

Texte pseudonymisé

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

Jugement Civil (Ile chambre)
2022TALCH03/00182

Audience publique du mardi, six décembre deux mille vingt-deux

Numéro du rôle : TAL-2020-02179

Composition :

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

E N T R E:

la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) Sàrl, établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),

demanderesse aux termes d'un exploit d'assignation de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg du 14 février 2020,

comparant par l'étude GHA Avocats, société à responsabilité limitée, inscrite à la liste V du barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-1661 Luxembourg, 9-11, Grand Rue, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre HIGUET, avocat, demeurant à Luxembourg,

E T :

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, en la personne de Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L- 1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

défenderesse aux fins du prédit exploit d'assignation de l'huissier de justice Frank SCHAAL,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, établie et ayant son siège social à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg, représentée par son gérant actuellement en fonctions à savoir la

société à responsabilité limitée BSP Sàrl, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour.

LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 19 mai 2022.

Le juge rapporteur entendu en son rapport.

Entendu la partie appelante SOCIETE1.) Sàrl par l'organe de l'étude GHA Avocats, représentée par Maître Khaldia DJELDHAL, avocat, demeurant à Luxembourg.

Entendu la partie intimée l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA par l'organe par l'organe de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Pol MELLINA, avocat, demeurant à Luxembourg.

Par exploit d'huissier de justice du 14 février 2020, la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) pour, principalement, voir déclarer fondée la réclamation notifiée par lettre du 28 août 2019 et partant voir réduire les redressements de TVA mis à charge de SOCIETE1.).

Subsidiairement, elle demande à voir dire que les délais de réclamation contre les bulletins de taxation d'office n'ont pas commencé à courir.

Elle réclame encore une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile à hauteur de 4.000.- euros ainsi que la condamnation de l'AEDT à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société à responsabilité limitée GHA Avocats, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre HIGUET, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

L'AEDT demande à voir déclarer la demande principale en réformation non fondée.

Elle demande à voir déclarer la demande subsidiaire irrecevable, sinon non fondée.

Elle sollicite à son tour une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 3.000.- euros ainsi que la condamnation de SOCIETE1.) à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par son gérant commandité actuellement en fonctions, la société à responsabilité limitée BSP, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

Position des parties

La société SOCIETE1.)

La partie demanderesse expose qu'en date du 14 juin 2019, l'AEDT aurait émis trois bulletins de taxation d'office à l'encontre de SOCIETE1.), notifiés le 2 juillet 2019, faisant état de redressements de taxes dues pour les années 2015 (155.030,15 euros), 2016 (90.550,10 euros) et 2017 (38.105,41 euros), pour un montant total de 283.685,66 euros.

SOCIETE1.) aurait adressé une réclamation à l'AEDT suivant courrier recommandé du 28 août 2019. Par courrier du 8 novembre 2019, notifié 18 novembre 2019, le Directeur de l'AEDT aurait rejeté la réclamation au motif qu'elle ne répondrait pas aux exigences de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA) et ne constituerait dès lors pas de réclamation dûment motivée.

Ni le texte de la LTVA, ni les travaux parlementaires ayant précédé son vote ne définiraient ce qu'il faut entendre par une « *réclamation dûment motivée* » et sous quelle forme « *écrite* » elle doit être présentée. Par ailleurs, aucune sanction spécifique ne serait prévue par la LTVA en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation de la réclamation.

Pour savoir ce qu'il faut entendre par « *réclamation dûment motivée* », il y aurait lieu de se référer « *au but recherché par le législateur pour conclure que si le but recherché ainsi déterminé est atteint, alors l'esprit du texte de loi est nécessairement respecté* ».

Le litige en l'espèce serait d'une grande simplicité en ce que l'AEDT considérerait « *lapidairement* » que les factures émises par SOCIETE1.) à charge des sociétés SOCIETE2.) SA et SOCIETE3.) LLC ne constitueraient pas de chiffre d'affaires donnant droit à déduction. Dans ces conditions, il serait évident que la contestation de SOCIETE1.) porte sur les montants des factures SOCIETE2.) SA et SOCIETE3.) LLC qu'elle estime comme étant du chiffre d'affaires ouvrant le droit à déduction de la taxe en amont.

Compte tenu des bulletins de taxation d'office reçus, elle n'aurait pas pu faire valoir d'autres motifs. En effet, ceux-ci n'indiqueraient ni de base légale, ni même la moindre explication sur les motifs ayant conduit l'AEDT à considérer que les chiffres d'affaires en cause n'ouvrent pas le droit à déduction.

La circonstance que SOCIETE1.) n'a fait aucune distinction entre les bulletins de taxation critiqués s'expliquerait par le fait que, pour chacun des trois exercices concernés, la contestation porte précisément sur les factures émises à charge des deux mêmes clients.

SOCIETE1.) donne encore à considérer que dans ses déclarations de TVA relatives aux exercices 2012 et 2013, l'AEDT, suite aux explications fournies par l'assujettie, aurait finalement accepté de considérer l'ensemble des factures émises à charge de SOCIETE3.) LLC comme constituant du chiffre d'affaires ouvrant le droit à déduction de la taxe en amont. Dans sa déclaration de TVA relative à l'exercice 2014, l'AEDT n'aurait même pas émis d'objection quant au fait que l'ensemble des factures SOCIETE2.) SA et SOCIETE3.) LLC a été repris au titre de chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction. Devant cette situation et en application du principe de confiance légitime, SOCIETE1.) aurait légitimement pu croire que l'émission des taxations d'offices procèderaient nécessairement d'une erreur ou d'un simple malentendu de la part de l'AEDT. Aussi, SOCIETE1.) aurait été intimement convaincue qu'il est inutile de réitérer les explications déjà fournis à l'AEDT dans le passé, ce qui expliquerait et justifierait la brièveté du courrier de contestation.

L'exigence de motivation de l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA s'apprécierait *in concreto*, c'est-à-dire en considérant subjectivement l'ensemble des éléments de la cause de nature à permettre d'éclaircir l'administration sur la mesure et l'objet de la contestation.

L'AEDT aurait donc nécessairement été consciente des raisons et des motivations de la contestation depuis la réception du courrier du 28 août 2019 qui vaudrait contestation au sens de l'article 76 paragraphe 3 de la LTVA et la décision du Directeur de l'AEDT du 8 novembre 2019 serait à réformer sur ce point.

Quant au fond, SOCIETE1.) conclut au caractère éligible à la déduction de la TVA en amont du chiffre d'affaires y afférent.

SOCIETE1.) aurait conclu, en décembre 2012, une convention de prestation de services avec SOCIETE3.) LLC dans le cadre du programme américain « *Visa EB-5* ». Dans ce contexte, SOCIETE1.) aurait été chargée de mener une campagne de marketing visant à promouvoir, par le biais de conférences, ce programme en faveur et pour compte de SOCIETE3.) LLC. L'objectif de l'intervention de SOCIETE1.) serait de favoriser l'obtention de visas américains en contrepartie de fonds générateurs d'emplois sur le sol américain, apportés par des immigrants ; les véhicule d'investissement ensuite mis en place par SOCIETE3.) LLC ne seraient que les vecteurs de cette politique, nullement son objectif et ne regarderaient en rien SOCIETE1.).

Contrairement aux dires adverses, les prestations de SOCIETE1.) facturées à SOCIETE3.) LLC ne consisteraient donc nullement en la commercialisation de parts de fonds d'investissement mais constitueraient des prestations de services de nature intellectuelle au sens des articles 15 et suivants de la LTVA qui, si elles étaient fournies à un preneur établi au Luxembourg, ouvriraient le droit à déduction de la taxe en amont conformément à l'article 48 de la LTVA.

Pour ce qui est d'SOCIETE2.) SA, SOCIETE1.) interviendrait en tant qu'agent de calcul dans le cadre d'un contrat « *Swap* » conclu en 2014 entre SOCIETE2.) SA et la société de droit mexicain SOCIETE4.). En 2013, SOCIETE2.) SA aurait transféré son siège en Belgique et aurait obtenu à ce titre un n° de TVA intracommunautaire. Les factures qu'SOCIETE2.) SA recevrait de la part de SOCIETE1.) seraient donc

soumises au régime belge de TVA intracommunautaire (auto-liquidation par le preneur de services).

Les interventions de SOCIETE1.) en tant qu'agent de calcul de la valeur du « Swap » SOCIETE4.) constitueraient également des prestations de services de nature intellectuelle au sens des articles 15 et suivants de la LTVA qui, si elles étaient fournies à un preneur établi au Luxembourg, ouvriraient le droit à déduction de la taxe en amont conformément à l'article 48 de la LTVA.

SOCIETE1.) auraient ainsi établi que conformément à l'article 49, paragraphe 2, b) de la LTVA, les factures rémunérant ses prestations en faveur de SOCIETE3.) LLC et SOCIETE2.) SA ouvrent le droit à déduction de la taxe en amont dans son chef.

Les trois bulletins de taxation d'office seraient partant à réformer, sinon à annuler dans la mesure où ils considèrent les montants de chiffres d'affaires des années 2015, 2016 et 2017 correspondant aux factures émises par SOCIETE1.) à charge de SOCIETE3.) LLC et SOCIETE2.) SA comme représentant du chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à la déduction des taxes en amont relatives à ces trois exercices.

L'AEDT invoquerait à tort l'article 44 de la LTVA. Les exonérations de l'article 44 constitueraient des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur toute prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti, les termes employés pour désigner ces exonérations seraient de stricte interprétation.

Les calculs de prorata généraux des taxes en amont non déductibles seraient à réformer comme suit :

- 2015 : 767.116,04.- euros / 2.552.624.- euros = 30% de taxe en amont non déductible (au lieu de 51%) ;
- 2016 : 4.000.- euros / 2.331.107,01 euros = 0% de taxe en amont non déductible (au lieu de 56%) ;
- 2017 : 0.- euro / 1.558.416,62 = 0% de taxe en amont non déductible (au lieu de 51%).

Subsidiairement, SOCIETE1.) demande à voir dire que les délais de réclamation contre les bulletins de taxation d'office litigieux n'ont pas commencé à courir et qu'elle est encore dans les délais pour faire valoir ses arguments par réclamation.

Les trois bulletins de taxation d'office pour les années 2015, 2016 et 2017 devraient, pour être conformes aux prescriptions de l'article 76, paragraphe 2 de la LTVA, contenir « *la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration* » et des points sur lesquels ces opérations se sont écartées des déclarations fiscales souscrites par le contribuable.

En l'espèce, les trois bulletins de taxation d'office n'indiqueraient aucune base légale, ni même la moindre explication sur les motifs ayant conduit l'AEDT à considérer que les chiffres d'affaires correspondant aux factures émises en 2015, 2016 et 2017 à charge de SOCIETE2.) SA et de SOCIETE3.) LLC constitueraient du « *chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à déduction* ».

La LTVA ne prévoirait aucune sanction à l'inobservation de l'obligation de motivation sommaire pourtant exigée par son article 76, paragraphe 2. Or, cette disposition ne pourrait pas rester sans aucune sanction, à défaut de quoi son objectif ne serait pas atteint. Partant l'objectif assigné par le législateur à l'article 76, paragraphe 2 de la LTVA ne serait rempli qu'en appliquant de manière conjointe – et non exclusive – les dispositions y figurant et celles de la PANC, laquelle ne serait pas écartée par la LTVA en ce qui concerne la sanction du défaut de motivation. L'article 7 du règlement du 8 juin 1979 (pris en exécution de la loi générale du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse) prévoirait expressément que les délais de recours ne commencent à courir qu'à partir de la communication des motifs.

L'AEDT

La partie défenderesse expose que dans le cadre d'un contrôle portant sur les exercices fiscaux 2015, 2016 et 2017, le Bureau d'Imposition Luxembourg 3 aurait demandé, par courrier du 15 février 2019, un certain nombre de pièces et documents comptables, tenant notamment aux acquisitions intracommunautaires et importations de biens ainsi qu'aux différents éléments composant le chiffre d'affaires de SOCIETE1.). Après revue et analyse des éléments communiqués, l'AEDT aurait émis des bulletins de taxation d'office pour les années 2015, 2016 et 2017. Conformément aux prescrits de l'article 76, paragraphe 2 de la LTVA, les bulletins contiendraient les justifications sommaires concernant les opérations effectuées d'office par l'AEDT.

Le Directeur de l'AEDT aurait, par application de l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA, à juste titre rejeté la réclamation de SOCIETE1.) pour défaut de motivation.

Il serait de jurisprudence constante que toute contestation écrite parvenue au bureau d'imposition compétent endéans le délai légal, ne satisferait pas nécessairement aux conditions légales posées par l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA.

Deux conditions devraient être obligatoirement remplies pour qu'un écrit adressé à l'AEDT puisse valoir réclamation au sens de la LTVA :

- la fourniture d'explications circonstanciées et
- la production de pièces justificatives à l'appui des arguments ainsi énoncés.

En l'espèce, la réclamation du 28 août 2019 ne satisferait nullement à l'exigence de motivation posée par la LTVA dans la mesure où elle se contenterait d' « *informer* » le bureau que « *toutes les factures émises à SOCIETE3.) (USA) doivent être exonérées de TVA luxembourgeoise au titre de l'article 17, paragraphe 2 de la LTVA et ouvrent droit à déduction de la taxe en amont* » et que « *par ailleurs, toutes factures à SOCIETE2.) (Belgique) ouvrent également droit à déduction de la taxe en amont étant donné qu'il s'agit de facture intra-communautaire* ». Aucune pièce justificative n'aurait été annexée, ni aucune explication quant à la nature des prestations rendues n'aurait été donnée. Seule la référence à une « *facture intra-communautaire* », non pertinente en matière de droit à déduction, aurait été incluse pour les factures à SOCIETE2.) SA.

L'affirmation que la problématique concernant les factures émises à destination de SOCIETE3.) LLC aurait été connue à l'AEDT suite à un procès-verbal daté du 15 juin 2015 relatif aux exercices 2012 et 2013 ne serait pas de nature à justifier un défaut de motivation de la réclamation. Ce d'autant plus que le procès-verbal du 15 juin 2015

aurait uniquement fait état d'une mention erronée sur les factures à charge de SOCIETE3.) LLC. L'ouverture d'un droit à déduction pour ce qui du chiffre d'affaires réalisé avec SOCIETE2.) SA n'aurait pas du tout été abordée par ledit procès-verbal. Il en irait de même de l'affirmation que la déclaration de TVA de SOCIETE1.) pour l'exercice 2014 n'aurait pas donné lieu à critique de la part de l'AEDT.

En tout état de cause, l'AEDT ne serait pas liée par une position éventuellement exprimée dans le passé, par rapport à des opérations effectuées au cours d'un exercice fiscal antérieur.

A défaut d'avoir formé une réclamation dûment motivée dans le délai légal contre les bulletins litigieux, le présent recours serait à déclarer non fondé.

L'AEDT conclut à l'irrecevabilité de la demande subsidiaire de SOCIETE1.) alors que la demande subsidiaire d'SOCIETE1.) ne viserait nullement la décision directoriale entreprise. Cette demande aurait « *un effet purement déclaratif et préparatoire à une hypothétique réclamation ultérieure* ».

Au cas où la demande était déclarée recevable, elle serait à dire non fondée. D'une part, les bulletins de taxation d'office satisferaient parfaitement à l'exigence de justification sommaire prescrite par l'article 76, paragraphe 2 de la LTVA et, d'autre part, il n'existerait pas de base légale laissant conclure à l'absence de délai de recours dans l'hypothèse d'un prétendu non-respect de l'obligation de justification sommaire d'un bulletin de taxation d'office.

Pour l'ensemble des trois années concernées par la présente instance, le bureau d'imposition aurait renseigné le détail des calculs effectués, ainsi qu'une brève description écrite des points sur lesquels les bulletins divergent des déclarations de l'assujetti.

Concernant le fond de l'affaire, il reviendrait à SOCIETE1.) de démontrer que les chiffres d'affaires qu'elle entend voir inclure au numérateur du prorata de déduction ouvrent effectivement droit à déduction. Dans l'hypothèse où le lieu d'imposition dudit chiffre d'affaires n'est pas au Luxembourg, il conviendrait de démontrer, conformément à l'article 49, paragraphe 2, b) de la LTVA qu'on aurait droit à déduction si les prestations en question étaient localisées au Luxembourg.

Le contrat conclu entre SOCIETE1.) et SOCIETE3.) LLC permettrait de conclure que les services concernés consisteraient en réalité en la commercialisation de parts de fonds d'investissement. Le fait que les investisseurs recherchent par ailleurs l'obtention d'un « *Visa EB-5* » par le biais de leur investissement ne changerait rien à la nature des prestations rendues par SOCIETE1.).

La description exacte de la mission de SOCIETE1.) au profit d'SOCIETE2.) SA ne ressortirait pas des documents versés en cause. En particulier, le contrat fourni ne serait qu'un amendement ne permettant pas d'identifier les caractéristiques du contrat principal sous-jacent. Ainsi, en l'absence de précisions supplémentaires et de pièces à l'appui, la preuve du caractère éligible à la déduction de la taxe en amont du chiffre d'affaires ne serait pas rapportée.

Motifs de la décision

Quant à la motivation de la réclamation du 28 août 2019

La réclamation du 28 août 2019 se lit comme suit :

« Nous accusons bonne réception des bulletins de taxation d'office des années 2015, 2016 et 2017 de notre société.

Par la présente, nous vous informons que toutes les factures émises à SOCIETE3.) (USA) doivent être exonérées de TVA luxembourgeoise au titre de l'article 17, paragraphe 2 de la LTVA et ouvrent droit à déduction de la taxe en amont.

Par ailleurs, toutes les factures à SOCIETE2.) (Belgique) ouvrent également droit à déduction de la taxe en amont étant donné qu'il s'agit de facture intra-communautaire.

Aussi, nous vous serions reconnaissants de bien vouloir revoir vos constatations ainsi que le calcul du prorata de déduction.

Nous restons à votre disposition pour tout renseignement complémentaire dont vous pourriez avoir besoin. »

L'article 76 de la LTVA dispose dans son paragraphe 3 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. »*

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 d'appel 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 ».

S'il apparaît aujourd'hui, à travers l'exploit d'assignation et les conclusions subséquentes, que SOCIETE1.) entendait contester le calcul du prorata de déduction fait par le bureau d'imposition, cet aspect ne ressort aucunement de la réclamation qui ne mentionne ni le moindre chiffre, ni le moindre calcul, voire des éléments de preuve tels qu'une pièce. SOCIETE1.) se limite à invoquer l'article 17, paragraphe 2 de la LTVA (relatif au lieu de prestation de services) ainsi qu'une « *facture intra-communautaire* », soit des éléments portant sur le lieu d'imposition, sans lien au débat concernant le calcul d'un prorata de déduction.

La formulation, on ne peut plus général, que « *nous vous serions reconnaissants de bien vouloir revoir vos constatations ainsi que le calcul du prorata de déduction* » ne saurait pas non plus constituer une motivation suffisante au sens de l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA, faute d'indiquer les raisons justifiant une révision du calcul du prorata de déduction, voire de fournir à son tour un calcul accompagné d'explications sous-jacentes. Cette formulation ne saurait d'ailleurs pas non plus valoir réitération des contestations formulées antérieurement.

SOCIETE1.) estime que pour déterminer si le seul but poursuivi par le législateur, c'est-à-dire permettre à l'AEDT de savoir ce qui est contesté, est rempli, il faudrait tenir compte tant des contestations relatives à des exercices antérieurs (en l'espèce 2012 et 2013), que du contexte factuel général.

Force est tout d'abord de constater que l'argument en vertu duquel l'AEDT aurait nécessairement été consciente des raisons et motivations de la contestation est sans pertinence. L'issue d'un contrôle antérieur ne saurait justifier un défaut de motivation d'une réclamation postérieure. A cet égard, il y a encore lieu de relever que la réclamation du 28 août 2019 ne contient ni de renvoi à des échanges antérieurs avec l'AEDT, ni aucune copie de tels échanges en annexe.

Ensuite, il ressort du procès-verbal du 15 juin 2015, concernant les exercices 2012 et 2013, que le contrôle effectué à l'époque s'est essentiellement limité à la question de la correction d'une mention erronée sur les factures adressées à SOCIETE3.) LLC. Or, pour ce qui est des exercices faisant l'objet du présent litige, l'AEDT a considéré que le chiffre d'affaires réalisé en rapport avec le client SOCIETE3.) LLC n'ouvre pas le droit à déduction en application de l'article 49, paragraphe 2, b) de la LTVA.

C'est également à bon droit que l'AEDT soulève que le procès-verbal du 15 juin 2015 n'abordait pas non plus la question de l'ouverture d'un droit à déduction en relation avec le chiffre d'affaires réalisé avec le client SOCIETE2.) SA qui d'après les dires mêmes de SOCIETE1.) était à l'époque une société de droit luxembourgeois (page 7 des conclusions d'SOCIETE1.) notifiées le 26 novembre 2020).

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union Européenne retient d'ailleurs que « *la simple acceptation, même pendant plusieurs années, par l'administration fiscale luxembourgeoise des déclarations de TVA soumises par (...), lesquelles n'incluaient pas les montants relatifs aux opérations en cause au principal, ne vaut pas assurance précise fournie par cette administration sur la non-application de la TVA à ces opérations et ne saurait, dès lors, créer une confiance légitime à l'égard de cet assujetti dans le caractère non imposable des opérations concernées* ». (CJUE, 15 avril 2021, affaire C-846/19, point 92)

L'AEDT ne saurait donc être liée par l'acceptation de la position déclarative d'un assujetti pour un exercice antérieur et une telle acceptation vaut encore moins motivation implicite d'une réclamation.

S'il résulte de la réclamation du 28 août 2019 que SOCIETE1.) entend contester les bulletins de taxation d'office des années 2015, 2016 et 2017, le tribunal retient finalement que ledit courrier contient une contestation générale sans indication aucune quant aux montants critiqués et sans distinction aucune entre les bulletins de taxation critiqués. Aucun motif n'est indiqué à l'appui de cette contestation et aucune explication, ni aucun commentaire circonstancié n'est ajouté. Aucune pièce n'est par ailleurs annexée.

Au regard des développements qui précèdent par rapport aux critères auxquels doit répondre la « *réclamation motivée* », le courrier du 28 août 2019 constitue dès lors tout au plus une simple contestation générale, mais non pas une réclamation motivée au sens de la LTVA.

C'est ainsi à bon droit que le Directeur de l'AEDT a conclu que la réclamation du 28 août 2019 ne satisfait pas à l'exigence de motivation posée par l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA.

Quant à la demande subsidiaire d'SOCIETE1.)

SOCIETE1.) fait ensuite valoir, à titre subsidiaire, que la notification des bulletins de taxation d'office litigieuses n'aurait pas valablement pu déclencher le délai de réclamation à l'égard de ces bulletins au motif que les bulletins n'auraient pas été suffisamment motivés.

En d'autres termes, SOCIETE1.) demande au tribunal à se voir relever de la forclusion à agir afin de pouvoir introduire une nouvelle réclamation, cette fois-ci autrement motivée, à l'égard des bulletins de taxations d'office relatifs aux exercices 2015, 2016 et 2017.

L'AEDT invoque principalement l'irrecevabilité de cette demande en ce qu'elle ne viserait pas de recours à l'égard d'une décision directoriale en matière de TVA et aurait un caractère purement déclaratif et hypothétique.

Le paragraphe 4 de l'article 76 LTVA dispose que

« Un assujetti qui s'est trouvé, sans faute de sa part, dans l'impossibilité d'agir dans le délai imparti au paragraphe 3, alinéa 1 pour introduire une réclamation auprès du bureau d'imposition compétent, peut demander à être relevé de la forclusion. Cette demande, dûment motivée et accompagnée des pièces sur lesquelles elle est fondée, est à adresser par envoi recommandé au directeur de l'administration qui prend, dans le délai de trois mois, une décision motivée. La notification de cette 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. Si la décision fait droit à la demande, le délai pour l'introduction d'une réclamation, prévu par le paragraphe 3, recommence à courir à compter de la date de notification de ladite décision directoriale, la procédure ultérieure restant inchangée.

La demande en relevé de la forclusion n'est recevable que si elle est formée dans les quinze jours à partir du moment où l'impossibilité d'agir a cessé. Elle n'est plus recevable plus de six mois après l'expiration du délai de trois mois prévu au paragraphe 3, alinéa 1 pour la réclamation auprès du bureau d'imposition.

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. »

Le texte prévoit donc une procédure spécifique de relevé de la forclusion en matière de TVA par le biais d'une réclamation à adresser par envoi recommandé au Directeur de l'administration.

Il est constant en cause qu'aucune demande en relevé de forclusion n'a été introduite devant le Directeur de l'AEDT au sens de l'article 76, paragraphe 4 précité.

Force est donc de constater qu'il appartient dans un premier temps au Directeur de l'AEDT de se prononcer sur une demande en relevé de forclusion. Ce n'est qu'une fois que le Directeur de l'AEDT a rejeté telle demande (le cas échéant), qu'il revient dans un deuxième temps au tribunal de statuer sur le bienfondé de la décision directoriale de refus.

Faute de décision de refus émanant du Directeur de l'AEDT, la demande en relevé de forclusion est dès lors à ce stade à déclarer irrecevable.

Demandes accessoires

L'application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

Au vu de l'issue de l'instance, la demande d'SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est à rejeter.

A défaut par l'AEDT de justifier en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge une partie des frais exposés par elle et non compris dans les dépens sa demande introduite sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est également à déclarer non fondée

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 échet partant de condamner SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par son gérant commandité actuellement en fonctions, la société à responsabilité limitée BSP, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN, 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,

reçoit les demandes principales et subsidiaire de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) en la pure forme,

dit la demande principale non fondée,

partant en déboute,

dit la demande subsidiaire de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) irrecevable,

dit la demande de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure non fondée,

partant en déboute,

dit la demande de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA en allocation d'une indemnité de procédure non fondée,

partant en déboute,

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par son gérant commandité actuellement en fonctions, la société à responsabilité limitée BSP, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN.