

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 076/24 – VII – CIV

**Audience publique du douze juin deux mille vingt-quatre**

Numéro CAL-2023-00058 du rôle.

Composition:

Michèle RAUS, président de chambre;  
Nadine WALCH, premier conseiller;  
Françoise SCHANEN, conseiller ;  
André WEBER, greffier.

E n t r e :

**la société anonyme 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 d'administration en fonction, sinon par ses organes légaux dûment habilités,

partie appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, en date du 21 décembre 2022,

comparant par Maître Lionel SPET, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

**L'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG,** représentée par son Ministre d'Etat, Monsieur PERSONNE1.), ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place Clairefontaine, et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, Monsieur PERSONNE2.), dont les bureaux sont établis à L-2931 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son Directeur Monsieur

PERSONNE3.), et pour autant que de besoin par le Receveur de l'Enregistrement et des Domaines au bureau de la Recette centrale de Luxembourg,

partie intimée aux fins du susdit exploit KOVELTER du 21 décembre 2022,

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

---

### LA COUR D'APPEL :

Par décision du Directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT) du 6 juillet 2021 une amende fiscale de 124.105,- €a été infligée à la société SOCIETE1.) S.A. sur base de l'article 77 § 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après loi TVA) et les dispositions d'exécution s'y rapportant pour non-respect des dispositions de l'article 64 de cette loi, au motif qu'elle a considérablement majoré le montant de la taxe à rembourser.

Saisi d'un recours gracieux de la société SOCIETE1.) S.A. du 16 juillet 2021, le Directeur de l'AEDT a, par décision du 16 juillet 2021, maintenu la décision du 6 juillet 2021 entreprise.

Suivant exploit d'huissier du 28 septembre 2021, la société SOCIETE1.) S.A. a fait donner assignation à « *l'Etat du Grand-duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat, Monsieur PERSONNE1.), ayant ses bureaux L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, Monsieur PERSONNE2.), dont les bureaux sont établis à L-2931 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son Directeur Monsieur PERSONNE3.) et pour autant que de besoin par le Receveur de l'Enregistrement et des Domaines au bureau de recette centrale de Luxembourg* », pour voir annuler la décision du 6 juillet 2021, ainsi que la décision de maintien de cette amende du 16 juillet 2021 pour être illégales, les critères d'application des articles 64, 77 et 78 de la loi TVA n'étant pas donnés dans son chef.

Par jugement du 7 décembre 2022, le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg a déclaré la demande irrecevable et a condamné la société SOCIETE1.) S.A. aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit du mandataire de l'Etat, affirmant en avoir fait l'avance.

Pour statuer dans ce sens, les juges de première instance ont rappelé les termes de l'article 79 de la loi TVA et ils ont, en se basant sur les arrêts de la Cour de cassation n° 9/2010 du 18 février 2010 et n° 25/2011 du 7 avril 2011, conclu qu'il découle du libellé du prédit article 79 de la loi TVA que dans la matière faisant l'objet du litige, l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'AEDT qui peut seule être défenderesse à l'action.

Le tribunal a donné à considérer, en se référant à des jugements du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 12 juillet 2017 et du 4 mars 2015, que diriger le recours contre les décisions du Directeur de l'AEDT en donnant directement assignation à ladite AEDT ne constitue pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale, la sécurité juridique requérant que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donnés et le fait que l'assignation a également été signifiée à l'adresse de l'AEDT et non seulement à l'Etat est sans incidence.

Constatant qu'en respectant les termes de la loi, aucune violation de la Convention européenne des droits de l'Homme ne peut être retenue, l'assignation a été déclarée irrecevable.

Par exploit d'huissier du 21 décembre 2022, la société SOCIETE1.) S.A. a interjeté appel contre ce jugement, qui lui a été signifié le 15 décembre 2022, pour voir dire par réformation que le recours est à déclarer recevable et pour voir renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le Tribunal autrement composé pour statuer sur le fond.

### **Position des parties**

A l'appui de son appel, la société SOCIETE1.) S.A. avance que les juges de première instance auraient fait une fausse application de l'article 79 de la loi TVA qui se limiterait à requérir que le recours devrait être signifié à l'AEDT en la personne de son Directeur sans que le libellé de l'assignation devrait renseigner l'AEDT comme partie défenderesse, cette dernière ne disposant pas de la personnalité juridique.

L'appelante se serait conformée aux exigences du texte en signifiant l'assignation à l'Etat et à l'AEDT et cette dernière serait clairement identifiée comme défenderesse dans l'assignation du 28 septembre 2021.

Ce serait à tort que les juges de première instance se seraient basés sur les arrêts des 18 février 2010 et 7 avril 2011 de la Cour de cassation qui auraient traité à des recours en cassation de l'AEDT, soulevant l'irrecevabilité de la demande au motif que la demanderesse aurait dirigé son action contre elle et non contre l'Etat comme partie à l'instance contrairement à la présente espèce. Il en serait de même pour les autres décisions mentionnées dans le jugement entrepris dans lesquelles seul l'Etat aurait été libellé sans viser l'AEDT.

L'appelant entend se référer à d'autres jugements du Tribunal d'arrondissement qui auraient validé un recours dirigé contre l'Etat, avec la mention poursuites et diligences de l'AEDT par son Directeur et pour autant que de besoin par le Receveur de l'AEDT.

Ces moyens ayant été avancés en première instance sans qu'une réponse n'y soit donnée, le jugement entrepris encourait la nullité du jugement.

L'appelante avance en outre qu'elle aurait versé des exemples d'assignation à la requête de l'AEDT qui auraient été libellées dans les mêmes termes que l'assignation actuellement en cause. Invoquant le principe de l'estoppel, la société SOCIETE1.) S.A. estime que l'AEDT ne pourrait se faire valablement représenter en justice comme

actuellement assignée lorsqu'elle serait demanderesse et soulever l'irrecevabilité de la demande au cas où elle serait défenderesse sans se contredire dans ses moyens au détriment d'autrui et sans violer le principe de la bonne foi procédurale ou de la loyauté procédurale.

Par ailleurs, l'assignation devrait être déclarée recevable en application du principe de l'unicité de l'Etat qui entraînerait que l'Etat aurait la qualité de partie défenderesse dès qu'un organe étatique aurait pris la décision critiquée.

Suivant l'appelante, l'interprétation donnée de l'article 79, alinéa 3, de la loi TVA serait excessivement formaliste entraînant la limitation du droit d'accès à un Tribunal ce qui contreviendrait aux principes de la Convention européenne des droits de l'Homme.

En tout état de cause, la mauvaise indication du défendeur dans l'assignation constituerait un vice de forme, qui nécessiterait en application de l'article 264 du Nouveau Code de procédure civile la preuve d'un grief, qui ne serait pas rapportée en l'espèce, la partie ne s'étant pas méprise sur l'identité ou la qualité de la personne assignée.

L'Etat conclut à la confirmation du jugement entrepris pour les motifs y exposés.

En se référant à différents jugements du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, l'intimé estime qu'il en découlerait par analogie à l'article 76.3 de la loi TVA, dont les termes seraient identiques à l'article 79 de cette loi, que l'assignation devrait obligatoirement être dirigée contre l'AEDT. Intenter un recours contre l'AEDT ne serait pas une faculté, mais une obligation légale et la sécurité juridique requerrait à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui aurait donnés et le non-respect de cette obligation affecterait la validité de l'exploit d'assignation.

Ce serait à juste titre que les juges de première instance auraient retenu, en se basant sur les arrêts de la Cour de cassation prémentionnés, que la règle générale de procédure de l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice et de s'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76.3 et 79 de la loi TVA.

Il résulterait par ailleurs de l'exploit d'assignation, des conclusions de l'appelante, du bordereau de pièces, de la signification du jugement et de l'acte d'appel que la société SOCIETE1.) S.A. aurait non pas désigné l'AEDT comme partie défenderesse, mais bien l'Etat.

L'Etat conteste que les jugements évoqués par l'appelante auraient trait à un cas où la loi confère à l'AEDT le pouvoir d'agir en justice et qu'ils présenteraient la moindre pertinence dans le contexte du présent litige. En ordre subsidiaire, l'intimé conteste l'exactitude des commentaires de l'appelante à propos desdits jugements qui semblent être intervenus dans le cadre de recours dans des matières dans lesquelles la loi confère à l'AEDT le pouvoir d'agir en justice.

Le reproche tiré de la contrariété de position ne serait pas non plus à retenir, dès lors que l'Etat aurait maintenu une seule et même position, à savoir l'irrecevabilité de l'action dirigée à son encontre aux termes de l'assignation du 28 septembre 2021.

Suivant la partie intimée, le principe de l'estoppel ne saurait trouver application dans la présente affaire, en ce qu'il ne s'appliquerait qu'aux mêmes parties dans le cadre d'un même litige et non point à l'attitude éventuelle de l'Etat dans différentes affaires. Le fait que l'Etat agit dans certaines matières en application de l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile comme partie demanderesse et que dans d'autres matières l'AEDT aurait pouvoir de se défendre ne remettrait pas en cause sa bonne foi procédurale ou sa loyauté procédurale.

L'intimé estime que ce serait à tort que l'appelante entend se prévaloir des règles d'unicité de l'Etat et de la jurisprudence administrative, en ce que ces décisions seraient prises dans des matières différentes et l'arrêt de la Cour administrative su 23 novembre 2000 mettrait en avant qu'il y aurait lieu de préférer la règle de la compétence individuelle et personnelle de chaque ministre pour l'application des textes relevant de son département.

Les juges de première instance ayant appliqué les termes de la loi conformément à la position adoptée par la Cour de cassation, un formalisme excessif ne saurait leur être reproché.

L'accès à la justice ne serait pas non plus compromis, mais l'article 79 de la loi TVA poursuivrait un but légitime, à savoir d'assurer que l'AEDT, dont les services connaîtraient au mieux les dossiers, se fasse représenter et puisse faire valoir les éléments se trouvant à la base des décisions attaquées dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, tel que permis par la CEDH. L'appelante conteste que les jurisprudences référencées dans l'acte d'appel auraient une similitude avec le présent litige.

L'Etat sollicite l'obtention d'une indemnité de 3.000,- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Par ordonnance du magistrat de la mise en état du 14 novembre 2023, l'instruction a été clôturée, l'affaire a été renvoyée à l'audience des plaidoiries du 8 mai 2024.

### **Appréciation de la Cour**

Par la loi du 21 décembre 2001 modifiant la loi du 12 février 1979 concernant la TVA, l'actuel article 79 a été introduit dans la teneur suivante :

*« Les décisions du directeur de l'administration ou de son délégué prononçant les amendes fiscales peuvent être attaquées par voie de réclamation. (...)*

*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 en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification de la décision du directeur. »*

Suivant les documents parlementaires n° 4858, commentaire des articles, il a été proposé de prévoir le même mode d'assignation pour le recours contre les amendes fiscales et pour le recours contre les bulletins d'impôt portant rectification ou taxation d'office de l'article 76.3. de la loi TVA.

Suite à l'introduction de l'article 76.3 de la loi TVA différents courants jurisprudentiels sont nés, le premier retenant que l'article donnait délégation à l'AEDT pour se défendre à une action et que l'assignation était dirigée à bon escient à son encontre (CA 19 janvier 1989, n° 9418 du rôle), tandis le deuxième estimait que cet article ne disait pas qui devait être assigné dans la mesure où « *signifier n'est dans ce contexte pas synonyme d'assigner* », la formulation « *l'exploit portant assignation doit être signifié* » emporterait seulement obligation d'informer le directeur de l'AEDT afin qu'il ne procède pas à l'exécution de la décision (CA 5 mai 2004, n° 28082 du rôle), auxquels il a été mis fin par arrêt de la Cour de cassation du 18 février 2010 n° 9/10 retenant que « *les juges du fond, en disant que la règle générale de procédure de l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'Etat, représenté par le ministre d'Etat, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre et que les articles 76, paragraphe 3, et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée confèrent ce pouvoir à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour en conclure que l'assignation du 28 décembre 2001 dirigée par la société SOCIETE2.) contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ainsi que l'appel du 3 septembre 2004 de la même société contre le jugement du 15 juillet 2004 sont recevables, n'ont pas violé les textes légaux cités au moyen* » (dans le même sens CA 3 mars 2010, 34259 du rôle).

Même si dans cette affaire l'Etat et l'AEDT étaient demandeurs en cassation, au moyen que l'AEDT n'aurait pas la personnalité juridique et qu'un recours contre cette dernière devrait être dirigé contre l'Etat, la formulation de l'arrêt est d'une généralité telle qu'elle vise tant les recours dirigés contre l'AEDT en application des articles 76.3 et 79 de la loi TVA, que son pouvoir d'agir en justice et l'arrêt trouve partant application en l'espèce pour le recours en annulation de l'amende fiscale du 6 juillet 2021 intenté par la société SOCIETE1.) S.A..

C'est partant à bon droit que les juges de première instance en ont déduit qu'assignation doit obligatoirement être donnée à l'AEDT, la seule signification de cet exploit à cette dernière n'étant pas suffisante.

En l'espèce, l'exploit de la société SOCIETE1.) S.A. est conçu comme suit « *donne assignation à l'Etat du Grand-duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat, Monsieur PERSONNE1.), ayant ses bureaux L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, Monsieur PERSONNE2.), dont les bureaux sont établis à L-2931 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son Directeur Monsieur*

*PERSONNE3.) et pour autant que de besoin par le Receveur de l'Enregistrement et des Domaines au bureau de recette centrale de Luxembourg » et il a été signifié à l'Etat et à l'AEDT.*

Compte tenu de la formulation employée et contrairement à ce qui est avancé par l'appelante, seul l'Etat est renseigné comme partie défenderesse à l'action en annulation de l'amende fiscale intentée, la seule référence « *poursuites et diligences de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et de la TVA* » ou la signification de l'exploit à l'AEDT n'étant pas suffisantes pour attribuer la qualité de défenderesse à cette administration, ce qui résulte implicitement et nécessairement du jugement entrepris ayant déclaré le recours irrecevable.

C'est également à tort que la partie appelante oppose la théorie de l'estoppel à l'Etat, connue en droit français sous la dénomination « principe de cohérence », qui interdit de se contredire au détriment d'autrui. Chacun doit être cohérent avec soi-même, nul ne peut se contredire soi-même. Celui qui adopte un comportement contraire à son attitude ou à ses dires antérieurs, viole la confiance légitime placée en lui (cf. Jurisclasseur, Civil, art. 1131 à 1133, nos 80 - 82 ; Cass. fr, chambre commerciale, 20 septembre 2011, n° 10-22888, RTDC 2011, p. 760, note Bertrand FAGES). Ce principe est constitutif d'un changement de position en droit, de nature à induire en erreur sur ses intentions.

L'estoppel ne saurait être utilisé pour empêcher toutes les initiatives des parties et porter atteinte au principe de la liberté de la défense, ni affecter la substance même des droits réclamés par un plaideur, en demandant au juge de devenir le censeur de tous les moyens et arguments des parties (cf. Cour d'appel, 27 mars 2014, numéro du rôle 37018; Cour d'appel, 10 janvier 2018, numéro du rôle 39056 ; Cour d'appel, 9 janvier 2019, numéro du rôle 45277). Il est donc permis aux parties de changer de point de vue, d'angle d'attaque, de stratégie de défense (cf. Th. Hoscheit, *Le droit judiciaire privé*, 2ième éd., n° 611).

En effet, même si l'Etat a le cas échéant défendu le moyen suivant lequel l'AEDT n'aurait pas la personnalité juridique et que le recours en annulation devrait être dirigé contre l'Etat, il a changé de position suite aux arrêts de la Cour de cassation, les jurisprudences invoquées par l'appelante étant antérieures à ces décisions.

Le législateur ayant attribué une délégation spéciale par l'article 79 de la loi TVA à l'AEDT pour défendre soi-même les recours contre des amendes fiscales, il ne saurait être fait échec à cette compétence spéciale légale par la théorie de l'unicité de l'Etat visant que l'Etat a la qualité de partie défenderesse dès qu'un organe étatique a pris la décision critiquée connue en matière administrative.

C'est également à tort que l'appelante entend se prévaloir d'une violation de l'article 6 § 1 de la CEDH garantissant l'existence d'une voie judiciaire effective permettant de revendiquer les droits civils (Naït-Liman c. Suisse [GC], 2018, § 112 ; Běleš et autres c. République tchèque, 2002, § 49).

En effet, le « droit à un tribunal », comme le droit d'accès, ne revêt pas un caractère absolu : il peut donner lieu à des limitations, mais elles ne sauraient restreindre l'accès ouvert à l'individu d'une manière ou à un point tels que le droit s'en trouve atteint dans

sa substance même (PERSONNE4.) c. Bulgarie [GC], 2012, § 229 ; PERSONNE5.) c. Hongrie [GC], 2016, § 120 ; Naït-Liman c. Suisse [GC], 2018, § 114 ; PERSONNE6.) c. Grèce (no 1), 1991, § 59 ; De Geouffre de la Pradelle c. France, 1992, § 28). En outre, les limitations ne se concilient avec l'article 6 § 1 que si elles poursuivent un but légitime et que s'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé (Paroisse gréco-catholique Lupeni et autres c. Roumanie [GC], 2016, § 89 ; Naït-Liman c. Suisse [GC], 2018, § 115).

En l'espèce, tel que confirmé par les arrêts de la Cour de cassation prémentionnés, le législateur a prévu par l'article 79 de la loi TVA une dérogation à la règle générale de procédure de l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'Etat, représenté par le ministre d'Etat.

Suivant les documents parlementaires n° 4858, commentaire des articles, de la loi du 21 décembre 2001 modifiant la loi TVA du 12 février 1979 et introduisant l'article 79 dans sa version applicable à la demande actuellement en cause : *« Il est dès lors proposé de prévoir le même mode d'assignation pour le recours contre les amendes fiscales et pour le recours contre les bulletins d'impôt portant rectification ou taxation d'office. En raison de la compétence légalement attribuée à l'administration de l'enregistrement et des domaines en matière de TVA, il échet de mettre cette administration en mesure d'intenter une action en justice ou d'y défendre dans le cadre des recours contre des amendes fiscales tout comme c'est déjà le cas pour les recours contre des bulletins d'impôt. Tel est l'objet de la modification proposée de l'article 79 de ladite loi TVA »*.

L'administré disposant partant d'un recours effectif contre les amendes fiscales prévu par l'article 79 de la loi TVA, qui doit être dirigé contre l'AEDT, tel qu'il a été confirmé par la Cour de cassation depuis 2010, et ce dans un but légitime, une violation de l'article 6 § 1 de la CEDH ne saurait être constatée.

L'appel de la société SOCIETE1.) S.A. est partant à déclarer non fondé et le jugement du Tribunal d'arrondissement entrepris est à confirmer.

En ce qui concerne la demande de l'Etat en obtention d'une indemnité de procédure, il serait inéquitable de laisser les frais non compris dans les dépens de l'instance d'appel à sa charge, de sorte que sa demande sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile est à déclarer fondée pour la somme de 1.000,- €

### **PAR CES MOTIFS :**

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

déclare l'appel recevable ;

le dit non fondé ;

partant, confirme le jugement entrepris ;

condamne la société SOCIETE1.) S.A. à payer à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg une indemnité de 1.000,- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile ;

condamne la société SOCIETE1.) S.A. aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Jeanne FELTGEN, avocat à la Cour concluant, affirmant en avoir fait l'avance.