

**Audience publique du 21 février deux mille dix-huit**

Numéro 43979 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 anonyme C),**

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Josiane GLODEN d'Esch/Alzette en date du 29 août 2016,

comparant par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

**1. l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son Directeur,

**2. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**, représenté par son Ministre d'Etat, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

intimés aux fins du susdit exploit GLODEN du 29 août 2016,

comparant par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

## **LA COUR D'APPEL :**

### Faits et procédure

Suivant contrat du 25 février 2008 C) S.A. fait l'acquisition par voie d'importation d'un moteur d'avion pour un montant de 1.370.000 USD, soit 868.540.- euros. Le moteur est livré en Allemagne et un montant de 29.360.- euros est finalement payé à titre de droit de douanes et un montant de 212.189,34 euros à titre de TVA à l'importation aux autorités allemandes. En août 2009, le moteur est revendu par C) S.A. à une société de droit belge.

Au cours des années 2010/2011 les services fiscaux luxembourgeois procèdent à des vérifications en matière de TVA, lesquelles aboutissent à la rédaction d'un premier procès-verbal en date du 6 janvier 2011. Un courrier explicatif est adressé par C) S.A. à l'Administration de Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) en date du 31 janvier 2011 comportant en annexe les déclarations TVA et les bilans fiscaux pour 2008 et 2009, la facture relative à la vente du moteur accompagnée des documents d'exportation, une copie de l'avis de débit et de l'ordre de virement relatif au paiement de la TVA en Allemagne et un document de l'Administration fiscale allemande attestant de la perception de la TVA.

Suite à un second procès-verbal du 17 octobre 2013 ayant conclu à une majoration de la TVA suivant réévaluation pour 2010 des produits de C) S.A. d'un montant de 714.465,79 USD (en les caractérisant de chiffre d'affaire pour 549.589,07 euros) et ayant refusé pour 2011 la déduction de la taxe en amont à hauteur de 1.315,85 euros, C) S.A. adresse en date du 6 novembre 2013 un deuxième courrier explicatif à l'AED.

Après vérifications, constatation sur place et contrôle approfondi un troisième procès-verbal est dressé le 2 décembre 2013 lequel constate des suppléments de 75.250,83 euros pour l'année 2010 et de 1.315,85 euros pour l'année 2011 et informe C) S.A. qu'elle peut présenter ses observations pour le 18 décembre 2013 tout en l'invitant à faire parvenir à l'administration fiscale un certain nombre de documents supplémentaires.

En date du 9 janvier 2014 l'AED émet deux bulletins de taxation d'office pour les années 2010 et 2011.

En date du 24 février 2014 un relevé de compte TVA est adressé à C) S.A. au titre duquel un solde global de 76.992,75 euros est redû. En date du 28 février 2014 est en outre notifiée à C) S.A. une décision du 13 février 2014 prononçant une amende fiscale à hauteur de 3.000.- euros à son encontre.

Par courrier du 4 mars 2014 C) S.A. introduit par l'intermédiaire de la société I) une réclamation écrite contre les bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011 se lisant comme suit:

*« Nous accusons réception du procès-verbal émis par vos services en date du 2 décembre 2013 ainsi que des bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011 datés du 9 janvier 2014 et notifiés au 27 janvier 2014.*

*Tout d'abord, nous vous informons de notre vive contestation de l'ensemble de ces bulletins de taxation d'office.*

*En effet, nous vous prions de bien vouloir trouver en annexe les éléments demandés dans votre procès-verbal, à savoir :*

- Copie de l'affiliation à la TVA en Allemagne.*
- Copie de la déclaration de TVA 2009 déposée en Allemagne.*
- Copie de la déclaration de TVA 2010 déposée en Allemagne.*
- Extraits bancaires des années 2009 à 2011.*

*En conséquence, nous vous demandons de bien vouloir revoir vos conclusions et vos bulletins de taxation d'office ».*

Par décision du 24 avril 2014 le directeur de l'AED prend position comme suit:

*« J'accuse réception de votre estimée lettre du 4 mars passé par laquelle vous informez le bureau d'imposition compétent de votre vive contestation de l'ensemble de ces bulletins de taxation d'office. Faisant réponse, il m'importe tout d'abord de vous faire savoir que le seul moyen légalement prévu pour intervenir par écrit auprès de l'administration face à un bulletin de rectification ou de taxation d'office, est la réclamation administrative dûment motivée introduite dans le délai légal. Dans ce contexte, il y a encore lieu de relever que pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position. Vous conviendrez certainement que votre prédite lettre, bien qu'introduite endéans le délai prévu en la matière, ne peut être considérée comme dûment motivée, alors que vous contestez purement et simplement les bulletins en question, tout en ne présentant qu'une partie des documents revendiqués par le bureau d'imposition. Cette mise au point étant faite concernant la forme de la réclamation, je me permets de vous faire tenir ci-après les observations*

*succinctes suivantes quant au fond de l'affaire. (...). Partant, j'estime que les bulletins d'impôt contestés ont été traités conformément aux dispositions légales prévues en la matière, et je vous confirme qu'ils restent maintenus ».*

Par courrier recommandé du 30 avril 2014 I) adresse encore un courrier explicatif à l'AED et par courrier du 13 mai 2014 le directeur de l'AED réplique que le prédit courrier n'apporte aucun fait nouveau pouvant éventuellement l'inciter à revenir sur sa décision du 24 avril passé.

Par exploit d'huissier de justice du 4 août 2014 C) S.A. a fait donner assignation à l'AED et à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir constater qu'aucune TVA luxembourgeoise n'est applicable à l'opération litigieuse et partant réformer sinon annuler la décision directoriale sur réclamation du 24 avril 2014, déclarer nuls et nonavenus les bulletins de taxation d'office des exercices 2010 et 2011 établis par l'AED en date du 9 janvier 2014 et pour voir constater que la demanderesse n'est pas redevable de la somme de 76.992,75 euros (suivant décompte au 24 février 2014) au titre des taxations d'office de la TVA 2010 et 2011, des intérêts, frais et accessoires à ces taxations et des amendes prononcées dans le cadre de la procédure de révision.

Elle a encore demandé la condamnation des parties défenderesses solidairement, sinon in solidum, sinon individuellement mais chacune pour le tout, sinon chacune pour sa part, au paiement d'une indemnité de procédure de 1.500.- euros et aux frais et dépens de l'instance.

Retenant que le courrier du 4 mars 2014 ne saurait valoir réclamation au sens de l'article 76 (3) de la loi TVA, de sorte que les bulletins de taxation d'office émis le 9 janvier 2014 et notifiés le 27 janvier 2014 n'ont pas été valablement attaqués endéans le délai légal, le tribunal, dans un jugement rendu le 22 juin 2016, a dit la demande recevable en la forme, mais non fondée et, pour autant que de besoin, a confirmé la décision directoriale du 24 avril 2014. Les demandes respectives en allocation d'une indemnité de procédure sont rejetées.

Contre ce jugement, lui signifié le 22 juillet 2016, C) S.A. a interjeté appel par exploit d'huissier du 29 août 2016. Par réformation du jugement entrepris, l'appelante demande à voir dire que le courrier du 4 mars 2014 vaut réclamation au sens de l'article 76 (3) de la loi TVA, que les bulletins de taxation d'office émis le 9 janvier 2014 ont donc valablement été attaqués endéans le délai légal et que sa demande introduite suivant exploit d'huissier du 4 août 2014 est recevable. Elle demande encore la réformation du jugement en ce qu'il a confirmé la décision directoriale du 24 avril 2014

et elle conclut au renvoi de l'affaire devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour qu'il soit statué sur le fond. Finalement elle sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.- euros.

Les parties intimées concluent à la confirmation du jugement.

### Moyens des parties

L'appelante explique que, la motivation du jugement entrepris étant exclusivement limitée à la recevabilité de la demande, elle limite son appel à la question de la recevabilité de sa demande, consistant à déterminer si le courrier envoyé le 4 mars 2014 à l'AED vaut réclamation au sens de l'article 76 (3) de la loi TVA du 12 février 1979 de sorte que les bulletins de taxation d'office avaient été valablement attaqués endéans le délai légal. Le jugement est encore critiqué en ce qu'il a rejeté la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure et l'a condamnée aux frais et dépens de l'instance.

L'appelante fait valoir que la loi TVA n'exige pas qu'une réclamation contienne des formules sacramentelles, l'appréciation d'une contestation étant uniquement une question de but à atteindre et donc, en définitive, de résultat.

Elle reproche aux premiers juges d'avoir apprécié sa réclamation du 4 mars 2014 en la sortant de son contexte et de ne pas avoir tenu compte, ni de l'objet de la taxation d'office, ni du contexte factuel, ni de la réaction de l'AED face à ses réclamations, ni du contenu de la réclamation. Les premiers juges seraient ainsi allés au-delà des exigences de la loi en ce sens que leur approche non circonstanciée reviendrait *in fine* à poser des exigences de motivation dépassant le seul but poursuivi par le législateur, à savoir permettre à l'AED de savoir ce qui est contesté et pourquoi, ceci afin qu'elle soit en mesure de traiter la réclamation du contribuable. L'appelante souligne que la réclamation du 4 mars 2014 avait d'une part été précédée d'un courrier à l'AED du 6 novembre 2013 qui emportait déjà réclamation explicite et motivée de l'imposition projetée, et avait d'autre part été suivie d'un courrier supplémentaire à l'AED le 30 avril 2014. Sur base des éléments contenus dans sa réclamation du 4 mars 2014, de ceux auxquels elle se rapportait et des réponses de l'AED, il serait établi que l'AED était parfaitement au courant de l'objet des contestations de l'appelante et des motifs de la réclamation.

L'appelante se réfère encore aux principes reconnus par la Cour administrative au sujet des réclamations en matière d'impôts directs, lesquels devraient selon elle s'appliquer également en matière de TVA, pour

soutenir que la réclamation du 4 mars 2014 serait motivée de façon suffisante.

Finalement, elle fait état de ce que l'AED est tenue en vertu de l'article 3 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, d'une obligation de collaboration lui imposant notamment, si elle est saisie d'une demande imprécise ou incomplète, d'inviter activement l'administré à préciser ou compléter sa demande.

Les intimés exposent que, depuis la loi du 10 novembre 2009, une réclamation en bonne et due forme, écrite et dûment motivée, telle que prévue à l'article 76 de la loi TVA, est une condition préalable *sine qua non* à tout recours introduit devant le tribunal d'arrondissement siégeant en matière civile. En vertu de la jurisprudence, deux conditions devraient être obligatoirement remplies pour qu'un écrit adressé à l'AED puisse valoir réclamation au sens de l'article 76 de la loi TVA, à savoir i) la fourniture d'explications circonstanciées et ii) la production de pièces justificatives à l'appui des arguments énoncés.

Le courrier du 4 mars 2014 ne serait pas à qualifier de réclamation en bonne et due forme alors qu'il ne satisferait pas à l'exigence de motivation imposée par l'article 76 de la loi TVA, et ne mettrait pas l'AED en mesure de comprendre en quoi les deux bulletins de taxation d'office, différents pour deux années distinctes, étaient critiqués.

Les intimés contestent toute pertinence en matière de TVA des règles spécifiques qui pourraient s'appliquer en matière d'impôts directs.

Par ailleurs, ils contestent la violation par l'AED d'une prétendue obligation de collaboration, et rappellent que les règles en matière de procédure administrative non contentieuse, prévues tant par la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 que par le règlement grand-ducal du 8 juin 1979, ne s'appliquent pas en matière fiscale.

### Appréciation

Les parties intimées ne contestent pas la recevabilité de l'appel dirigé contre l'Etat et l'AED.

L'appel, interjeté dans les forme et délai de la loi, est dès lors à déclarer recevable.

L'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'en vigueur au moment de la notification des bulletins litigieux, dispose dans son paragraphe 3 que:

*« 3. 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 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 (...) ».*

L'appelante estime que les principes reconnus par les juridictions administratives au sujet des réclamations en matière d'impôts directs sur base du paragraphe 249 (2) de la « *Abgabenordnung* », qui retiendraient une interprétation très large de la notion de réclamation et se contenteraient d'un formalisme réduit au strict minimum, devraient s'appliquer également en matière de TVA.

Le paragraphe 249 est rédigé comme suit:

*« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.*

*(3) ...*

*(4) Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden ».*

Il se dégage de ces dispositions que, contrairement à l'article 76 de la loi TVA, qui prévoit que la réclamation doit être dûment motivée, le paragraphe 249 de la « *Abgabenordnung* » ne contient pas une exigence de motivation en tant que condition de validité de la réclamation introduite par l'assujetti, mais indique uniquement qu'une motivation serait opportune.

Les références faites par la partie appelante aux travaux parlementaires relatifs à la loi du 5 août 1969 concernant la TVA et notamment à la proposition du gouvernement de « *soumettre au pouvoir législatif le projet d'un code de procédure fiscale appelé à s'appliquer à l'ensemble des impôts et taxes perçus au profit de l'Etat* » manquent de pertinence dans la mesure où elles ne contiennent aucune précision quant à la motivation de la réclamation et qu'à l'heure actuelle il n'existe pas de code de procédure fiscale uniformisant les règles de procédure pour les impôts directs et indirects.

C'est dès lors à bon droit que les premiers juges ont retenu que les décisions administratives relatives à l'interprétation de la notion de réclamation en matière d'impôts directs ne sont pas transposables en matière d'impôts indirects.

Les parties invoquent deux décisions rendues par les juridictions de l'ordre judiciaire se prononçant sur la « réclamation dûment motivée » prévue à l'article 76 de la loi TVA.

Dans un jugement rendu le 28 mars 2012 (n° 134463 du rôle), le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a retenu que « *Ni le texte de loi, ni les travaux parlementaires ayant précédé son vote ne définissent ce qu'il faut entendre par « réclamation dûment motivée » et sous quelle forme « écrite » elle doit être présentée. Dans les conditions données il faut retenir que l'esprit de la loi est respecté si le but recherché par les auteurs du texte est atteint. En rapport avec l'article 76.3 de la loi de 1979 la finalité de la motivation de la réclamation est d'éclairer l'administration sur la question de savoir dans quelle mesure la taxation d'office est contestée et de lui permettre de connaître les raisons de cette contestation. En fonction de la complexité du dossier cet objectif peut être atteint plus ou moins facilement. Si dans certains cas un exposé détaillé de la position du réclamant peut s'avérer nécessaire, il se peut tout aussi bien que dans d'autres hypothèses une pièce ou explication supplémentaire soient*



*suffisantes ».*

La Cour a précisé dans un arrêt rendu le 23 mars 2016 (n° 41748 du rôle) que « *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. Autrement dit, et tel que l'a formulé le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dans sa décision du 31 octobre 2011, « pour pouvoir 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 ».*

*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'appelante estime que pour déterminer si le seul but poursuivi par le législateur, c'est-à-dire permettre à l'AED de savoir ce qui est contesté, est rempli, il faut tenir compte tant du courrier du 4 mars 2014, que du contexte factuel.

S'il résulte du courrier en question que C) S.A. entend contester les bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011, la Cour retient cependant à l'instar des premiers juges que le courrier contient une contestation générale sans indication aucune quant aux montants critiqués et sans distinction aucune entre les deux bulletins de taxation critiqués. Aucun motif n'est indiqué à l'appui de cette contestation et aucune explication ni aucun commentaire circonstanciés ne sont donnés quant aux pièces annexées, le courrier indiquant uniquement « *en annexe les éléments demandés dans votre procès-verbal* » du 2 décembre 2013, soit avant les bulletins de taxation d'office, sans préciser en quoi ces pièces seraient de nature à justifier sa contestation. Par ailleurs, il ne s'agissait que d'une partie des documents revendiqués par le bureau d'imposition et une partie des pièces (extraits bancaires des années 2009 à 2001) étaient rédigées en langue turque.

Le fait que I) demande au directeur de l'AED de « *revoir vos conclusions et vos bulletins de taxation d'office* » ne saurait valoir réitération des contestations formulées antérieurement dans un courrier du 6 novembre 2013, qui a été rédigé avant le procès-verbal du 2 décembre 2013

et les bulletins de taxation d'office, ce d'autant plus que le courrier du 4 mars 2014 ne s'y réfère même pas.

Au regard des développements qui précèdent par rapport aux critères auxquels doit répondre la « *réclamation motivée* », le courrier du 4 mars 2014 constitue dès lors tout au plus une contestation, mais non pas une réclamation motivée au sens de la loi.

L'appelante estime qu'il résulte néanmoins de la réponse du directeur de l'AED du 24 avril 2014 que ce dernier a bien compris l'objet des contestations de l'appelante et les motifs de la réclamation.

Dans sa réponse du 24 avril 2014, le directeur de l'AED signale que la lettre du 4 mars 2014 ne peut être considérée comme dûment motivée, avant de formuler quelques « observations succinctes suivantes quant au fond de l'affaire ». Ces observations ne se réfèrent pas à des contestations précises soulevées par C) S.A. dans des courriers antérieurs, mais expliquent, sur base du procès-verbal du 2 décembre 2013, que les bulletins d'impôt contestés ont été traités conformément aux dispositions légales prévues en la matière. Il n'en ressort pas pour autant que le directeur ait eu connaissance des critiques précises que C) S.A. entendait émettre à l'encontre des bulletins de taxation d'office.

En ce qui concerne la prise en compte du courrier du 30 avril 2014 destiné à compléter le courrier de réclamation du 4 mars 2014, les premiers juges ont retenu à juste titre que ce courrier est tardif pour intervenir postérieurement à l'écoulement du délai de forclusion de trois mois endéans duquel une réclamation doit être introduite suite à la notification des bulletins critiqués. Le seul fait que le directeur y ait répondu en indiquant qu'il n'apporte pas d'éléments nouveaux au dossier est sans incidence à cet égard, ce d'autant plus que le directeur précise qu'il considère les moyens de réclamation comme épuisés et rappelle que C) S.A. dispose encore d'un délai jusqu'au 4 août 2014, soit trois mois après la notification de la décision du directeur du 24 avril 2014, pour introduire un éventuel recours devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

Le moyen de l'appelante tiré de l'obligation de collaboration est à écarter étant donné que la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne sont pas applicables à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Cass. n° 53 / 2017 du 1.6.2017, numéro 3801 du registre).

L'appel n'est dès lors pas fondé et le jugement est à confirmer en ce qu'il a déclaré non fondé le recours introduit contre la décision du directeur de l'AED du 24 avril 2014.

L'application de l'article 240 du NCPC relève du pouvoir discrétionnaire du juge.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de confirmer le jugement en ce qu'il a débouté C) S.A. de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du NCPC. Eu égard au sort de son appel, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure pour la présente instance requiert un rejet.

#### **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 forme,

le dit non fondé,

partant, confirme le jugement entrepris,

rejette la demande de la société anonyme C) S.A. en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme C) S.A. aux frais et dépens de l'instance.