

Arrêt N° 161/17 – VII – CIV

**Audience publique du 15 novembre deux mille dix-sept**

Numéro 42916 du rôle.

Composition:

Astrid MAAS, président de chambre;  
Marie-Laure MEYER, premier conseiller;  
Monique HENTGEN, premier conseiller;  
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

**la société à responsabilité limitée A),**

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg en date du 17 août 2015,

comparant par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

**1. l'État du Grand-Duché de Luxembourg**, représenté par son Ministre d'Etat et pour autant que de besoin pris en la personne du Ministre des Finances, 4, rue de la Congrégation, L-1352 Luxembourg,

**2. l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, prise en la personne du Directeur de l'Enregistrement et des Domaines, 1-3, avenue Guillaume, L-2010 Luxembourg,

intimés aux fins du susdit exploit KURDYBAN du 17 août 2015,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

## LA COUR D'APPEL :

### Antécédents de procédure

Par exploit d'huissier de justice du 15 juin 2012, la société à responsabilité limitée A), ci-après A), a fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après l'Etat, et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir réformer, sinon annuler une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines réputée notifiée le 19 mars 2012 et les bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2008 et 2009 réputés notifiés les 2 novembre 2011 et le 4 avril 2012.

En cours d'instance, A) a conclu en outre à voir prononcer l'inexistence juridique, sinon la nullité des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 3 mars 2014 et à voir constater que du fait de leur émission, la décision directoriale et les bulletins précédemment émis auraient été annulés, de sorte qu'il y aurait acquiescement à ses prétentions formées par l'exploit du 15 juin 2012. A) a encore sollicité l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- €, portée finalement à 7.500.- €.

Par jugement du 20 mai 2015, le tribunal a :

- dit la demande irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre l'Etat,

- dit que dans la mesure où il est dirigé contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le recours est sans objet pour autant que les bulletins de taxation d'office datés du 14 octobre 2011, réputés notifiés le 2 novembre 2011, sont concernés,

- dit que dans la mesure où elle est dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en rapport avec les bulletins de taxation d'office datés du 13 février 2014, réputés notifiés le 3 mars 2014, la demande est nouvelle sous tous ses aspects et partant irrecevable,

- dit que dans la mesure où elle est dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines la demande en rapport avec la décision directoriale du 9 mars 2012 et les bulletins de taxation d'office datés du

19 mars 2012, réputés notifiés le 4 avril 2012, est irrecevable à défaut de réclamation administrative préalable,

- débouté A), l'Etat et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de leurs requêtes respectives en obtention d'une indemnité de procédure,

- condamné A) aux dépens de l'instance.

Par exploit d'huissier de justice du 17 août 2015, A) a régulièrement interjeté appel contre ce jugement qui lui a été signifié le 21 juillet 2015, demandant, par réformation, à la Cour de déclarer l'assignation du 15 juin 2012 recevable en la forme et dans les délais, au fond, la déclarer justifiée et réformer, sinon annuler la décision sur réclamation réputée notifiée en date du 19 mars 2012 ainsi que les bulletins de taxation d'office émis pour les années 2008 et 2009 et réputés notifiés les 2 novembre 2011 et 4 avril 2012 à l'encontre de A) et prononcer à son bénéfice la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Elle demande une indemnité de procédure de 2.000 € pour l'instance d'appel.

L'Etat conclut à l'irrecevabilité de l'appel pour autant qu'il le concerne.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande la confirmation du jugement en ce que le tribunal a dit que les bulletins portant la date de notification du 4 avril 2012 auraient dû faire l'objet d'une réclamation écrite conformément à l'article 76 de la loi TVA et non, comme en l'espèce, l'objet d'un recours directement judiciaire.

A titre subsidiaire et quant au le fond, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande le renvoi de l'affaire devant le tribunal autrement composé, sinon la surséance à statuer dans l'attente de la décision à intervenir dans le cadre du recours diligenté par A) à l'encontre de la décision directoriale du 16 juin 2014.

Elle demande le rejet de la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par A) et réclame une indemnité de procédure de 1.500 € pour l'instance d'appel.

### **L'appel dirigé contre l'Etat**

L'Etat conclut à l'irrecevabilité de l'appel pour autant qu'il est concerné.

Tel que l'ont déjà retenu les premiers juges, c'est l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, et non pas l'Etat, qui est le destinataire de l'assignation devant le tribunal civil portant recours contre la décision directoriale.

L'appel est donc irrecevable en tant que dirigé contre l'Etat.

### **Exposé du litige**

Le 2 novembre 2011, A) s'est vu notifier deux bulletins de taxation d'office de la TVA pour les années 2008 et 2009.

Aux termes desdits bulletins, A) s'est vu refuser la taxe en amont « à défaut de chiffre d'affaires directement lié à des opérations rentrant dans le champ d'application de la taxe et ouvrant droit à déduction ».

Le 23 novembre 2011, A) a formulé une réclamation auprès du bureau d'imposition compétent.

Par lettre du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 9 mars 2012 portant la date de notification du 19 mars 2012, A) a été informée que sa réclamation était fondée en ce sens que les prestations de service par elle fournies rentraient dans le champ d'application de la TVA de sorte que les dépenses entrant dans les éléments constitutifs du prix desdites opérations et ayant donc un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, étaient entièrement déductibles.

Le directeur n'a par contre pas partagé le point de vue de A) par rapport au lieu des prestations de service rendues à la société néerlandaise GPF CV et a décidé que les prestations de service rendues par A) étaient localisées à l'endroit où elle a établi le siège de son activité économique à partir duquel ses services sont rendus, ceci en application de l'article 17 paragraphe 1) de la loi TVA et qu'elles étaient donc taxables au Grand-Duché de Luxembourg au taux normal qui était à l'époque de 15%.

Par même courrier, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a informé A) que des bulletins d'impôt redressés tenant compte des rectifications opérées lui seraient notifiés pour les années concernées.

Toujours par même courrier, A) a été informée qu'elle disposait d'un délai de trois mois à compter de la date de notification de la décision en question pour introduire un éventuel recours devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile,

conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3, 2<sup>ème</sup> alinéa, de la loi TVA.

De nouveaux bulletins de taxation d'office pour les années 2008 et 2009 ont alors été émis le 19 mars 2012 et notifiés le 4 avril 2012.

Les deux bulletins comportent l'observation qu'il s'agit de redressements des bulletins de taxation d'office notifiés le 2 novembre 2011 suite à la décision Corr. TVA/OC/76575, visant en cela la décision directoriale du 9 mars 2012.

Ces bulletins n'ont pas fait l'objet d'une réclamation, mais par assignation du 15 juin 2012, GFP GP a exercé un recours judiciaire contre la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 9 mars 2012 notifiée le 19 mars 2012.

Il découle du jugement entrepris que le tribunal, jugeant que l'admissibilité d'une voie de recours relevait de l'organisation judiciaire, a soulevé d'office l'irrecevabilité de la demande pour défaut de réclamation préalable et les parties ont été invitées à examiner la recevabilité du recours dans la mesure où les bulletins émis le 19 mars 2012 n'avaient pas fait l'objet d'une réclamation auprès du bureau d'imposition compétent.

Le tribunal a par la suite jugé que A) aurait au préalable dû faire une réclamation contre les nouveaux bulletins de taxation d'office pour les années 2008 et 2009 émis le 19 mars 2012 suite à la décision directoriale du 9 mars 2012.

Le recours a de ce fait été déclaré irrecevable, faute de réclamation administrative préalable.

### **La position de A)**

Celle-ci critique le raisonnement des premiers juges en donnant à considérer que c'est la décision directoriale du 9 mars 2012 qui a motivé l'émission des deux nouveaux bulletins de taxation du 19 mars 2012. Lesdits bulletins ne seraient dès lors pas des actes détachables de la décision directoriale et les bulletins seraient venus se substituer ensemble avec la décision directoriale aux bulletins initiaux au sens de l'article 76 paragraphe (3) de la loi sur la TVA.

En d'autres termes, on pourrait dire que l'auteur réel des nouveaux bulletins était le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. En introduisant une réclamation contre lesdits bulletins, A)

aurait soumis une réclamation contre une décision à l'auteur même de cette décision.

Un tel raisonnement ne reviendrait pas à réduire les délais de recours (ce qui aurait été une des volontés du législateur en rendant obligatoire le recours préalable à la réclamation administrative), mais bien au contraire les étendrait à l'infini alors que toute modification opérée par le directeur dans le cadre de sa décision directoriale, notamment une simple substitution de motifs comme en l'espèce, entraînerait l'introduction d'une nouvelle réclamation avant de pouvoir saisir les tribunaux.

La conséquence directe de cette interprétation du paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA serait de priver le contribuable de son droit d'agir en justice, droit consacré comme liberté fondamentale sur base de l'article 6 de la CEDH.

### **La position de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**

Celle-ci demande la confirmation du jugement au motif que la solution adoptée par les premiers juges serait la seule qui (i) donnerait un sens au texte même de l'article 76 de la loi sur la TVA et (ii) respecterait le but de la réforme législative voulue par la loi du 11 novembre 2009 à savoir résoudre les conflits prioritairement au niveau de l'administration.

Elle donne à considérer que suite à la décision directoriale du 9 mars 2012, de nouveaux bulletins ont été émis pour les années 2008 et 2009. Ces bulletins auraient contenu des informations sur les voies de recours et il en résulterait que le recours devait être introduit par voie de réclamation auprès du bureau d'imposition compétent.

Il serait tout à fait concevable que le directeur, suite à l'émission d'un nouveau bulletin et après avoir obtenu de nouveaux arguments et pièces, donne raison totalement ou partiellement au réclamant lui évitant ainsi de devoir saisir la justice de ce problème.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ajoute que l'assujetti disposerait ainsi d'un degré supplémentaire dans l'exercice de son recours et que le retour à la phase de la réclamation qui lui permettrait de faire valoir de nouvelles pièces et arguments lui éviterait également de devoir exposer des frais de justice.

### Appréciation par la Cour

Le paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA tel qu'il est issu de la modification législative du 10 novembre 2009 dispose :

*« 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 attaqués 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. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur ».*

Pour juger comme ils l'ont fait, les premiers juges ont analysé la disposition suivante :

*« 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 attaqués et / ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué »,*

pour retenir ensuite :

*« Lue littéralement, la dernière phrase de cet extrait signifierait que suite à une réclamation il y aurait en toute hypothèse lieu, soit à émission*

*cumulative d'un avis confirmatif et d'un bulletin rectificatif, soit à émission uniquement d'un bulletin rectificatif.*

*Or, dans l'éventualité où la réclamation est rejetée dans son ensemble il n'y a pas lieu à émission d'un bulletin rectificatif, que ce soit seul ou ensemble avec l'avis confirmatif.*

*C'est pour cette raison que le texte ne donne de sens que s'il est interprété de la façon suivante :*

*Sous le nouveau régime trois éventualités peuvent se présenter et la procédure à suivre est fonction du sort que le directeur de l'administration réserve à une réclamation.*

*- Si la réclamation est rejetée dans sa totalité, le directeur se limitera à émettre un avis confirmatif du bulletin. Dans ce cas sa décision devra immédiatement être attaquée en justice.*

*- Si la réclamation est rejetée en partie, un avis confirmatif partiel interviendra. Cet avis confirmatif partiel devra lui aussi faire l'objet d'un recours judiciaire immédiat, recours qui ne pourra toutefois porter que sur les volets du dossier qui ont été maintenus par la décision directoriale.*

*Parallèlement un bulletin rectificatif devra être émis pour la partie de la réclamation qui a été admise, afin que l'assujetti puisse, à ce propos, connaître les détails de la nouvelle imposition et les montants qui ont été retenus en définitive.*

*Compte tenu du fait que le but recherché par le législateur était de résoudre les conflits prioritairement au niveau de l'administration, ce bulletin ne pourra pas être soumis tout de suite à l'appréciation des tribunaux, mais devra d'abord faire l'objet d'une nouvelle réclamation.*

*Il n'est en effet pas à exclure que sur base de nouveaux documents ou arguments à produire dans le cadre de cette réclamation, l'administration soit disposée à revoir sa position.*

*Une contradiction entre la décision à intervenir dans le cadre du recours judiciaire immédiat (pour la partie confirmée du bulletin) et celle sur réclamation administrative préalable (pour la partie modifiée du bulletin) n'est d'ailleurs pas à craindre, étant donné que les deux recours concernent des aspects différents du litige.*

*- Si la réclamation est admise dans sa totalité, il y aura uniquement lieu à émission d'un bulletin rectificatif. Ce bulletin devra lui aussi être attaqué*

*tout d'abord par voie de réclamation et ne pourra être soumis à l'examen des tribunaux que lorsque la nouvelle réclamation aura été rejetée à son tour par le directeur de l'administration.*

*En l'occurrence le directeur n'a pas confirmé les bulletins datés du 14 octobre 2011, que ce soit partiellement ou totalement, mais il a adopté une toute nouvelle approche, retenant une argumentation à propos de laquelle la société n'avait pas encore eu l'occasion de s'expliquer (localisation des prestations de service facturées à la société établie aux Pays-Bas). Sur base de l'analyse du dossier faite par le directeur de nouveaux bulletins, datés du 19 mars 2012, ont été émis.*

*Dans les conditions données, et en application des principes énoncés ci-avant, ce n'était pas la décision du directeur qui était attaquable (par une assignation en justice), mais les nouveaux bulletins (au moyen d'une réclamation) ».*

La Cour ne saurait suivre ce raisonnement.

Avant la modification législative du 10 novembre 2009, le paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA était de la teneur suivante :

*« Sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin ».*

Aux termes du paragraphe (4) de l'article 76 :

*« Le délai prévu au paragraphe (3) est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent. 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 donnera lieu soit à un avis confirmatif du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif.*

*La prédite décision indiquera la durée du délai encore disponible pour l'introduction devant le tribunal mentionné au paragraphe (3) ; le délai encore disponible courra à partir de la date de la notification de l'avis confirmatif ou du bulletin rectificatif ».*

La réforme de 2009 a eu pour effet de rendre obligatoire la réclamation préalable auprès du bureau d'imposition compétent 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* » (Doc. parl. 6027, Commentaire des articles p.13 ad article III, ad paragraphe 1).

Pour le reste cependant, la législation n'a pas changé, dans la mesure où le nouveau texte, à l'instar de l'ancien texte, dispose que la décision du directeur « *se substitue à l'imposition entreprise* ».

Le deuxième alinéa du paragraphe (3) de l'article 76 dispose ensuite que : « *la décision du directeur est susceptible de recours* ».

Il est vrai que le paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA dispose que la décision du directeur donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et/ou à l'émission portant rectification du bulletin attaqué.

Dans sa décision du 9 mars 2012, le directeur a d'ailleurs dit lui-même que « *des bulletins d'impôt redressés tenant compte de ce qui précède seront notifiés pour les années concernées (2007 à 2009)* ».

En l'espèce, le directeur a partiellement fait droit à la réclamation en admettant d'une part que les prestations de services facturées à GPF CV rentraient dans le champ d'application de la TVA de sorte que les dépenses entrant dans les éléments constitutifs du prix desdites opérations étaient entièrement déductibles, mais en décidant d'autre part que les prestations de services étaient taxables au taux normal de 15 % applicable (à l'époque) au Luxembourg.

La décision directoriale a donc donné lieu à un bulletin rectificatif qui ne donnait que partiellement raison à la réclamation de A).

Suivre la démarche préconisée par le tribunal aboutirait à forcer A) à introduire une réclamation contre la partie du bulletin qui lui était défavorable. Comme ce bulletin n'était que l'émanation de la décision directoriale, une telle réclamation était forcément vouée à l'échec dans la mesure où le directeur ne ferait que réitérer sa décision et un nouveau bulletin identique au premier serait émis contre lequel l'assujetti devrait alors à nouveau faire une réclamation.

L'assujetti resterait donc à tout jamais bloqué dans la phase de la réclamation administrative sans jamais avoir le droit d'introduire un recours judiciaire.

La Cour retient de l'ensemble des développements qui précèdent que dès que le directeur de l'Administration et de l'Enregistrement a pris sa décision, le recours judiciaire est ouvert à l'assujetti.

Par réformation du jugement entrepris, il y a donc lieu de déclarer la demande recevable et il y a lieu à renvoi de l'affaire devant le tribunal d'arrondissement autrement composé afin d'examiner le fond du litige.

### *Les indemnités de procédure*

Dans la mesure où il serait inéquitable de laisser à charge de A) les frais non compris dans les dépens qu'elle a exposés en relation avec l'instance d'appel, il convient de faire droit à sa demande en allocation d'une indemnité de procédure et la Cour décide de lui allouer de ce chef un montant de 750 €.

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tendant à l'obtention d'une indemnité de procédure n'est pas justifiée.

Il en est de même de la demande de l'Etat, celui-ci restant en défaut de justifier de l'iniquité requise par l'article 240 du NCPC.

### **PAR CES MOTIFS :**

La Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat chargé de la mise en état entendu en son rapport oral,

reçoit l'appel en la pure forme ;

le déclare irrecevable pour autant que dirigé contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

le déclare recevable et fondé pour le surplus ;

**réformant :**

déclare la demande en rapport avec la décision directoriale du 9 mars 2012 et les bulletins de taxation d'office datés du 19 mars 2012, réputés notifiés le 4 avril 2012, recevable ;

déclare non fondées les demandes de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg basées sur l'article 240 du NCPC ;

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à payer à la société à responsabilité limitée A) une indemnité de procédure de 750 € pour l'instance d'appel et la condamne aux frais et dépens de l'instance d'appel ;

laisse les frais de la demande dirigée contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à charge de la société à responsabilité limitée A) ;

renvoie l'affaire en prosécution de cause devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg.

Madame le Président de chambre Astrid MAAS étant dans l'impossibilité de signer, la minute du présent arrêt est signée, conformément à l'article 82 de la loi modifiée du 7 mars 1980 sur l'organisation judiciaire, par le conseiller le plus ancien en rang ayant concouru à l'arrêt.