

Jugement Civil (Ile chambre)
2022TALCH03/00018

Audience publique du mardi, huit février deux mille vingt-deux

Numéro du rôle : TAL-2019-04236

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,
Marc PUNDEL, premier juge,
Julie ZENS, juge,
Danielle FRIEDEN, greffier.

E N T R E :

la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** Sàrl, établie et ayant eu son siège social à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...), déclarée en état de faillite par jugement du 26 septembre 2018 du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch, siégeant en matière commerciale, représentée par son curateur Maître Denis WEINQUIN, avocat, demeurant à Diekirch,

demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Nadine dite Nanou TAPELLA d'Esch-sur-Alzette du 10 mai 2019,

comparant par Maître Virginie BROUNS, avocat, demeurant à Luxembourg,

E T :

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

2. L'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L- 1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement des Domaines et de la TVA, dont les bureaux sont établis au 1-3, avenue Guillaume à L- 1651 Luxembourg,

défendeurs aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Nadine dite Nanou TAPELLA,

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

LE TRIBUNAL :

L'instruction a été clôturée à l'audience du 22 octobre 2021.

Vu la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires des parties constituées ont été informés par bulletin du 22 octobre 2021 de la composition du tribunal.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Les mandataires respectifs des parties ont déposé leurs fardes de procédure au greffe du tribunal.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 18 janvier 2022 par le président du siège.

Par exploit d'huissier du 10 mai 2019, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l. (ci-après la société **SOC.1.)** S.à r.l.) a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) et l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'ETAT) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour, aux termes du dispositif de l'exploit d'assignation

« à titre principal, réformer la décision du 29 janvier 2019 du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qui rejette la demande de remise en grâce de **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite ;

Partant, faire droit à la demande de remise en grâce de **SOC.1.)** S.à r.l. du 19 décembre 2019 déposée le 31 décembre 2019 ;

Dire pour droit que le montants repris dans les Bulletins de taxation d'office des 19 mai 2015 et 16 mars 2018 portant sur les années 2013 à 2016 ainsi que les frais administratifs et intérêts y afférents ne sont pas dus ;

Accorder la remise totale sinon partielle, le cas échéant à dire d'expert, des sommes réclamées par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sur base des Bulletins de taxation d'office des 19 mai 2015 et 16 mars 2018 portant sur les années 2013 à 2016 ainsi que les frais administratifs et intérêts y afférents ;

Le cas échéant, renvoyer à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour lui demander de restaurer la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants réclamés ;

Dire pour droit qu'il y a lieu de réformer la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants réclamés dans les Bulletins de taxation d'office des 19 mai 2015 et 16 mars 2018 portant sur les années 2013 à 2016 ;

Fixer les principes d'échanges contradictoires entre les parties et d'imposition nécessaires et suffisant permettant à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de dégager la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants dus par **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite ;

Ordonner à **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite d'envoyer à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines les déclarations et justificatifs pour la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants réclamés dégager la côte d'impôts à appliquer et à à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de les examiner et de déterminer la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants dus par **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite ;

A titre subsidiaire, déclarer recevable le présent recours en annulation ;

Au fond le dire fondé et justifié ;

Partant annuler la décision du 26 janvier 2019 du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qui rejette la demande de remise en grâce de **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite ainsi que les Bulletins de taxation d'office des 19 mai 2015 et 16 mars 2018 portant sur les années 2013 à 2016 ;

Dire pour droit que les montants repris dans les Bulletins de taxation d'office des 19 mai 2015 et 16 mars 2018 portant sur les années 2013 à 2016 ainsi que les frais administratifs et intérêts y afférents ne sont pas dus ;

Renvoyer la TVA due pour les années 2013 à 2016, les frais administratifs, intérêts et autres montants dus par **SOC.1.)** S.à r.l. actuellement en faillite devant de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ou son mandataire ».

La société **SOC.1.)** S.à r.l. demande encore à voir condamner l'ETAT tant au paiement des frais de l'instance que d'une indemnité de procédure de 3.000.- euros et à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

Faits et procédure

Il est constant en cause que la société **SOC.1.)** S.à r.l., constituée en 1993, était active dans l'achat et la revente de cheminées et que son activité a pris fin lorsque son fournisseur, qui est également son associé unique, la société de droit belge **SOC.2.)**, a opté pour une distribution en direct en juin 2015.

Il est encore constant en cause que le bail de la société **SOC.1.)** S.à r.l. a pris fin en 2016 et que le transfert du siège social de la société **SOC.1.)** S.à r.l. ne s'est pas fait suite notamment à la réorganisation judiciaire en mars 2016, puis à la faillite prononcée le 12 décembre 2016 de la société mère de droit belge **SOC.2.)**.

Il résulte des pièces du dossier que la société **SOC.1.)** S.à r.l. a fait l'objet d'un premier bulletin de taxation d'office le 29 avril 2015 pour l'année 2013, notifié le 19 mai 2015, à concurrence de 3.300,01 euros.

En date du 29 janvier 2018, l'AED a envoyé un procès-verbal à la société **SOC.1.)** S.à r.l. en lui enjoignant de fournir des informations quant aux déclarations de TVA annuelles pour les exercices 2014 à 2016.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. a ensuite fait l'objet d'un

- bulletin du 28 février 2018 pour l'année 2014, notifié le 16 mars 2018, à concurrence de 185.975,57 euros ;
- bulletin du 28 février 2018 pour l'année 2015, notifié le 16 mars 2018, à concurrence de 39.940,26 euros ;
- bulletin du 28 février 2018 pour l'année 2016, notifié le 16 mars 2018, à concurrence de 4.000.- euros.

En date du 5 juillet 2018, l'ETAT a émis une contrainte suivant laquelle la société **SOC.1.)** S.à r.l. lui redevait le montant total de 233.215,84 euros. Le même jour, l'ETAT a fait commandement à la société **SOC.1.)** S.à r.l. de lui payer ce montant.

Par courrier du 28 décembre 2018, parvenu le 31 décembre au Directeur de l'AED, Maître Denis WEINQUIN, en sa qualité de curateur de la société **SOC.1.)** S.à r.l., a déposé une demande de remise gracieuse pour les bulletins de taxation d'office des années 2013 à 2016.

Par décision du 29 janvier 2019, le directeur de l'AED informe Maître Denis WEINQUIN, en sa qualité de curateur de la société **SOC.1.)** S.à r.l., 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, serait la réclamation administrative dûment motivée introduite dans le délai légal. Il a ajouté que le délai de trois mois pour exercer un recours administratif était un délai de forclusion et qu'un écrit présenté après ce délai était irrecevable. Il a encore précisé que les arguments avancés pour expliquer la réaction tardive de l'assujetti n'étaient pas opposables à l'AED. Quant à une éventuelle remise gracieuse des suppléments de taxe établis, le directeur de l'AED a souligné qu'il n'existait pas de base légale permettant à l'AED d'intervenir sur recours gracieux.

Quant à la compétence du tribunal saisi

Position des parties

L'AED et l'ETAT soulèvent l'incompétence du tribunal de céans pour statuer sur le recours introduit par la société **SOC.1.)** S.à r.l. contre une décision du directeur de l'AED rejetant un recours gracieux en demande de remise gracieuse. Ils font valoir que le recours gracieux en demande de remise gracieuse déposé le 31 décembre 2018 par Maître WEINQUIN pour la société **SOC.1.)** S.à r.l. serait fondé sur « *un principe général du droit* » qui « *se trouve également à l'article 97, paragraphe 3, point 3, de la loi du 7 novembre 1996 en matière de contributions directes* ». La demande ne serait

donc pas fondée sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Selon l'AED et l'ETAT, seules les juridictions administratives seraient compétentes pour statuer sur un recours introduit contre le rejet par une autorité administrative d'un recours gracieux « *de droit commun* » et ce en application de l'article 2 (1) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. conclut pour sa part à la compétence du tribunal saisi. Elle soutient avoir expressément indiqué, dans son assignation introductive d'instance, que « *le présent recours intervient sur base de l'article 76, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 contre la décision du 29 janvier 2019 du Directeur de l'Administration de l'enregistrement et des Domaines qui rejette la demande de remise en grâce datée du 19 décembre 2018 que son curateur a déposée le 31 décembre 2018 en concertation avec l'ancien gérant A.) et son conseiller fiscal B.)* ».

La société **SOC.1.)** S.à r.l. donne à considérer que la décision du directeur de l'AED du 29 janvier 2019 contiendrait elle-même l'indication de la voie de recours, le délai, la juridiction compétente ainsi que la base légale en ces termes :

« Enfin, je vous signale que vous disposez d'un délai de trois mois à compter de la notification de la présente décision pour introduire un recours devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3, 2^{ième} alinéa, de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 ».

La société **SOC.1.)** S.à r.l. déduit de cet article que toutes les décisions du directeur de l'AED en matière de recours exercés contre les bulletins d'imposition qui seraient de la compétence des juridictions judiciaires, et plus précisément de la compétence du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Il ne serait ainsi pas pertinent que la décision du directeur de l'AED ait été rendu à la suite d'une demande de remise gracieuse ou à la suite d'une autre demande.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. indique encore que les contestations relatives à la TVA échapperaient entièrement à la compétence des juridictions de l'ordre administratif et relèveraient de celle des juridictions de l'ordre judiciaire.

Appréciation

L'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que

« Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se

substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqué et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

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

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 figurant sur la décision du directeur.

Lorsqu'une réclamation a été introduite et qu'une décision n'est pas intervenue dans le délai de six mois à partir de la réclamation, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et introduire un recours contre le bulletin qui fait l'objet de la réclamation. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Dans ce cas, le délai prévu à l'alinéa qui précède ne court pas ».

En l'espèce, la société **SOC.1.)** S.à r.l. s'est adressée, par courrier du 19 décembre 2018, au directeur de l'AED en lui demandant « *gracieusement de revoir la situation fiscale de l'assujetti* ».

Ce courrier est à qualifier de réclamation au sens de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée précitée. Cet article prévoit expressément que la décision du directeur de l'AED est susceptible de recours et que ce recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.

Le tribunal de céans est partant compétent pour connaître du présent recours.

Quant à la recevabilité du recours dirigée contre l'ETAT

Position des parties

L'AED et l'ETAT soulèvent l'irrecevabilité du recours présenté par la société **SOC.1.)** S.à r.l. en ce qu'il est dirigé contre l'ETAT et concluent à voir mettre hors de cause l'ETAT.

Ils font valoir que le principe serait que l'AED n'aurait pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice contre cette administration devraient en principe être intentées par ou contre l'ETAT. Il serait cependant dérogé à ce principe dans le cas où la loi aurait donné délégation à l'AED d'intenter les actions en justice ou d'y défendre. Dans ce cas, les actions en justice seraient valablement introduites par ou contre l'AED seule. Il serait désormais de jurisprudence constante que l'AED serait le destinataire de l'assignation devant le tribunal civil portant recours contre le bulletin de

taxation. L'AED pourrait seule être défenderesse au litige en matière de réformation d'un bulletin de taxation d'office.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. soutient que jusqu'il y a peu, l'AED aurait soutenu le contraire devant les juridictions, arguant que l'assignation signifiée à elle seule devait être déclarée irrecevable à défaut d'avoir également été signifiée à l'ETAT. Elle estime que l'AED ne pourrait pas soutenir l'inverse et son contraire, au risque d'enfreindre la confiance légitime que les administrés placent en elle.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. donne encore à considérer que les travaux parlementaires de la loi du 21 décembre 2001 modifiant le loi TVA admettraient eux-mêmes que la question de la personne à assigner serait source de débats et d'erreurs.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. estime que si la loi donnerait compétence à l'AED pour se défendre contre des recours introduits sur base de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979, cela n'empêcherait pas pour autant d'assigner ensemble l'AED et l'ETAT. L'AED ferait en effet partie intégrante de l'ETAT et n'aurait pas de personnalité juridique propre.

Appréciation du tribunal

Il a été décidé que « *le principe que les actions concernant les administrations sont intentées par l'Etat ou contre l'Etat connaît une exception en cas de recours formé sur base des articles 76 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, le législateur ayant décidé de donner dans ces cas délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'intenter des actions en justice ou d'y défendre* » (Cour d'appel 5 avril 2006, no 29752 et 29753 du rôle).

Cette jurisprudence a été confirmée par un arrêt de la Cour de Cassation du 18 février 2010 (no 2708 du registre).

Il en résulte que le recours contre le bulletin de taxation doit être dirigé contre l'AED et que l'appel est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT.

Pour le surplus, le recours actuellement soumis au tribunal, notifié le 9 février 2019, est intervenu endéans les trois mois de la notification de la décision directoriale, le 9 mai 2019, étant un jour férié. Il est partant recevable pour autant qu'il est dirigé contre l'AED.

Quant à la demande de remise gracieuse

Position des parties

La société **SOC.1.)** S.à r.l. soutient que la jurisprudence considérerait qu'une remise gracieuse se concevrait « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ». Il s'agirait d'un principe général de droit qui se retrouverait également à l'article 97, paragraphe 3, point 3 de la loi du 7 novembre 1996 en matière de contributions directes.

L'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, abrogé par l'article 97, paragraphe 4 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, disposerait que *« les réclamations ainsi que les demandes en remise ou en modération présentées par les contribuables sont vidées par le chef de l'Administration compétente ou par son délégué sauf recours à une instance à désigner par arrêté ministériel. Cette instance statuera en dernier ressort. Aucun recours n'est admissible, si le montant de l'impôt qui fait l'objet de la réclamation ou de la demande ne dépasse pas 1.000 francs »*.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. estime que si on devait conclure à l'absence de base légale pour un recours gracieux pour les seuls contribuables qui ont un litige en matière de contributions indirectes, il y aurait une violation claire du principe général de droit d'égalité devant la loi. Elle en déduit qu'il y aurait lieu de faire primer la constitution et la convention européenne des droits de l'homme en accueillant la recours. A titre subsidiaire, il y aurait lieu de poser une question préjudicielle à la cour constitutionnelle.

L'article 75 de la loi TVA donnerait également à l'AED le moyen légal de corriger une rectification d'office tant que la prescription ne serait pas acquise. Cette possibilité de modification existerait tant en faveur de l'administration que de l'assujetti et devrait intervenir s'il y a découverte d'un fait nouveau.

Tel serait le cas en l'espèce. En effet, suite à une longue carence du curateur de la société **SOC.2.)**, l'associé unique de la société **SOC.1.)** S.à r.l., le siège social de la concluante n'aurait pas été transféré et certains courriers ou notifications ne seraient jamais parvenus à la concluante ou à son gérant. Ce dernier n'aurait ainsi pas pu réagir à ces courriers ou introduire les recours adéquats contre les bulletins de taxation d'office pour les années 2013 à 2016, l'extrait de compte, l'avertissement et le commandement y relatif.

Par ailleurs, l'arrêt de la distribution des produits de la maison mère **SOC.2.)** en 2016 suite à la décision de la maison mère, puis sa mise en réorganisation judiciaire et enfin sa faillite en 2017 auraient eu des conséquences capitales sur les montants à déclarer à la TVA par la société **SOC.1.)** S.à r.l., et expliqueraient les différences de chiffres par rapport aux années antérieures.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. donne à considérer qu'avant de procéder à la taxation d'office, l'AED aurait posé quelques questions sur les déclarations TVA annuelles 2013 à 2016 qu'elle avait déposées les 31 décembre 2014, 31 décembre 2015, 30 décembre 2016 et 29 décembre 2017. Elle n'aurait donc pas été taxée d'office faute de dépôt de ses déclarations mais en raison du manque de réponse aux questions posées par l'AED en 2018.

Selon la société **SOC.1.)** S.à r.l., les éléments nouveaux précités justifieraient une rectification de l'imposition et une annulation sinon une réformation de la décision litigieuse du 29 janvier 2019 ainsi que des bulletins de taxation d'office.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. ajoute que les obligations de transparence, de loyauté, le principe général de droit d'audition préalable *audi alteram partem*, le principe du contradictoire et du respect des droits de la défense ainsi que la bonne administration

dont le principe d'agir avec fair-play et enfin les articles 5, 6 et 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes qui prévoiraient que les décisions de l'ETAT doivent recevoir une publicité adéquate, être dûment motivées en fait et en droit et que ce type d'imposition ou rectification d'office devrait être précédé d'une audition préalable de l'administré renforcerait les éléments qui justifieraient une rectification de l'imposition.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. reproche à l'AED de ne pas avoir cherché à contacter son gérant unique, alors qu'elle est établie sur le territoire luxembourgeois depuis 1993 et qu'elle rentrait ses déclarations dans les temps. L'AED aurait de ce fait contrevenu à ces règles de droit. Ce d'autant plus que l'AED se serait écartée parfois plus de 4 ans plus tard de 4 déclarations annuelles dont la plus ancienne aurait été introduite en 2014. Elle donne à considérer que son gérant serait gérant d'une autre société luxembourgeoise et qu'une recherche google aurait fait apparaître une adresse postale de ce dernier à (...) ainsi qu'un numéro de téléphone. L'adresse privée du gérant en Belgique serait également connue de l'administration puisque ce dernier y recevrait ses carte d'impôts.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. reproche en outre à l'AED de ne pas avoir motivé les taxations d'office.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. estime en outre qu'elle devait pouvoir avoir la confiance légitime en l'AED que ses déclarations soient traitées dans des délais raisonnables et que des déclarations effectuées en 2014 ne soient pas remises en cause de façon substantielle courant 2018.

Elle fait valoir que sa baisse d'activité à partir de 2014 résulterait clairement des déclarations TVA qui aurait fait apparaître un montant de 3.312 euros de TVA à récupérer pour l'année 2014, un montant de 2.443.- euros à récupérer pour l'année 2015 et un solde nul pour l'année 2016. Ces informations seraient corroborées par les comptes annuels que l'AED aurait pu se procurer auprès du registre des sociétés.

Le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition obligerait, en effet, les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. invoque en dernier lieu une violation des paragraphes 243 et 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung ». Elle estime que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition obligerait les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondraient le plus exactement possible à la réalité. Le paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 précité prévoirait quant à lui que les instances ne peuvent pas procéder à la taxation lorsqu'elles n'ont pas épuisé toutes les possibilités d'investigation dont elles disposent.

L'AED conclut à voir déclarer la demande de remise gracieuse non fondée. Elle fait valoir qu'il n'existerait aucune base légale permettant l'introduction d'une demande de remise gracieuse en matière de TVA. La cour constitutionnelle l'aurait confirmé et aurait également confirmé que l'absence d'un tel recours en matière d'impôts indirects,

alors qu'un tel recours existe en matière d'impôts directs, ne constituerait pas une rupture d'égalité entre les contribuables.

La cour constitutionnelle aurait retenu que les situations respectives d'un contribuable pour les besoins des contributions directes et d'un assujetti redevable de la TVA ne seraient pas suffisamment comparables. En effet, le contribuable tenu au paiement d'impôts directs serait directement touché dans son patrimoine propre tandis que l'assujetti redevable de la TVA ne ferait que verser à l'AED ce qu'il a préalablement facturé à ses clients. La TVA n'appartiendrait donc pas à l'assujetti qui ne serait que le collecteur. La question préjudicielle sollicitée par la société **SOC.1.) S.à r.l.** serait dès lors sans pertinence.

L'AED conteste encore l'affirmation de la société **SOC.1.) S.à r.l.** que les dispositions de l'article 97, paragraphe 3, point 3 de la loi du 7 novembre 1996 modifiant le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 19311, dite « Abgabenordnung », prévoyant la procédure de remise gracieuse en matière d'impôts directs auraient été utilisées en matière de TVA. Elle soutient que la jurisprudence des juridictions administratives invoquée afin de justifier de l'existence d'une base légale permettant une demande de remise gracieuse en matière de TVA ne concernerait pas la TVA mais uniquement les impôts directs. Il aurait au contraire été décidé que les dispositions de la loi générale des impôts ne seraient pas applicables en matière de TVA.

La société **SOC.1.) S.à r.l.** réplique que le recours gracieux serait sans base légale puisqu'il ferait appel à la « grâce » de l'administration ou de la personne ayant le pouvoir de modifier une décision. Ce fait n'empêcherait pas l'administration de recevoir le recours et de statuer sur base des éléments portés à sa connaissance, plus particulièrement sur base des éléments nouveaux qui lui sont notifiés.

Elle donne à considérer que selon une jurisprudence bien établie, « *le recours gracieux se définit comme un recours non formellement prévu par un texte, porté soit devant l'autorité même, soit devant l'autorité hiérarchiquement supérieure. En tant que tel, le recours gracieux n'est soumis à aucune condition de capacité ni d'intérêt et le requérant peut invoquer tous les moyens de droit, de fait, d'équité ou d'opportunité, pour exercer le recours contre tout acte émanant d'une autorité publique, exception faite des actes juridictionnels, étant relevé cependant que la seule condition à laquelle est soumis le recours gracieux est l'existence d'un litige entre l'administration et l'administré* ».

Pour autant qu'une base légale soit requise, la société **SOC.1.) S.à r.l.** estime que l'article 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée donnerait à l'AED le moyen légal de corriger une rectification d'office tant que la prescription ne serait pas acquise. Cette possibilité de modification existerait tant en faveur de l'assujetti que de l'administration et devrait intervenir, s'il y a découverte d'un fait nouveau. Le fait nouveau serait établi en l'espèce. La société **SOC.1.) S.à r.l.** aurait en effet porté à la connaissance de l'AED les problèmes de transfert de siège social et de réexpédition du courrier, non inhérents à sa personne même.

Le recours serait également fondé sur des principes bien établis, à savoir les obligations de transparence et de loyauté de l'administration, le principe général de

droit à être entendu préalablement (*audi alteram partem*), le principe du contradictoire, du respect des droits de la défense et le principe de bonne administration de la justice.

Le recours serait en outre fondé sur les articles 5 et 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. En l'espèce, la décision de l'AED serait susceptible d'affecter « les droits et intérêts de tierces personnes » étant donné que le gérant de la société **SOC.1.) S.à r.l., A.)**, tiers aux relations entre l'AED et la société **SOC.1.) S.à r.l.**, risquerait de se voir appeler en garantie sur son patrimoine personnel pour l'intégralité du montant réclamé par la TVA. Ce dernier n'aurait pas eu la possibilité d'être entendu respectivement de présenter ses observations.

La société **SOC.1.) S.à r.l.** donne encore à considérer que la jurisprudence de la cour constitutionnelle ayant retenu qu'il n'y avait pas violation du principe d'égalité ne serait pas transposable au cas d'espèce. En effet, le gérant de la société **SOC.1.) S.à r.l., A.)**, risquerait d'être appelé en garantie sur son patrimoine propre sans avoir eu la possibilité de faire utilement valoir ses observations et sa défense.

A ces moyens, l'AED répond que contrairement aux recours gracieux en matière administrative, les recours gracieux en matière fiscale seraient réglés.

L'article 75 de la loi TVA ne saurait être retenu comme base légale d'un recours gracieux. Il serait de jurisprudence constante que

« (...) il convient de retenir que le droit de l'assujetti au réexamen de la situation est consacré uniquement par l'article 76 de la loi de 1979, mais ne découle pas de l'article 75 de cette même loi. Ce dernier texte prévoit uniquement la possibilité pour l'administration de procéder à un redressement de la taxation aux dépens de l'assujetti et ce tant qu'il n'y a pas prescription des droits au profit de ce dernier.

Pour être tout à fait complet le tribunal entend relever encore que le fait nouveau dont question à l'article 75 ne peut résulter d'une initiative que l'assujetti prend après coup et dont la seule finalité est de remettre en cause la sanction de la forclusion d'ores et déjà encourue en vertu de l'article 76 de la loi. Ainsi, l'élément nouveau envisagé par l'article 75 ne saurait consister, tel que c'est le cas en l'occurrence, dans le dépôt d'une réclamation et des pièces justificatives après l'expiration du délai dont l'assujetti dispose pour contester une taxation d'office intervenue à son encontre.

Décider le contraire reviendrait à faire totalement abstraction de l'objectif poursuivi par l'instauration d'un délai de recours relativement bref, à savoir, ainsi que le tribunal l'a retenu ci-dessus, celui de garantir que le montant de la taxe due soit fixé rapidement. En fin de compte une telle approche viderait l'article 76 de la loi de 1979 de son sens et le priverait de toute utilité, étant donné que la taxation d'office opérée par l'administration resterait, nonobstant l'écoulement du délai de recours, susceptible d'être remise en cause aussi longtemps que la prescription n'est pas acquise » (TAL, 1ere ch., 22 octobre 2014, n° 147.116 du rôle).

L'AED indique ensuite que les problèmes de transfert de siège social et de réexpédition de courrier ne pourraient s'analyser en un fait nouveau. Ces faits résulteraient d'une initiative de l'assujetti qui devrait prendre toutes les dispositions

nécessaires pour continuer à remplir ses obligations vis-à-vis de l'AED. Ce problème serait par ailleurs inopérant pour le bulletin de l'exercice 2013 étant donné que ce bulletin aurait été notifié le 19 mai 2015 à la société **SOC.1.) S.à r.l.**, soit avant l'apparition des problèmes de siège social.

L'AED souligne en dernier lieu que la cour constitutionnelle aurait spécialement visé la situation de la société **SOC.1.) S.à r.l.** en considérant que « *la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti* ». La circonstance qu'un appel en garantie pourrait le cas échéant être émis par l'AED ne serait pas non plus de nature à modifier ce constat. En effet, dans cette hypothèse, le gérant serait responsable de ses propres fautes. Cette situation serait visée par l'article 67-3 de la loi TVA, de sorte que les développements de la société **SOC.1.) S.à r.l.** tomberaient à faux.

Concernant les obligations de transparence et de loyauté de l'AED, le principe général de droit à être entendu préalablement, le principe du contradictoire, du respect des droits de la défense et le principe de bonne administration, l'AED soutient que la société **SOC.1.) S.à r.l.** omettrait de préciser en quoi l'attitude de l'AED aurait violé ces principes et surtout en quoi ces différents principes seraient de nature à lui ouvrir le droit à un réexamen de son dossier.

L'AED soutient en outre que la voie de la remise gracieuse serait exclusive de la voie contentieuse enclenchée par le préalable de la réclamation. En l'espèce, les contestations portées tant devant le directeur de l'AED que devant les juridictions civiles feraient naturellement exclure une qualification dans le sens d'une demande de remise gracieuse.

Elle indique en dernier lieu que la matière de la TVA ne serait pas soumise à la procédure administrative non contentieuse, de sorte que l'argumentation de la société **SOC.1.) S.à r.l.** basée sur le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'état et des communes ne saurait être retenu.

Appréciation du tribunal

La société **SOC.1.) S.à r.l.** soutient que le recours gracieux serait sans base légale, la jurisprudence constante retenant que

« le recours gracieux se définit comme un recours non formellement prévu par un texte, porté soit devant l'autorité même, soit devant l'autorité hiérarchiquement supérieure ».

Cette jurisprudence constante des juridictions administratives a été adoptée dans le cadre des procédures administratives non contentieuses.

Les juridictions administratives retiennent cependant dans le même contexte que *« Il convient de souligner que si d'une manière générale le destinataire d'une décision administrative individuelle est libre d'introduire un recours gracieux auprès de l'autorité ayant émis la décision afférente ou auprès du supérieur hiérarchique de ladite autorité,*

et que le fait de ne pas introduire un tel recours gracieux ne l'empêche pas d'introduire un recours contentieux directement contre la décision lui faisant grief, il en est autrement au cas où une disposition légale ou réglementaire prévoit expressément une procédure de recours administratif à intenter contre la décision initiale. Le fait par une telle disposition légale ou réglementaire de prévoir une procédure spéciale de recours administratif à l'encontre d'une décision administrative, oblige le destinataire de ladite décision, au cas où il souhaite voir modifier ou retirer ledit acte administratif, à recourir d'abord à la procédure spéciale telle que prévue par la loi avant de pouvoir introduire un recours contentieux devant les juridictions administratives » (TA, 26 avril 2010, n° 25705 du rôle).

Etant donné que l'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit un recours spécifique en matière de TVA, seul ce recours peut être exercé par l'assujéti. Le tribunal reviendra ci-après sur l'application des règles de la procédure administrative non contentieuse en matière de TVA.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. estime ensuite que l'absence d'un recours gracieux en matière de TVA serait anticonstitutionnelle étant donné qu'un tel recours existerait en matière d'impôts directs.

En effet, le § 131 de la *Abgabenordnung* (loi générale des impôts) prévoit que « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du §153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond* ». Cette disposition légale consacre donc le pouvoir dans le chef du directeur de l'Administration des Contributions Directes d'accorder une remise gracieuse, en encadrant par des critères spécifiques ce pouvoir.

Aux termes d'un arrêt du 18 mai 2018 (n°136/18), la cour constitutionnelle a considéré ce qui suit :

« Considérant que l'imposition directe frappe le contribuable suivant sa situation financière individuelle, compte tenu de ses revenus ou de sa fortune ;

Considérant que la TVA, qui est un impôt général sur la consommation, qui frappe un produit, une transaction ou une opération économique donnée et qui est fonction du prix des biens et des services vendus, ne tient pas compte de la situation financière personnelle de celui dont l'acte génère l'impôt ;

Considérant que les contribuables tenus au paiement d'impôts directs sont touchés directement dans leur patrimoine propre, tandis que les assujettis redevables de la TVA ne font que reverser à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines la TVA qu'ils ont préalablement facturée à leurs clients ;

Considérant que les situations respectives d'un contribuable devant à l'Etat des impôts directs et d'un assujéti redevable de la TVA ne sont dès lors pas suffisamment comparables pour permettre utilement l'application du principe de l'égalité devant la loi

énoncé par l'article 10bis, paragraphe 1, de la Constitution et du principe de l'égalité devant l'impôt consacré par l'article 101 de la Constitution ;

Considérant que la circonstance que la TVA est due en vertu d'une taxation d'office n'est pas de nature à modifier ce constat, alors que la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti ».

La cour constitutionnelle a ainsi retenu que les situations entre un assujetti à la TVA et un contribuable soumis à l'impôt direct n'étaient pas comparables et qu'il n'y avait donc pas de violation du principe d'égalité devant la loi.

Contrairement à ce que soutient la société **SOC.1.)** S.à r.l., cet arrêt est transposable au présent cas d'espèce. La cour constitutionnelle a, en effet, pris le soin de préciser que la « *circonstance que la TVA est due en vertu d'une taxation d'office n'est pas de nature à modifier ce constat, alors que la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti* ».

La société **SOC.1.)** S.à r.l. invoque encore l'article 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée pour justifier l'existence d'un recours gracieux.

L'article 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que

« Tant que la prescription n'est pas acquise, un changement de la rectification ou de la taxation d'office opérée par l'administration pourra avoir lieu, s'il y a découverte ultérieure d'autres irrégularités au sens des articles 73 et 74 ou s'il y a découverte ou survenance d'un fait nouveau ».

Il est de jurisprudence constante qu'un droit de l'assujetti au réexamen de la situation ne découle pas de l'article 75 de la loi de 1979. Ce texte prévoit uniquement la possibilité pour l'administration de procéder à un redressement de la taxation aux dépens de l'assujetti et ce tant qu'il n'y a pas prescription des droits au profit de ce dernier (TAL, 15 octobre 2014, n°155726 du rôle).

En effet, décider le contraire reviendrait à vider l'article 76 de la loi de 1979 de son sens et le priverait ainsi de toute utilité, étant donné que la taxation d'office opérée par l'administration resterait, nonobstant l'écoulement du délai de recours, susceptible d'être remise en cause aussi longtemps que la prescription n'est pas acquise.

L'article 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne peut partant pas servir de base légale au recours gracieux déposé par la société **SOC.1.)** S.à r.l.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. invoque en outre les 5 et 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'état et des communes.

Le tribunal rappelle qu'il est de jurisprudence que

« La législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA.

Il est vrai que la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse n'exclut textuellement de son champ d'application que la matière des contributions directes (article 5 de la loi).

La procédure de déclaration de la TVA avec émission de bulletins de rectification ou de taxation d'office ne diffère cependant pas de façon substantielle du régime des contributions directes.

En se référant aux travaux parlementaires, la Cour constate que le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis que le gouvernement n'avait pas pris position quant à la question de savoir si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, était à exclure ou non de la nouvelle procédure. Là-dessus, la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés, a, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, « donné à considérer que la particularité que cette matière (la TVA) ressortit de la compétence judiciaire doit faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines » (doc.parl.2209-2, Rapport de la commission des finances et du budget, page 4 sub) art.5).

Ces observations n'ont plus fait l'objet de commentaires de la part du Conseil d'Etat de sorte qu'il faut admettre qu'elles lui donnaient satisfaction et qu'il partageait l'approche de la commission des finances et du budget. Compte tenu des réflexions faites au cours du processus d'élaboration de la loi, il est dès lors admis qu'il était dans les intentions du législateur de ne pas soumettre la matière des contributions indirectes à la procédure administrative non contentieuse (cf. en ce sens : Cour d'Appel, 22 septembre 2005, N° du rôle 27082, Cour d'appel, 8 mai 2008, N° du rôle 31200, Cour d'appel, 6 novembre 2008 N° du rôle 31675 et Cour d'appel 22 juin 2011 N° du rôle 36594) » (Cour d'appel, 9 mars 2016, n° 41.706 du rôle).

Cette jurisprudence fut confirmée par la cour de cassation par un arrêt du 1^{er} juin 2017 (n° 53/2017) dans les termes suivants :

« Attendu que l'article 4 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse dispose que « Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l'article premier s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré. » ;

Attendu que la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1er décembre 1978, précitée, et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, régit en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies

de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1er décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ».

Il s'ensuit que la société **SOC.1.)** S.à r.l. ne peut invoquer la législation en matière de procédure administrative non contentieuse à titre de base légale pour son recours gracieux.

La société **SOC.1.)** S.à r.l. invoque également les dispositions de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung ». Ces dispositions ne s'appliquent cependant pas en matière de TVA. Le tribunal rappelle que la cour constitutionnelle a retenu que l'existence d'un recours gracieux en matière d'impôts directs, prévu par le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, et l'absence de pareil recours gracieux en matière de TVA ne violait pas le principe d'égalité devant la loi.

Concernant les paragraphes 243 et 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 invoqués par la société **SOC.1.)** S.à r.l., le tribunal note que ces dispositions ne sont pas de nature à constituer une base légale pour un recours gracieux. En effet, le paragraphe 243 de la loi générale des impôts précité a trait à la détermination de la base d'imposition. Le paragraphe 217 de la même loi règle quant à lui les cas dans lesquels l'administration des contributions directes peut procéder à la taxation d'office.

Le tribunal relève qu'en l'espèce la décision du directeur de l'AED litigieuse n'a pas porté sur le bien-fondé de la décision de taxation d'office mais uniquement sur la recevabilité du recours. Le directeur a, en effet, pris soin de préciser que le recours en annulation présenté après le délai de trois mois de la notification du bulletin d'impôt était irrecevable et qu'il n'existait pas de base légale pour introduire un recours gracieux devant le tribunal.

Ainsi, dans la mesure où le tribunal de céans n'est pas saisi du bien-fondé de la décision de taxation d'office mais uniquement de la question de savoir si la société **SOC.1.)** S.à r.l. a valablement saisi le directeur de l'AED d'un recours gracieux, respectivement d'un recours en annulation, uniquement cette question est soumise à l'appréciation du tribunal de céans.

Les paragraphes 243 et 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 invoqués par la société **SOC.1.)** S.à r.l. ayant trait au bien-fondé de la décision de taxation d'office, il ne convient pas de les examiner plus en détail.

Il en est de même des obligations de transparence et de loyauté ainsi que des principes généraux de droit d'audition préalable, du contradictoire, des droits de la défense et de la bonne administration invoqués par la société **SOC.1.)** S.à r.l. que l'AED n'aurait pas respecté.

Aucun de ces principes ne peut en effet servir de base au recours gracieux introduit par la société **SOC.1.) S.à r.l.**, de sorte que la décision du directeur de l'AED est à confirmer sur ce point.

Quant au recours en annulation

Position des parties

La société **SOC.1.) S.à r.l.** indique qu'elle serait victime de circonstances exceptionnelles constitutive d'un véritable cas de force majeure en ce qu'elle aurait été légitimement empêchée de transférer son siège social. Cette situation de force majeure justifierait que des considérations d'équité viennent éviter une rigueur excessive dans l'application de la loi. Elle estime que ces circonstances seraient opposables à l'AED.

La société **SOC.1.) S.à r.l.** soutient également que l'article III, § 1 de la loi du 10 novembre 2009 concernant la notification des bulletins de taxation aurait été adopté pour faciliter le travail de l'administration face à des assujettis qui ne collaboreraient pas avec l'administration ou essaierait d'éluder l'impôt. Il n'aurait pas été adopté pour créer des situations d'injustice fiscale. La société **SOC.1.) S.à r.l.** serait établie au Luxembourg depuis 1993 et rentrerait chaque année ses déclarations dans les temps. Le fait que les bulletins aient été valablement notifiées, ne devrait, à ses yeux, pas être de nature à empêcher l'AED d'opérer une rectification de l'impôt. Seule la prescription, qui serait de 5 ans en matière de TVA, serait de nature à empêcher définitivement tant l'administration que l'assujetti de revoir l'imposition.

L'AED fait valoir que le recours est forclos. L'article 76 (3) de la loi TVA prévoirait que le bulletin d'imposition portant taxation d'office pourrait être attaqué par réclamation dument motivée endéans un délai de 3 mois à compter de la notification du bulletin d'imposition. Ce délai de trois mois serait un délai de forclusion. L'article 76 (2) de la même loi fixerait le point de départ du délai de trois mois. Il résulterait une présomption de réception du bulletin de taxation par l'assujetti.

L'AED soutient qu'elle aurait le libre choix de l'adresse de notification des bulletins. Ceux-ci pourraient être envoyés tant au lieu du domicile, de la résidence ou du siège de l'assujetti qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AED. Cette adresse se déterminerait au regard de la déclaration et resterait un lieu valable de notification tant que l'assujetti n'aurait pas informé l'AED d'un changement d'adresse. L'article 62 de la loi TVA prévoirait par ailleurs expressément que l'assujetti doit informer l'AED de tout changement d'adresse.

L'AED soutient qu'il ne lui appartiendrait pas de faire des recherches en vue d'actualiser les données des assujettis.

Les bulletins de taxation d'office auraient été envoyés au siège social de la société **SOC.1.) S.à r.l.** en date des 29 avril 2015 et 28 février 2018. Cette dernière serait présumée les avoir reçus à la date de leur notification, à savoir les 19 mai 2015 et 16 mars 2018. Ainsi, la société **SOC.1.) S.à r.l.** aurait dû introduire sa réclamation à l'encontre desdits bulletins avant le 19 août 2015, respectivement avant le 16 juin

2018. La réclamation déposée le 31 décembre 2018 aurait donc été déposée en dehors des délais légaux.

En dernier lieu, l'AED précise que les arguments avancés par la société **SOC.1.)** S.à r.l. pour expliquer sa réaction tardive, à savoir les problèmes survenus à la suite de la réorganisation judiciaire de la société mère en mars 2016 et sa faillite en décembre 2016 seraient sans pertinence. En effet, deux avertissements concernant le dépôt de la déclaration TVA annuelle pour 2013 dateraient du 17 juin 2014 et du 28 novembre 2014. Le bulletin de taxation d'office pour l'exercice 2013 aurait été notifié le 19 mai 2015, soit bien avant l'apparition du problème d'absence d'adresse effective et de réception du courrier. L'imposition portant sur l'année 2013 résulterait d'un contrôle effectué sur place au siège de la société **SOC.1.)** S.à r.l. le 1^{er} avril 2015. Cette dernière aurait donc eu connaissance d'un éventuel contentieux en ce qui concerne sa base imposable et aurait ainsi dû prendre toutes les mesures nécessaires pour communiquer une adresse valide à l'AED.

L'AED souligne en dernier lieu que certains des avertissements relatifs au dépôt des déclarations TVA annuelles pour les années 2014 et 2015, dateraient des 16 juin 2015, 17 novembre 2015 et 14 juin 2016, soit avant l'apparition du problème de réception effective du courrier par la société **SOC.1.)** S.à r.l.

Appréciation du tribunal

Le tribunal rappelle que l'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que « les *bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office* ».

Le paragraphe 2 de l'article 76 de la même loi prévoit ce qui suit

« Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. La notification 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 finalité de cette disposition est d'instaurer, au profit de l'administration, une présomption de réception du bulletin par l'assujetti, présomption qu'il appartient à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire (TA, 1^{ère} chambre, 13 février 2019, numéro TAL-2018-03077 du rôle ; « Cette présomption ne peut d'ailleurs être qu'une présomption juris tantum, la preuve contraire pouvant être administrée » - Doc. parl. N° 2188, Exposé des motifs, Commentaire des articles ad article 76).

En l'espèce, l'AED verse aux débats les listes des envois recommandés des 4 mai 2015 et 1^{er} mars 2018 et dont l'authenticité n'est pas contestée par la société **SOC.1.)** S.à r.l. Il ressort de ces pièces que deux envois recommandés ont été effectués par l'administration au siège social de la société **SOC.1.)** S.à r.l. à L-(...) l'un le 4 mai 2015

portant la référence RR 2695 1459 2 LU et le second, le 1^{er} mars 2018, portant la référence RR 2082 7993 5 LU.

L'AED rapporte donc la preuve qu'elle a accompli les formalités de notification telles que prévues à l'article 76 paragraphe 2 de la LTVA, de sorte que joue, en sa faveur, la présomption de réception des bulletins de taxation par la société **SOC.1.) S.à r.l.**

La société **SOC.1.) S.à r.l.** soutient que suite à l'échéance de son bail en 2016 et aux problèmes de réorganisation judiciaire de sa société mère de droit belge **SOC.2.)**, qui a finalement été déclarée en faillite le 12 décembre 2016, son siège social n'aurait pas été transféré, de sorte que les bulletins de taxation ne lui seraient pas parvenus. Il aurait appartenu à l'AED de se renseigner sur une nouvelle adresse de la société **SOC.1.) S.à r.l.** en constatant que cette dernière n'était plus établie à l'adresse de son siège sociale.

Cette argumentation ne saurait être retenue. Si l'AED peut, aux termes de l'article 76 (2) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, notifier les bulletins 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, il appartient cependant dans ce dernier cas à l'assujetti de fournir une adresse à l'AED.

En effet, l'article 62, paragraphe 1, 3^o de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoit que « *Tout assujetti informe l'administration de toute modification par rapport aux renseignements fournis antérieurement, et notamment de tout changement d'adresse de son domicile, de sa résidence ou de son siège* ».

L'assujetti a donc l'obligation de faire connaître son adresse à l'AED et de l'informer de tout changement. Cette obligation s'explique par le fait que l'assujetti collecte, pour le compte de l'Etat, la taxe payée par le consommateur final pour la lui transmettre. Il est donc légitime que l'AED ait, à tout moment, connaissance de son adresse.

Or, tel ne fut pas le cas en l'espèce. En effet, il ne ressort d'aucune pièce que la société **SOC.1.) S.à r.l.** aurait informé l'AED des problèmes liés à son siège social, respectivement qu'elle aurait « *fait connaître à l'administration* » une adresse telle que le prévoit le paragraphe 2 de l'article 76 précité de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

La société **SOC.1.) S.à r.l.** ne peut donc reprocher à l'AED ne pas avoir effectué de recherches pour trouver une autre adresse que celle du siège social à laquelle elle pouvait notifier le bulletin.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, il convient de retenir que l'AED a notifié les bulletins de taxation d'office à la société **SOC.1.) S.à r.l.** par envoi recommandé des 4 mai 2015 et 1^{er} mars 2018. La société **SOC.1.) S.à r.l.** ne rapportant pas la preuve que ces bulletins ne lui ont pas été notifiés, la date de notification figurant sur ces bulletins est à retenir, à savoir le 19 mai 2015 pour le bulletin de taxation d'office de l'année 2013 et le 16 mars 2018 pour les bulletins de taxation d'office des années 2014 à 2016.

Le délai pour introduire une réclamation a partant commencé à courir le 19 mai 2015 respectivement le 16 mars 2018.

Au vu des développements qui précèdent, il y a lieu d'admettre que c'est à juste titre que le directeur de l'AED a dans sa décision du 29 janvier 2019 décidé que la réclamation introduite par la société **SOC.1.)** S.à r.l. en date du 31 décembre 2018 n'était plus recevable parce qu'introduite en dehors du délai légal de 3 mois.

La demande en réformation, sinon en annulation de la décision directoriale du 29 janvier 2019 est partant non fondée.

Quant aux demandes accessoires

Les parties sollicitent chacune l'allocation d'une indemnité de procédure pour la première instance.

L'application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cass. 2 juillet 2015, Arrêt no. 60/15, JTL 2015, no. 42, page 166).

Au vu de l'issue du litige, la demande de la société **SOC.1.)** S.à r.l. en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est à rejeter pour être non fondée.

L'AED et l'ETAT ayant été contraints de se défendre en justice, le tribunal estime qu'il serait inéquitable de laisser l'entièreté des frais non compris dans les dépens à leur charge.

Il convient partant de leur allouer le montant de 1.000.- euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile à titre d'indemnité de procédure pour la première instance et de condamner la société **SOC.1.)** S.à r.l. à leur payer ce montant.

Aux termes de l'article 244 du nouveau code de procédure civile, l'exécution provisoire, sans caution, sera ordonnée même d'office, s'il y a titre authentique, promesse reconnue, ou condamnation précédente par jugement dont il n'y ait point appel. Dans tous les autres cas, l'exécution provisoire pourra être ordonnée avec ou sans caution.

L'exécution provisoire étant en l'espèce facultative, son opportunité s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, en tenant compte des intérêts respectifs des parties, du degré d'urgence, du péril en la demeure ainsi que des avantages ou inconvénients que peut entraîner une telle mesure pour l'une ou l'autre des parties (Cour d'appel, 8 octobre 1974, Pas. 23, page 5 ; Cour d'appel, 7 juillet 1994, N° 16604 et 16540 du rôle).

En l'espèce, la société **SOC.1.)** S.à r.l. ne justifie pas des conditions légales respectivement de l'opportunité pour que l'exécution provisoire soit ordonnée.

Aux termes des articles 238 et 242 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens et les avocats à la Cour pourront, dans

les instances où leur ministère est obligatoire, demander la distraction des dépens à leur profit.

Il convient partant de condamner la société **SOC.1.)** S.à r.l. aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Me Frédérique Lerch, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

PAR CES MOTIFS :

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, troisième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

dit irrecevable la demande en tant que dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

dit recevable la demande en tant que dirigée contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES,

la dit non fondée,

déboute la société **SOC.1.)** S.à r.l. de sa demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

condamne la société **SOC.1.)** S.à r.l. à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG le montant de 1.000.- euros à titre d'indemnité de procédure,

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du présent jugement,

condamne la société **SOC.1.)** S.à r.l. aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Me Frédérique Lerch, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.