un examen au fond de la demande écrite du 1^{er} août 2019,*
- *déclarer non fondée la demande de la partie demanderesse en allocation d'une indemnité de procédure en application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, alors qu'elle ne prouve pas en quoi il serait inéquitable de laisser ces frais à sa seule charge.*

À titre infiniment plus subsidiaire, si votre Cour n'acceptait pas de renvoyer le dossier devant l'AEDT pour un examen au fond (quod non),

- *réserver aux intimées le droit de conclure sur le fond de l'affaire,*
en tout état de cause

- *donner acte aux concluantes qu'elles entendent invoquer dans le cadre de la présente action les pièces énumérées en annexe des présentes conclusions, sous réserve de leur droit d'ajouter ou de retirer des pièces à tout moment et quand bon leur semblera,*
- *voir réserver aux concluantes tous autres droits, moyens et actions à faire valoir en temps et lieu utiles et suivant qu'il appartiendra. »*

Etant donné que la décision directoriale du 28 janvier 2020 qui a déclaré irrecevable la réclamation du 1^{er} août 2019 ne contient aucune appréciation au fond, la Cour d'appel n'est, comme les juges de première instance, saisie que de la seule question de savoir si la réclamation du 1^{er} août 2019 était recevable ou irrecevable.

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 comme suit :

« 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 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.

Pour répondre aux exigences du paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA par rapport à la « réclamation motivée », il ne suffit pas de contester la décision, mais il faut encore 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

simple contestation de la décision du directeur de l'AEDT ne vaut pas réclamation aux termes de la disposition précitée.

Il est dit, à juste titre, dans la décision du directeur de l'AEDT, qui s'est basé sur deux arrêts de la Cour d'appel des 21 février 2018 et 23 mars 2016, qu'« il est de jurisprudence constante qu'une contestation écrite réceptionnée par le bureau d'imposition compétent endéans le délai légal de réclamation ne saurait être qualifiée de "réclamation dûment motivée" au sens de l'article précité dès lors qu'elle ne contient qu'une contestation générale des taxations effectuées par le bureau d'imposition compétent sans indication aucune quant aux montants critiqués ainsi que sans distinction aucune entre les différents bulletins de taxation critiqués. Pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit d'autre part 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. En outre, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti ».

L'argument de la partie appelante selon lequel la recevabilité de la réclamation serait à analyser avec moins de rigueur qu'un recours judiciaire pour lequel le ministère d'avocat est prescrit est, par conséquent, à écarter purement et simplement. Il résulte en effet à suffisance des prescriptions de l'article 76 précité que toute réclamation doit, sous peine d'irrecevabilité, respecter les formes y prévues et ce indépendamment de la qualité ou de la compétence de son auteur.

Pour valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit 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. L'argument de l'appelante selon lequel les recours sommaires sont admis par l'administration est également à rejeter pour défaut de tout fondement.

Il en va de même de l'argument selon lequel, comme l'administration lui avait envoyé le service de révision, celle-ci ne pouvait dès lors se méprendre ni sur l'exercice fiscal visé par le recours ni sur les opérations visées ni sur le caractère indu du montant réclamé.

Il convient de rappeler que le 23 mai 2019, la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, a adressé à l'AEDT sa déclaration de TVA pour l'année 2018.

Suivant procès-verbal du 9 juillet 2019, l'AEDT a procédé à un contrôle pour l'année 2018.

Par bulletin de taxation d'office du 26 juillet 2019 portant sur l'année 2018, censé notifié le 13 août 2019 à la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, l'AEDT retient, tel que l'a repris également le jugement entrepris, que :

- la fourniture de prestations de services intra-communautaires non-soumises à la TVA au Luxembourg n'a été déclarée dans le système SCAT (Service de coopération administrative TVA de l'AEDT) à concurrence de 300.000 EUR seulement, de sorte que la différence de (800.000 - 300.000 =) 500.000 EUR doit être taxée à la TVA au Luxembourg, engendrant un surplus de taxe de 72.649,57 EUR,
- l'acquisition en amont de prestations de services intra-communautaires à concurrence de 74.926,95 EUR ne peut être admise comme étant déductible en l'absence de la production des factures afférentes, engendrant un surplus de taxe de 12.737,58 EUR,
- l'acquisition en amont de biens et de prestations de services intra-communautaires induisant de la TVA déductible en amont à concurrence de 1.194,25 EUR est admise,
- la société anonyme SOCIETE1.) est redevable de la somme de (72.649,57 + 12.737,58 - 1.194,25 =) 84.192,90 EUR.

Ce bulletin a fait l'objet de la réclamation du 1^{er} août 2019.

S'il est dit dans la lettre du 1^{er} août 2019 que « *nous vous prions de bien vouloir revoir vos impositions pour les années 2015 à 2018, et de bien vouloir nous adresser un nouveau bulletin d'imposition* », l'écrit dont question ne contient aucune critique quant à un montant précis et ne détaille pas à l'encontre de quelles années les contestations sont dirigées.

La Cour d'appel rejoint les juges de première instance en ce qu'ils ont retenu que la réclamation est incohérente dans la mesure où elle se réfère au procès-verbal du 9 juillet 2019 et à la taxation d'office du 26 juillet 2019, censée avoir été notifiée le 13 août 2019, visant l'année d'imposition 2018 et qu'une rectification des années 2015 à 2018 est demandée.

Il est dit dans la lettre de réclamation qu'une « *copie des factures des prestations de service à déclarer par le preneur redevable de la taxe pour l'année 2018* » ainsi qu'une « *copie de l'état récapitulatif relatif abus prestations des services intracommunautaires* » se trouvent annexées à la lettre.

Or, la partie appelante se limite ainsi de manière lapidaire et générale à indiquer les pièces qu'elle annexe à sa lettre sans pour autant donner la moindre explication dans quelle mesure ces pièces permettent à l'AEDT de revoir son point de vue. Il s'y ajoute et il n'est pas contesté en cause que la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, a communiqué des factures portant exclusivement sur l'année 2016. Celle-ci reste toujours en défaut d'expliquer dans quelle mesure ces factures portant sur les années 2016 ainsi que le document « *Zusammenfassende Aufstellung betreffend innergemeinschaftliche Dienstleistungen* » produits en cause auraient pu être pertinents pour revoir la taxation de 2018.

Au vu de ce qui précède c'est dès lors à juste titre que l'AEDT fait valoir que la rédaction succincte de l'écrit du 1^{er} août 2019 avec une simple énumération de pièces non autrement expliquées n'a pas permis à l'AEDT de savoir en quoi consiste la contestation de la taxation d'office du 26 juillet 2019.

Le jugement entrepris est dès lors à confirmer en ce qu'il a dit que l'écrit du 1^{er} août 2019 ne saurait être considéré comme réclamation dûment motivée au sens de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA et que c'est à juste titre que la réclamation a été déclarée irrecevable par décision directoriale du 28 janvier 2020.

Il s'ensuit qu'il n'y a lieu ni à renvoi du dossier en prosécution de cause devant l'AEDT ni à se prononcer sur la disposition de l'article 243 du Code pénal invoquée à l'audience du 14 novembre 2022.

Au vu de l'issue du litige, c'est à bon droit qu'une indemnité de procédure de 1.000 EUR, à déclarer au passif de la faillite de la société SOCIETE1.), a été allouée à l'AEDT et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG. Pour l'instance d'appel, leur demande est également à déclarer fondée pour le montant de 1.000 EUR.

Le jugement entrepris est, au vu du résultat du litige, à confirmer en ce que la société SOCIETE1.), actuellement en état de faillite, a été déboutée de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure. Pour l'instance d'appel, la demande de Maître BUGATTO en sa qualité de curateur de la société SOCIETE1.), en état de faillite, est également non fondée.

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,

déboute Maître Astrid BUGATTO, en sa qualité de curateur de la société anonyme SOCIETE1.), en état de faillite, de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

fixe la créance de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et de l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à l'encontre de Maître Astrid BUGATTO, en sa qualité de curateur de la société anonyme SOCIETE1.), en état de faillite, sur base de

l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile à 1.000 EUR pour l'instance d'appel,

met les frais de l'instance d'appel à charge de Maître Astrid BUGATTO, en sa qualité de curateur de la société anonyme SOCIETE1.), en état de faillite, à déclarer au passif de la faillite.

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.