

Texte pseudonymisé

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

**Jugement Civil (Ile chambre)**  
**2024TALCH03/00055**

Audience publique du mardi, cinq mars deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2021-08964

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,  
Marc PUNDEL, premier juge,  
Anne SCHREINER, juge-déléguée,  
Danielle FRIEDEN, greffier.

**ENTRE :**

PERSONNE1.), chauffeur d'autobus, demeurant à L-ADRESSE1.),

**demandeur** aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 20 octobre 2021,

comparant par Maître Martine KRIEPS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

**ET :**

1. L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son Directeur actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représentée par Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

**défendeurs** aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL,

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

---

## LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 24 octobre 2023.

Les mandataires des parties ont été informés par bulletin du 28 novembre 2023 de l'audience des plaidoiries fixée au 13 février 2024.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

En application de l'article 226 du Nouveau Code de Procédure civile, les parties sont réputées avoir réitéré leurs moyens à l'audience de plaidoiries et leurs mandataires sont dispensés de se présenter à l'audience des plaidoiries.

L'affaire a été prise en délibéré par le président du siège à l'audience des plaidoiries du 13 février 2024.

Par exploit d'huissier de justice du 20 octobre 2021, PERSONNE1.) a donné assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA en la personne de son Directeur (ci-après l'AEDT) et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) pour voir annuler, sinon réformer les décisions suivantes :

- bulletin de taxation d'office de l'année 2015 du 28 octobre 2020 ;
- bulletin de taxation d'office de l'année 2016 du 28 octobre 2020 ;
- bulletin de taxation d'office de l'année 2017 du 28 octobre 2020 ;
- bulletin de taxation d'office de l'année 2018 du 28 octobre 2020 ;
- bulletin de taxation d'office de l'année 2019 du 28 octobre 2020 ;
- bulletin de taxation d'office de l'année 2020 du 28 octobre 2020 ;
- la décision d'amende fiscale du 23 juillet 2021 ;

ensemble avec les décisions directoriales du 14 juillet 2021, notifiée le 24 juillet 2021 et du 3 septembre 2021, notifiée le 13 septembre 2021.

Il réclame encore une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 7.000.- euros et demande à voir condamner les parties assignées aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Martine KRIEPS, avocat concluant, affirmant en avoir fait l'avance.

L'AEDT et l'ETAT demandent à voir déclarer le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT.

Pour le surplus, ils demandent à voir confirmer les décisions directoriales litigieuses et à voir débouter PERSONNE1.) de l'entière de ses demandes.

Ils demandent à voir condamner PERSONNE1.) payer à chacun d'eux la somme de 5.000.- euros à titre d'indemnité de procédure.

Ils demandent finalement à voir condamner PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

### **Position des parties**

#### 1. PERSONNE1.)

Le demandeur expose que par bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2015 à 2020 inclus, des ventes et recettes annuelles à hauteur de 63.350,42 euros (années 2015-2019), respectivement à hauteur de 51.512,82 euros (année 2020) du chef d'un prétendu commerce illégal de mécanicien, voire de réparateur de véhicule auraient été mis à charge de PERSONNE1.).

Les bulletins se baseraient sur un procès-verbal du 29 septembre 2020, réceptionné par la partie demanderesse le 30 septembre 2020.

A cela s'ajouterait que par décision du 23 juillet 2021, une amende fiscale à hauteur de 6.600.- euros lui aurait été infligée. La réclamation contre cette amende aurait été rejetée par décision directoriale du 3 septembre 2021.

PERSONNE1.) dit se rapporter à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de son recours.

Par lettre datée du 5 octobre 2020, le mandataire de PERSONNE1.) aurait sollicité la communication du dossier fiscal à la base des bulletins de taxation d'office, ainsi que des procès-verbaux de police dont il serait fait référence dans le rapport du 29 septembre 2020.

Cette demande n'aurait néanmoins connu aucune suite.

L'article 11 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes (ci-après le règlement PANC), prévoirait que tout administré a droit à la communication intégrale du dossier relatif à sa situation administrative, chaque fois que celle-ci est atteinte, ou susceptible de l'être, par une décision administrative prise ou en voie de l'être.

Le règlement PANC se baserait quant à lui sur la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse (ci-après la loi de 1978) prévoyant en son article 5 que « *la présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes.* »

Il serait communément admis que la matière de la TVA ne constitue pas une matière des contributions directes, de sorte que la loi de 1978 et le règlement PANC seraient en principe applicables à la matière de la TVA, ce sous réserve de l'article 4 de la loi de 1978 qui se lit comme suit : « *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.* »

Les dispositions du règlement PANC s'appliqueraient dès lors à toutes les décisions administratives, autres qu'en matière de contributions directes, sauf à établir qu'un texte particulier prévoirait une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA) prévoyant « *la procédure à suivre en matière de taxation d'office* » ne contiendrait aucune disposition équivalente à celle de l'article 11 du règlement PANC et ne procurait donc pas des garanties au moins équivalentes en matière d'accès au dossier et de participation à la décision.

Les parties défenderesses s'adonneraient à une lecture et analyse erronées de l'arrêt de la Cour de cassation du 1<sup>er</sup> juin 2017, en ce qu'elles prétendraient que la Cour de cassation ait retenu *in globo* que des garanties équivalentes à celles du règlement PANC existeraient dans la législation TVA. Tel ne serait cependant pas le cas alors que la Cour de cassation ne se serait aucunement prononcée sur la question du droit de l'accès au dossier.

A défaut de preuve de l'existence de garanties équivalentes au règlement PANC en matière d'accès au dossier dans le cadre de la procédure précontentieuse devant l'Administration, le règlement PANC serait applicable en l'espèce.

PERSONNE1.) n'aurait pas reçu copies des factures qui auraient prétendument été effectuées à son nom. L'AEDT ne l'aurait pas non plus renseigné ni sur l'identité de l'informant l'ayant dénoncé à l'Administration, ni sur le contenu de la conversation ayant eu lieu avec cet informant. Aucune transcription d'une soi-disant conversation avec l'épouse de PERSONNE1.) ne serait jointe au dossier. Les propos éventuellement relatés n'auraient pas été repris de manière exacte. Le procès-verbal mentionnerait encore des prises de contact avec la police de Bettembourg, sans que le dossier ne contienne de trace écrite des informations reçues.

Le dossier actuellement remis au tribunal de céans ne contiendrait pas uniquement le procès-verbal du 29 septembre 2020, mais bien d'autres éléments. Il contiendrait notamment un inventaire des factures auprès de la société SOCIETE1.), de même qu'un inventaire des factures auprès de la société SOCIETE2.), dont la communication lui aurait toujours été refusée ainsi que la communication de l'SOCIETE3.).

Les demandes adressées aux sociétés SOCIETE1.), SOCIETE2.) et à l'SOCIETE3.) seraient toutes restées sans réponse.

La décision directoriale confirmant les bulletins de taxation serait partant à annuler purement et simplement.

Contrairement à ce qui serait suggéré dans le cadre du procès-verbal du 29 septembre 2020, il n'existerait pas d'obligation dans le chef de PERSONNE1.) de déclarer une activité économique à l'Administration, étant donné qu'il n'en exerçait pas.

Il exercerait depuis 2007 le métier de chauffeur d'autobus à temps plein auprès des CFL et n'aurait dès lors eu ni les moyens, ni la disponibilité pour exercer une

quelconque autre activité ayant un caractère permanent au sens des articles 2 et 4 de la LTVA. Aucune preuve contraire ne serait rapportée en l'espèce.

Les personnes auditionnées par la police en 2016 indiqueraient que les réparations se sont faites à titre gratuit, aucune activité commerciale dans les conditions de la loi n'aurait été établie sur base des constatations faites par les agents de police en 2016.

Concernant les constatations lors d'un contrôle en date du 2 juillet 2020, la simple présence de véhicules (dont la raison de leur présence ne serait pas établie), ne saurait témoigner de l'exercice d'une activité commerciale dans le chef du requérant.

Le vérificateur de l'AEDT se serait encore basé sur des informations obtenues auprès des sociétés SOCIETE1.) et SOCIETE2.). Or, aucun listing des achats effectués, ensemble avec les dates respectives n'y serait reproduit. Il resterait ainsi impossible de contrôler les chiffres avancés. La simple production du tableau par l'Administration, sans autre précision quant à la nature et la date précise des achats effectués, ne saurait servir de preuve à l'exercice d'une activité économique, sinon démontrer l'ampleur de l'activité alléguée.

Il aurait certes disposé en 2020 de quatre véhicules (sept véhicules en 2015), qui évidemment auraient dû être entretenus et réparés de manière régulière, sans que cela ne puisse être considéré comme une activité économique.

A cela s'ajouterait que PERSONNE1.) n'aurait à aucun moment nié avoir aidé des amis et connaissances, « *dans le seul but de loisir et en raison de la volonté d'aider les gens* ». Ayant de l'expérience dans le domaine de la mécanique, il lui arriverait « *également d'aller acheter, sinon récupérer le matériel de rechange auprès des sociétés prémentionnées, contre remboursement du prix d'achat* ». En principe, les propriétaires des véhicules s'approvisionneraient des pièces de rechange auprès des sociétés SOCIETE1.) et/ou SOCIETE2.) et les emmèneraient. De temps à autres, l'achat de pièces serait préfinancé par PERSONNE1.), qui se ferait rembourser par la suite. Ensemble avec PERSONNE1.), il serait alors procédé à la réparation du véhicule en question.

*« Il est soutenu par le vérificateur que, même lors du séjour à l'étranger de M. PERSONNE1.) quelqu'un aurait effectué des achats via son compte client. Ainsi, Il n'est pas à exclure que plusieurs personnes s'approvisionnaient via le compte du requérant - ce qui est néanmoins impossible de contrôler alors que les achats effectués ne sont aucunement précisés. »*

Tous les témoins, que ce soit dans le cadre de l'enquête policière ou pour ce qui est de la rédaction d'attestations testimoniales, confirmeraient que PERSONNE1.) ne leur a rien demandé.

Les témoins indiqueraient d'ailleurs bien qu'ils ne soumettent pas le même véhicule deux à trois fois par an, mais bien plusieurs véhicules de la famille des témoins (épouse, enfant etc.).

*« Contrairement encore à l'affirmation de la partie étatique, les paiements perçus sur le compte de la poste ne constituent ni des paiements pour service rendus, mais des*

*remboursements, ni d'ailleurs seraient d'une fréquence à établir un caractère habituel d'une activité commerciale. »*

Le caractère onéreux des prestations ne serait partant pas établi non plus.

Quant aux remorquages effectués par l'SOCIETE3.), « *3 des 71 remorquages étaient d'ailleurs faits pour les véhicules du concluant lui-même. C'est son numéro de membre (NUMERO1.) qui est renseigné sur la fiche. Il reste partant le nombre de 68 remorquages sur une période de 5 ans, soit un peu plus d'un remorquage par mois, voire 13 par an. Sur ces 13 remorquages, plusieurs sont à attribuer aux témoins précités qui viennent réparer des voitures 2 à 3 fois par an. »*

Les quelques autres remorquages ne sauraient faire attribuer au loisir du requérant un caractère de l'exercice d'une profession habituelle.

Même à admettre qu'il aurait exercé une activité économique au sens des articles 4 et 5 de la LTVA, toujours serait-il que les conditions pour procéder à une taxation d'office n'étaient pas remplies.

En effet, « *Le fait d'appeler une personne sur son portable et de lui faire parvenir une seule lettre recommandée (sans lettre simple) pendant la période des congés d'été, ne saurait être considéré comme suffisant pour établir une impossibilité d'établir un revenu imposable en l'espèce. »*

Finalement, le montant de la TVA retenu par le vérificateur serait manifestement exagéré.

Pour l'année 2015, le Ministère Public aurait d'ores et déjà conclu à l'absence d'éléments suffisants pour établir l'existence de l'infraction de l'exercice illégal d'un commerce dans le chef de PERSONNE1.). Pour les années 2016 à 2019, aucune contravention n'aurait été constatée. Le seul élément à charge « *semble être le fameux listing des sociétés SOCIETE1.) s.à r.l. et SOCIETE2.) S.à r.l. »*. Les constatations faites en 2020 seraient entièrement vagues et imprécises et ne sauraient en aucun cas témoigner d'un volume d'activité tel que retenu dans les bulletins de taxation d'office.

Par décision directoriale du 23 juillet 2021, une amende fiscale à hauteur de 6.600.- euros lui aurait été infligée. La réclamation contre cette amende aurait été rejetée par décision directoriale du 3 septembre 2021.

La sanction administrative en matière fiscale constituerait une sanction pénale au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après la CEDH) lorsqu'elle revêt un caractère répressif.

L'amende fiscale n'étant pas destinée à constituer une réparation pécuniaire d'un préjudice quelconque mais ayant pour vocation de punir, l'article 6 de la CEDH s'appliquerait à l'amende fiscale en cause.

*« Or, et vu les développements qui précèdent, il échet de constater que des garanties d'ordre général de l'article 6 de la ConvEDH, dont notamment l'égalité des armes, le principe du contradictoire, de même les droits de la défense ont été violés.*

*Partant, la décision du 23 juillet 2021 en ce qu'elle prononce une amende fiscale et la décision du 3 septembre 2021, en ce qu'elle rejette la réclamation, encourt l'annulation pour violation des garanties de l'article 6 de la ConvEDH. »*

Subsidiairement, l'amende fiscale ne serait pas justifiée. Aucune manœuvre destinée à éluder le paiement de l'impôt n'aurait été entreprise. Aucun impôt ne serait dû.

## 2. L'AEDT et l'ETAT

L'AEDT et l'ETAT invoquent avant toute autre défense au fond l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT.

Il découlerait du libellé de l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA qu'en matière de réformation d'un bulletin de rectification/taxation d'office, l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'Administration et que seule cette dernière peut être défenderesse au litige.

Il en irait de même pour le recours introduit à l'encontre de la décision directoriale du 3 septembre 2021 concernant l'amende. Le recours organisé par l'article 79 de la LTVA contre les amendes prononcées par le Directeur de l'AEDT serait entièrement calqué sur celui de l'article 76 de la même loi.

Quant au fond de l'affaire, la procédure administrative non contentieuse n'aurait pas vocation à recevoir application en matière de TVA. Aucun des textes invoqués par PERSONNE1.) ne serait applicable au présent litige.

Il est renvoyé à cet égard à un arrêt de la Cour de cassation du 1<sup>er</sup> juin 2017 excluant expressément l'application du règlement PANC en matière de TVA.

A cela s'ajouterait le fait que si la procédure administrative non contentieuse constitue la loi générale qui assure les garanties minimales de tout administré, sauf en matière de contributions directes, une loi spéciale postérieure à la loi PANC pourrait introduire des règles spéciales qui accordent même moins de garanties. Le législateur pourrait toujours modifier une loi, soit dans son intégralité, soit dans un domaine particulier. En l'espèce, la LTVA serait postérieure à la loi générale du 1<sup>er</sup> décembre 1978.

La législation du contentieux de la TVA présenterait des garanties pour l'administré/l'assujetti au moins comparables à celles prévues par la procédure administrative non contentieuse (i) au niveau de son droit à être entendu, (ii) l'accès aux éléments d'information, (iii) le droit pour l'administré de se faire assister ou représenter dans le cours de la procédure, (iv) l'obligation pour l'Administration de motiver ses décisions, et (v) l'obligation pour l'Administration d'indiquer les voies de recours.

Subsidiairement et dans l'hypothèse où le tribunal de céans estimerait que le règlement PANC doit recevoir application au présent litige, les parties défenderesses

donnent à considérer que l'article 5 du règlement PANC serait en tout état de cause inapplicable étant donné que PERSONNE1.) serait le destinataire de la décision litigieuse et pas un tiers.

S'agissant de la prétendue violation de l'article 11 du règlement PANC, les parties défenderesses sont tout d'abord d'avis que cet article vise l'hypothèse où un dossier personnel est ouvert auprès de l'Administration, ce qui serait le cas pour les fonctionnaires et employés des collectivités. Tel ne serait pas le cas de PERSONNE1.).

Ensuite, elles donnent à considérer qu'en l'espèce, l'Administration, avant l'émission des bulletins de taxations du 28 octobre 2020, aurait dressé un procès-verbal reprenant l'historique du contrôle ainsi que l'ensemble des données factuelles sur lesquelles elle entendait se baser pour procéder à la taxation.

Ce faisant, l'Administration aurait permis à PERSONNE1.) d'exercer effectivement son droit d'être entendu en lui donnant accès à tous les éléments sur lesquels l'Administration entendait se fonder pour procéder à la taxation, l'Administration ayant communiqué tant les faits que la base légale.

Or, le droit à l'accès aux éléments d'information ne devrait pas être utilisé de manière détournée pour pallier à un manque de tenue d'une comptabilité régulière, et surtout pas pour tenter de paralyser l'action de l'Administration.

L'Administration aurait en outre encore sollicité une prise de position de PERSONNE1.) avant de procéder à la taxation.

Le procès-verbal du 29 septembre 2020 correspondrait à l'intégralité du dossier fiscal de PERSONNE1.) : les raisons de contrôle (sur dénonciation anonyme), les déplacements sur place, l'entretien avec l'épouse du requérant ainsi que le listing des factures émises par les sociétés SOCIETE1.) et SOCIETE2.).

Concernant la prétendue violation de l'article 6 de la CEDH, l'AEDT et l'ETAT estiment en premier lieu que la CEDH ne trouverait pas d'application en matière fiscale. Ils renvoient à cet égard à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

L'amende en cause ne serait pas non plus à qualifier de pénal en ce qu'elle viserait à protéger les intérêts financiers de l'ETAT. Elle aurait donc un but préventif et serait de nature fiscale.

A titre subsidiaire, les parties défenderesses invoquent que PERSONNE1.) laisserait de démontrer *in concreto* en quoi la décision d'amende serait incompatible avec les dispositions de l'article 6 de la CEDH.

L'assujettissement de PERSONNE1.) à la TVA reposerait sur une application des articles 2, 4 et 5 de la LTVA.

La LTVA poserait en son article 15 une définition négative de la notion de prestation de service, ayant pour conséquence d'étendre au maximum son champ d'application. PERSONNE1.) exercerait, de son propre aveu, une activité de mécanicien, limitée



selon ses dires, à de la petite mécanique, à savoir changement de pneus, freins, etc. Cette activité rentrerait bien dans la notion de prestation de service telle que prévue à l'article 15 de la LTVA.

Tous les témoins écriraient quasiment au mot près la même chose, laissant l'impression qu'il y a eu concertation entre les témoins, respectivement que leur témoignage leur a été dicté. En outre, chacun des témoins exposerait effectuer la révision et l'entretien de son véhicule deux à trois fois par an.

Ces attestations seraient également en contradiction avec les déclarations de PERSONNE1.) auprès de la police (où il aurait indiqué ne pas travailler pour rien) et surtout en contradiction flagrante avec les investigations effectuées par la Cellule de Renseignement Financier (ci-après la CRF). Les constatations de la CRF, portant tant sur le compte auprès de la SOCIETE4.) de PERSONNE1.) que sur son compte auprès de la SOCIETE5.), aurait établi des transferts pour un montant global de 8.915.- euros pouvant être mis en relation avec une activité non déclarée de réparation et d'entretien de véhicules.

Le caractère onéreux des prestations de service effectuées par PERSONNE1.) serait en l'espèce rapporté à suffisance de droit.

Le caractère habituel de l'activité ressortirait également amplement des pièces versées en cause, dont le listing des achats effectués auprès des sociétés SOCIETE1.) et SOCIETE2.) au cours des années 2015 à 2020 ainsi que la preuve des 71 remorquages de véhicules effectués par l'SOCIETE3.) auprès de PERSONNE1.).

Vu le nombre des remorquages, la variété des pannes traitées par PERSONNE1.) irait bien au-delà de simple entretiens et révisions, tels qu'allégués.

La récurrence de l'exercice de l'activité de garagiste sur une période de 5 ans ajoutée à la fréquence des paiements reçus de la part de clients sur les comptes SOCIETE5.) et SOCIETE4.), démontrerait l'exercice d'une activité bien régulière.

L'exercice d'une activité salariée en tant que chauffeur de bus ne serait pas un obstacle en soi à ce qu'à côté ou en parallèle, la partie demanderesse exerce une activité soumise à la TVA, cette activité remplissant tous les critères d'assujettissement.

L'Administration aurait, de son côté, recherché, à défaut de chiffres communiqués par la partie adverse et de toute collaboration, une valeur probable de la base d'imposition alors que PERSONNE1.) n'aurait jamais jugé utile de se manifester auprès d'elle, ni de donner accès à son garage.

*L'Administration aurait donc considéré à bon droit que « au vu des éléments constatés, les vérificateurs informent qu'en vertu de la loi modifiée du 12 février 1979 (LTVA), Monsieur PERSONNE1.) exerce depuis de longues années et à titre habituel une activité économique, ainsi en vertu des dispositions du chapitre IX de LTVA, Monsieur PERSONNE1.) aurait dû s'immatriculer à la TVA (art.62) et payer la TVA sur les montants perçus des clients. Monsieur PERSONNE1.) sera donc inscrit d'office et avec effet rétroactif au rôle des assujettis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015 ».*

## **Motifs de la décision**

### **1. Quant à la recevabilité du recours à l'égard de l'ETAT**

L'article 76 de la LTVA prévoit en son paragraphe 3 que le recours « doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur ».

Sur base de cette disposition légale, la jurisprudence décide de façon constante que « *L'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule. (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre) Il découle du libellé du prédit article 76 paragraphe 3 que dans la matière faisant l'objet du litige [i.e. un recours en matière de TVA], l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action. Par voie de conséquence la demande de (...) est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat* » (TAL, 29 avril 2015, n° 159775 du rôle ; TAL, 1er juillet 2015, n° 162716 du rôle ; Cour, 17 juillet 2015, n° 40885 du rôle).

Diriger le recours contre les décisions du Directeur de l'AEDT en donnant directement assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donnés. L'utilisation par la loi de la formulation que « l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur » ne peut être comprise autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration.

Il en va de même en ce qui concerne le recours dirigé contre la décision directoriale du 3 septembre 2021 prononçant une amende à l'égard de PERSONNE1.).

Comme déjà pour l'article 76 de la LTVA, l'article 79 de la même dispose en des termes quasi identiques que « *Les décisions du directeur de l'administration ou de son délégué prononçant les amendes fiscales peuvent être attaquées par voie de réclamation. (...) La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification de la décision du directeur.* »

Les travaux parlementaires relatifs à l'article 79 tel qu'actuellement en vigueur retient à cet égard que « *La divergence entre les deux recours en ce qui concerne le mode d'assignation est source d'erreur susceptible d'entraîner l'irrecevabilité des recours. Elle a également donné lieu à des doubles significations afin de parer à toute éventualité. L'on ne saurait par ailleurs que difficilement justifier, au regard des recours contre des amendes fiscales, un double emploi consistant à faire intervenir, outre l'Administration qui est en possession des dossiers respectifs et qui doit de toute façon*

*suivre les affaires concernées, d'autres services étatiques. Il y a lieu de mettre fin à cette situation incohérente qui ne sert pas la sécurité juridique et qui ne se concilie pas avec les exigences d'une gestion rationnelle des affaires publiques. Il est dès lors proposé de prévoir le même mode d'assignation pour le recours contre les amendes fiscales et pour le recours contre les bulletins d'impôts portant rectification ou taxation d'office. En raison de la compétence légalement attribuée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en matière de TVA, il échet de mettre cette administration en mesure d'intenter une action en justice ou d'y défendre dans le cadre des recours contre des amendes fiscales tout comme c'est déjà le cas pour les recours contre des bulletins d'impôts. »*

Le moyen d'irrecevabilité doit partant être accueilli en ce qui concerne le recours dirigé contre l'ETAT.

Le recours, en ce qu'il est dirigé contre l'AEDT prise en la personne de son Directeur, est à déclarer recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délais de la Loi, la décision directoriale du 14 juillet 2021, réputée notifiée le 24 juillet 2021, ainsi que la décision directoriale du 3 septembre 2021, réputée notifiée le 13 septembre 2021, étant toutes les deux entreprises par assignation du 20 octobre 2021, soit dans le délai légal de trois mois en vertu de l'article 76, paragraphe 3, alinéa 3 de la LTVA.

## 2. Quant à la PANC

Le principe suivant lequel la matière TVA n'est pas soumise à la procédure administrative non contentieuse a été clairement énoncé dans un arrêt rendu par la Cour d'appel en date du 9 mars 2016 (CA, 7<sup>ième</sup>, 9 mars 2016, no de rôle 41.706): « Or, la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA. Il est vrai que la loi du 1<sup>er</sup> 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) ».*

Cette position a encore été confirmée par la Cour de Cassation dans un arrêt rendu en date du 1<sup>er</sup> juin 2017 (Cass., 1<sup>er</sup> juin 2017, no de registre 3.801).

La procédure administrative non contentieuse n'étant pas applicable en matière de TVA, l'argumentation de PERSONNE1.) développée sur cette base tombe à faux et est par conséquent à rejeter en bloc.

### 3. Quant à l'assujettissement de PERSONNE1.)

*L'article 2 de la LTVA dispose que « Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (...) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'Intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise (...) ».*

*L'article 4 de la même loi poursuit que : « Est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon Indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu. (...) ».*

*La Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après la CJUE) a encore précisé que « est considéré comme assujetti quiconque accomplit de façon Indépendante l'une des activités économiques mentionnées à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, notamment toute activité de prestataire de services. Les termes utilisés à cette disposition donnent de la notion d' « assujetti » une définition large, axée sur l'Indépendance dans l'exercice d'une activité économique, en ce sens que toutes les personnes qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant à cette disposition, doivent être considérées comme des assujettis à la TVA (arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 27 ainsi que jurisprudence citée). » (Arrêt IO du 13 juin 2019, C-420/18, point 21)*

*L'article 5 de la LTVA dispose quant à lui que « Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou Incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. ».*

*L'article 15 de la LTVA définit la prestation de service comme « (...) toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation d'un bien (...) ».*

L'activité de mécanicien exercée par PERSONNE1.) au profit d'une autre personne constitue donc une prestation de services au sens de la LTVA.

A ce stade, la question de savoir si cette activité soit exercée gratuitement, respectivement comme passe-temps à titre privé, est sans incidence sur l'existence d'une prestation de service, cette question touchant le caractère onéreux de ladite prestation et sera analysée dans une deuxième étape ci-dessous.

Aux termes de l'article 2, paragraphe a) de la LTVA, les livraisons de biens et prestations de services pour être taxables, doivent être effectuées « à titre onéreux ».

S'il n'existe certes pas de définition légale de la notion de « caractère onéreux », cette notion renvoie néanmoins à celle de « contrepartie », l'article 76 de la directive TVA précisant que « la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire pour la prestation de services de la part du preneur ou d'un tiers » : il faut donc que l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service fournisse une contrepartie ».

« En revanche, la nature de la contrepartie n'importe pas : il pourra s'agir d'une somme d'argent, d'un paiement en nature, d'un service rendu, etc...

*De même, puisque la TVA impose le chiffre d'affaires et non le bénéfice, la valeur de la contrepartie est indifférente. L'opération est imposable sur la recette dégagée, peu importe que l'opération se traduise par un bénéfice ou par une perte. La TVA est en effet un impôt sur la dépense et non pas un impôt sur le bénéfice. A contrario, une opération réalisée sans contrepartie ne rentre pas dans le champ d'application de la TVA. » (A. Steichen, Précis de droit fiscal de l'entreprise, 4<sup>ème</sup> édition, édition Saint-Paul, n° 926)*

La rémunération d'une prestation de service se trouve définie à l'article 29 de la LTVA lequel dispose : « Par rémunération au sens de l'article 28, points a) et d), il faut entendre tout ce que le preneur du bien ou du service ou une tierce personne doit verser au fournisseur ou à une tierce personne, en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation du service, quels que soient d'ailleurs la nature et le mode de facturation ou de paiement de cette contrepartie.

*Font partie de la rémunération:*

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée;*
- b) les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance;*
- c) les charges de toute nature imposées par le fournisseur au preneur du bien ou du service;*
- d) les subventions publiques directement liées à la livraison de biens ou à la prestation de services et allouées à titre de rémunération complémentaire. »*

Ainsi, la rémunération d'une prestation consiste en tout ce que le preneur des services doit verser au prestataire en contrepartie de la prestation du service, quelle que soit la nature de cette contrepartie ou son mode de facturation ou de paiement.

Concernant les cinq attestations testimoniales, le tribunal se doit tout d'abord de constater que c'est à juste titre que les parties défenderesses soulèvent que les témoignages sont quasiment au mot près identiques.

Quant au reproche que chacun des témoins expose effectuer la révision et l'entretien de son véhicule deux à trois fois par an, PERSONNE1.) réplique dans le cadre de ses dernières conclusions que « *ce n'est pas un seul véhicule qui est soumis à une révision 2 à 3 fois par an mais bien plusieurs véhicules de la famille du témoin* ».

Cette affirmation ne correspond cependant en rien au témoignage de PERSONNE2.) qui indique que « *je faisais des réparations sur ma voiture 2 à 3 par ans. Egalement sur celles de mes enfants* ».

Surtout, ces attestations sont contredites par les renseignements obtenus via la CRF, sollicitée par l'Administration conformément à l'article 16, paragraphe 3 de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises.

Il résulte en effet des investigations effectuées par la CRF (rapport CRF daté du le 11 février 2022) que « *par ailleurs, la CRF note sur la période considérée les virements entrants suivants d'un montant total de 6.020,00 € susceptibles d'être mises en relation avec la réparation de véhicules d'autrui. Cette affirmation se base sur le fait que les communications sont majoritairement en relation avec des véhicules ou autres services* ».

Ces constatations ont été faites tant sur le compte SOCIETE4.) de PERSONNE1.) que sur son compte SOCIETE5.) sur lesquels des transferts pour un montant total de 8.915.- euros ont pu être mis en relation avec une activité non déclarée de réparation et d'entretien de véhicules.

En effet, les transferts listés par la CRF en pages 7 et 8 mentionnent en communication notamment « *voiture polo* », « *paiement RS 0176* », « *réparation C8* ».

Ces communications établissent donc un lien direct entre la prestation de service et sa rémunération, qui constitue la contre-valeur effective du service de réparation fourni par PERSONNE1.).

Aucune communication sur les virements ne mentionne d'ailleurs qu'il s'agisse d'un remboursement de prêt tel que prétendu par PERSONNE1.).

A l'exception d'une attestation testimoniale, il convient encore de relever que la question de la rémunération n'est pas abordée par les autres témoins.

Le tribunal décide que le caractère onéreux des prestations litigieuse est partant établi, de même qu'il est établi qu'il y ait eu une rémunération constituant la contre-valeur effective du service de réparation fourni.

Pour agir en tant qu'assujetti à la TVA, il faut ensuite agir de manière indépendante.

Cette notion d'indépendance n'est définie ni par les directives en matière de TVA, ni par l'article 4 de la LTVA.

L'article 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2016 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée précise toutefois que le critère d'indépendance vise notamment à exclure de la taxation, des salariés et les autres personnes, dans la mesure où elles sont liées à leur employeur par un contrat de louage de travail ou partout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

*« Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et qui jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. Les personnes qui exercent une activité professionnelle en vertu :*

- *d'un contrat d'entreprise, c.à.d. d'une convention par laquelle une personne s'engage à faire un ouvrage pour autrui, en conservant son indépendance dans les conditions d'exécution des tâches,*
- *d'un contrat de mandat, c.à.d. d'une convention par laquelle une personne s'engage à agir au nom d'une autre qu'elle représente juridiquement*

*sont notamment réputées agir d'une manière indépendante. »* (A. Steichen, Précis de droit fiscal de l'entreprise, p. 510)

Au vu des éléments et principes exposés ci-dessus, il y a lieu de retenir que le critère d'indépendance est donc également rempli en l'espèce.

L'article 4 précité de la LTVA exige de l'assujetti qu'il agisse à titre habituel.

La récurrence des opérations sur une certaine période s'apprécie sur la base d'éléments factuels.

Les parties défenderesses versent, à titre de preuve de cette activité habituelle de mécanicien, le listing des achats effectués par PERSONNE1.) auprès des sociétés SOCIETE1.) et SOCIETE2.) au cours des années 2015 à 2020 ainsi que la preuve des 71 remorquages de véhicules effectués par l'SOCIETE3.) auprès de PERSONNE1.) sur la même période (soit plus d'un remorquage par mois effectué sur une période de cinq ans). A noter que les attestations testimoniales sont entièrement muettes sur la question des remorquages.

Le rapport de la CRF mentionne encore en sa page 8 d'autres fournisseurs auprès desquels PERSONNE1.) s'est approvisionné en 2019 à savoir, les sociétés SOCIETE6.) et SOCIETE7.).

Si comme l'avance PERSONNE1.), un tiers a utilisé son compte client, il est pour le moins surprenant qu'il ait laissé cette utilisation se poursuivre pendant des années.

Il est partant établi que PERSONNE1.) exerce depuis de nombreuses années et à titre habituel une activité économique et qu'en vertu des dispositions du chapitre IX de LTVA, il aurait dû s'immatriculer à la TVA.

Suivant l'article 74 paragraphe 2 de la LTVA : « *Lorsque pour quelque cause que ce soit, un assujetti n'a pas remis, dans les délais imposés et avec les indications requises, les déclarations d'impôt visées aux articles 63 et 64 (...) l'administration est également autorisée à établir d'office les taxes dues par l'assujetti, en raison du montant présumé des opérations qu'il a effectuées pendant le ou les mois auxquels l'irrégularité se rapporte* ».

Concernant la base imposable PERSONNE1.) reste en défaut de fournir des données comptables, tant lors du contrôle que lors de la présente procédure.

Dans ces conditions, le tribunal décide que le montant retenu au niveau du tarif horaire, soit 25.- euros par heure, n'est pas déraisonnable compte tenu des tarifs pratiqués dans un garage.

Le fait de retenir 3 jours de travail par semaine, soit 24 heures est loin d'être excessif dans la mesure où le volume des remorquages effectués par l'SOCIETE3.) ainsi que les volumes d'achats de pièces détachées démontrent un niveau d'activité soutenu voire conséquent, ce d'autant plus qu'il résulte du rapport de la CRF que PERSONNE1.) s'est approvisionnée auprès d'autres fournisseurs inconnus de l'Administration au montant de la taxation d'office.

Il résulte encore de la pièce 17 de PERSONNE1.), qu'il dispose un mois sur deux d'une semaine complète de repos au cours de laquelle il lui est possible de travailler sur les voitures à temps complet, voire plus.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, le tribunal décide que l'Administration a fait une juste et correcte application des textes légaux, dont notamment de l'article 74, paragraphe 2 de la LTVA, de sorte que la décision directoriale entreprise du 14 juillet 2021 est à confirmer.

#### 4. Quant à l'amende et à l'article 6 de la CEDH

Le tribunal tient tout d'abord à relever que l'amende prononcée ne saurait être qualifiée comme relevant du domaine pénal. En effet, l'amende en cause est prononcée au titre de l'article 77 de la LTVA figurant au « *Chapitre XI Sanctions - Section 1 Amendes fiscales* » et non pas au titre de l'article 80 figurant à la « *Section 2 Sanctions pénales* » dudit chapitre XI.

Or, le champ d'application des garanties prévues à l'article 6 de la CEDH en matière pénale s'étend au-delà des juridictions au sens stricte pour faire l'objet d'une interprétation autonome et trouver à s'appliquer à toutes les procédures administratives qui comportent une sanction à l'égard d'un administré. La notion de « *matière pénale* » est une notion autonome. Le juge européen a posé trois critères d'identification : les indications du droit national, la nature du fait ou du comportement transgresseur, le but et le degré de sévérité de la sanction (CEDH, 8 juin 1976, Engel c/ Pays-Bas, série A N°22). Dans la majorité des cas, ce sont les deux derniers critères qui sont déterminants aux fins de l'applicabilité de l'article 6. En principe, ces critères sont alternatifs et non cumulatifs, mais rien n'empêche de pratiquer une approche cumulative si l'analyse séparée des critères ne permet pas d'aboutir à une conclusion



claire (CEDH, 21 février 1994, Bendenoun c/ France, série A n° 284-A : GACEDH, 2007, N°25) (JCL Libertés, fasc. 1520, N°21).

En l'espèce, l'amende prononcée par le Directeur de l'AEDT en date du 23 juillet 2021 l'a été sur base des articles 61bis, paragraphe 1<sup>er</sup>, 62, paragraphe 1<sup>er</sup>, 64, paragraphe 1<sup>er</sup>, 77, paragraphe 3 et 78 de la LTVA en raison du fait que PERSONNE1.) « *n'a pas communiqué le début de son activité économique à l'administration et qu'il n'a ni déclaré ni acquitté la TVA exigible sur les opérations taxables réalisées* ».

Il s'agit partant d'une mesure financière imposée en raison de la transgression d'une obligation imposée par la loi et doit à ce titre s'analyser en une sanction sous l'empire du droit national. De par son ampleur (6.600.- euros), cette mesure emporte par ailleurs des conséquences importantes.

Toutes les conditions se trouvent partant réunies pour qualifier l'amende fiscale en question de sanction en matière pénale. La jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme va aussi dans ce sens (P. Gilliaux, Droit(s) européen(s) à un procès équitable, Bruylant, 2012, page 198).

A ce titre, la procédure d'imposition de l'amende fiscale est donc soumise aux garanties procédurales édictées par l'article 6 de la CEDH.

Toutefois, le tribunal rejoint les parties défenderesses en ce que PERSONNE1.) reste en défaut d'établir en quoi la décision d'amende serait incompatible avec les dispositions de l'article 6 de la CEDH.

PERSONNE1.) ne justifie ainsi pas en quoi les principes édictés par cet article n'auraient pas été respectés en l'espèce, étant donné que l'article 79 de la LTVA lui a permis d'exercer un recours dans un délai raisonnable ne rendant partant ni impossible, ni excessivement difficile l'exercice de son droit.

La décision directoriale du 3 septembre 2021, rejetant le recours gracieux de PERSONNE1.) à l'encontre de la décision d'amende du 23 juillet 2021, est en outre suffisamment motivée pour permettre à l'assujetti de comprendre le raisonnement de l'Administration.

Par conséquent, le moyen tendant à voir dire l'amende contraire à l'article 6 de la CEDH laisse d'être fondé.

Selon l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA « *Sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 60ter, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles avec pour but ou pour résultat d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes.* »

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, la récurrence de l'activité de garagiste sur une période de cinq ans est démontrée à suffisance de droit.

PERSONNE1.) a donc, en violation des articles 61bis, paragraphe 1<sup>er</sup>, 62, paragraphe 1<sup>er</sup> et 64, paragraphe 1<sup>er</sup> de la LTVA, omis de s'immatriculer à la TVA.

Il y a donc également lieu de confirmer la décision directoriale du 3 septembre 2021, rejetant le recours gracieux de PERSONNE1.) à l'égard de la décision du 23 juillet 2021 prononçant une amende à hauteur de 6.600.- euros (soit 25% de la TVA éludée, conformément à l'article 77 précité).

#### 5. Quant aux 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 PERSONNE1.) ne saurait prétendre à l'allocation d'une indemnité de procédure.

A défaut par l'AEDT et l'ETAT de justifier en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge une partie des frais exposés par eux et non compris dans les dépens, leurs demandes introduites sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile sont également à déclarer non fondées.

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 PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, 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 le recours en la pure forme,

le déclare irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

le dit recevable pour le surplus,

dit le recours non-fondé,

partant confirme les décisions directoriales entreprises des 14 juillet 2021 et 3 septembre 2021,

déboute PERSONNE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

déboute l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de leurs demandes respectives en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

condamne PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, affirmant en avoir fait l'avance.