

Texte pseudonymisé

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

Jugement Civil (Ile chambre)
2024TALCH03/00103

Audience publique du mardi, 4 juin deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2020-04983

Composition :

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

E n t r e

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

demanderesse par opposition aux termes d'un acte d'opposition d'avocat à la Cour à avocat à la Cour notifié en date du 27 octobre 2020,

défenderesse originaire aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Véronique REYTER,

comparant par l'organe de la société en commandite simple CLIFFORD CHANGE, établie et ayant son siège social à L-1330 Luxembourg, 10, boulevard G.D. Charlotte, inscrite à la liste V au barreau de Luxembourg, représentée par son gérant actuellement en fonctions, à savoir la société à responsabilité limitée CLIFFORD CHANGE GP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par Maître Albert MORO, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

PERSONNE1.), employée privée, demeurant à L-ADRESSE1.),

défenderesse sur opposition aux fins du prédit d'acte d'opposition du 27 octobre 2020,

demanderesse originaire aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Luana COGONI, en remplacement de l'huissier de justice Véronique REYTER d'Esch-sur-Alzette, du 12 juin 2020,

comparant par Maître Christian ROLLMANN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 19 avril 2024.

Les mandataires des parties ont été informés par avis de fixation du 19 avril 2024 de la fixation à l'audience des plaidoiries du mardi, 7 mai 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.

Les mandataires des deux parties ont déposé leur farde de procédure respective au greffe du tribunal.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 7 mai 2024 par le président du siège.

Par exploit d'huissier de justice du 12 juin 2020, PERSONNE1.) a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) pour

- voir réformer la décision du directeur de l'AEDT du 6 mars 2020, notifiée le 16 mars 2020, portant rejet d'un recours introduit par PERSONNE1.) contre un appel en garantie du 27 mai 2019 basé sur les articles 67-1 et suivants de la loi TVA, en ce qu'il y aurait lieu de rejeter l'appel en garantie la somme de 1.322.765,53 euros correspondant aux taxations d'office opérées pour les années 2004 à 2012, au motif que ces créances fiscales auraient été prescrites au jour de la notification du bulletin de taxation d'office du 24 août 2018 en date du 11 septembre 2018 et au jour de la notification d'une contrainte en date du 28 décembre 2018,
- sinon voir annuler la décision du directeur de l'AEDT du 6 mars 2020, notifiée le 16 mars 2020, portant rejet d'un recours introduit par PERSONNE1.) contre un appel en garantie du 27 mai 2019 basé sur les articles 67-1 et suivants de la loi TVA, en ce qu'il y aurait lieu de rejeter de l'appel en garantie la somme de 1.526.122,09 euros correspondant aux taxations d'office opérées pour les années 2004 à 2012 et 2014, au motif que l'appel en garantie introduit par une loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 ne saurait avoir d'effet rétroactif et ne saurait partant s'appliquer à des dettes fiscales antérieures à son entrée en vigueur.

L'AEDT, bien que régulièrement assignée en son établissement, n'a pas constitué avocat à la Cour.

Par jugement n° 2020TALCH01/00290 du 7 octobre 2020, rendu par défaut à l'égard de l'AEDT, le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, 1^{ère} chambre, a fait droit à la demande subsidiaire en annulation de la décision du directeur de l'AEDT du 6 mars 2020. Le dispositif de ce jugement est conçu comme suit :

« PAR CES MOTIFS

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant par défaut,

dit la demande recevable et fondée,

annule la décision n° Corr. TVA/AS/100231 du directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA du 6 mars 2020,

condamne l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA aux frais et dépens. »

Par acte d'opposition du 27 octobre 2020, l'AEDT a formé opposition contre ce jugement.

L'AEDT demande principalement à voir déclarer la Décision Directoriale du 6 mars 2020 valable et conforme à la loi.

Subsidiairement, elle demande reconventionnellement à voir condamner PERSONNE1.) au paiement de la somme de 1.598.489,18 euros à titre de dommages et intérêts.

Elle réclame encore une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 2.000.- euros et la condamnation de PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de de la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, représentée par son gérant la société à responsabilité limitée CLIFFORD CHANCE GP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Albert MORO.

PERSONNE1.) demande, par application de la prescription en matière de TVA, à voir rejeter toutes les taxations reprises dans le bulletin d'appel en garantie du 27 mai 2019 notifié le 6 juin 2019.

Sinon, sur base de l'application du principe de non-rétroactivité de la loi aux effets de l'article 12, paragraphe 1^{er} de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, elle demande à voir annuler la décision du directeur sur le maintien de l'appel en garantie notifiée le 16 mars 2020.

Elle demande à voir débouter l'AEDT de sa demande reconventionnelle, sinon « suspendre la demande reconventionnelle (...) en attendant le jugement interlocutoire demandé par le curateur de la faillite SOCIETE1.) SA ».

Position des parties

1. L'AEDT

L'AEDT expose que PERSONNE1.) aurait été nommée gérante de la société SOCIETE1.), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE2.) (ci-après la « Société »), au moment de la constitution de cette dernière en date du 5 janvier 2000, et aurait été en charge de sa gestion journalière jusqu'à la démission de ses fonctions de gérante en date du 5 janvier 2017.

PERSONNE1.) aurait fait l'objet d'une condamnation pénale du chef des infractions de faux et usage de faux ainsi que d'abus de biens sociaux, conformément à un jugement sur accord du 19 avril 2018 (ci-après le « *Jugement* »).

En vertu d'un jugement rendu en date du 5 avril 2019, la Société aurait été mise en état de faillite. Le curateur aurait alors mis en demeure et ensuite assigné la demanderesse pour le paiement de diverses sommes dues à la Société. Le curateur n'interviendrait toutefois aucunement dans cette procédure-ci.

En application des dispositions des articles 67-1 à 67-4 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA (ci-après la « *LTVA* »), le Directeur de AEDT aurait émis le 27 mai 2019 un bulletin d'appel en garantie, notifié le 6 juin 2019, invitant PERSONNE1.), en sa qualité de gérante de la Société, à régler la somme de 1.526.122,09 euros dont la Société serait restée en défaut de s'acquitter au titre de la TVA pour les années 2004 à 2017, malgré plusieurs rappels.

PERSONNE1.) aurait déposé une réclamation contre le bulletin d'appel en garantie par courrier du 2 septembre 2019. Par courrier du 6 mars 2020, notifié le 16 mars 2020 (ci-après la « *Décision Directoriale* »), le directeur de l'AEDT aurait confirmé la position retenue dans le bulletin d'appel en garantie.

PERSONNE1.) estimerait à tort qu'elle aurait le droit à travers la présente instance de demander l'analyse au fond des bulletins de taxation d'office visant l'assujetti qui, selon la demanderesse, « *ne sont pas attaqués, puisqu'ils n'ont pas pu être attaqués* ».

En effet, il serait constant en cause qu'aucune réclamation contre les bulletins de taxation d'office n'aurait été déposée par la Société, et qu'en tout état de cause lesdits bulletins ont été notifiés à la Société à une adresse valable au sens de la LTVA.

Les développements de PERSONNE1.) relatifs à l'application des dispositions de la « *Abgabenordnung* » à la présente affaire seraient sans pertinence alors qu'il serait de jurisprudence constante que la « *Abgabenordnung* » ne s'applique pas en matière de TVA.

L'AEDT n'empêcherait nullement l'examen de la fin de non-recevoir tirée de la prétendue prescription, il reviendrait à la discrétion souveraine du tribunal de céans de constater, sur base notamment des moyens présentés par les parties, si un tel examen s'avère nécessaire. La présentation des moyens par l'AEDT à l'appui de sa défense ne saurait violer un quelconque droit à un recours effectif de PERSONNE1.).

Les bulletins de taxation d'office, contestés en l'espèce par PERSONNE1.) n'auraient jamais été attaqués par voie de réclamation administrative conformément à l'article 76 de la LTVA. Ces bulletins seraient dès lors figés et définitifs.

La démission par PERSONNE1.) de ses fonctions de gérante et déléguée à la gestion journalière de la Société préalablement à la notification des Bulletins de taxation d'office ne constituerait pas un moyen de défense et serait à rejeter, dans la mesure où ladite démission serait inopposable à l'AEDT.

Les règles applicables en matière de prescription aux bulletins de taxation d'office et des bulletins d'appel en garantie sous la LTVA seraient intimement liées.

Ainsi, si la prescription est respectée pour le bulletin de taxation d'office, elle le serait également pour le bulletin d'appel en garantie. Une solution inverse aboutirait à une obligation absurde de l'AEDT de poursuivre systématiquement les dirigeants des sociétés par souci d'interrompre la prescription, y compris lorsque l'AEDT serait en attente d'éléments suffisants et solides pour juger l'opportunité de telles poursuites, exposant potentiellement sa responsabilité pour procédures abusives et vexatoires.

Concernant la dette de TVA pour les années de 2013 à 2017, celle-ci ne serait nullement prescrite.

La durée du délai de prescription, valablement interrompu par la contrainte émise par l'AEDT, n'aurait jamais dépassé plus de 5 ans en l'espèce, de sorte que, contrairement aux affirmations de PERSONNE1.), l'intégralité de la dette de TVA de la Société pour les années 2013 à 2017 ne serait pas non plus prescrite à ce jour.

S'agissant plus particulièrement des faits litigieux antérieurs à 2013, à savoir les suppléments de TVA réclamés par l'AEDT pour les années 2004 à 2012 (soit un total 1.322.765,53 euros), l'argumentation de PERSONNE1.) manquerait une nouvelle fois de convaincre.

Contrairement aux développements adverses, ce serait en tout état de cause « *l'incidence fiscale* » des faits au pénal qui serait pertinente en l'espèce ; la qualification exacte des faits au pénal importerait peu dès lors que ces faits seraient susceptibles de produire des effets équivalents à la fraude ou à l'escroquerie fiscale (tel que soulevé par les juges dans le Jugement).

Le Jugement serait ainsi très clair sur les faits punissables qu'il qualifie « *d'infraction collective ou continuée* » et sur le point de départ de la prescription qui en découle, lequel devrait être fixé en l'espèce au 31 décembre 2014 – pour prendre donc fin au 31 décembre 2019. La contrainte émise le 7 décembre 2018 aurait ainsi valablement interrompu le délai de prescription, de sorte que de la dette de TVA de la Société pour les années 2004 à 2012 ne serait pas prescrite à ce jour.

Subsidiairement, le délai de prescription n'aurait jamais commencé à courir, dans la mesure où, d'une part, les prestations litigieuses facturées par la Société sur la période allant de 2004 à 2014 auraient été en réalité fictives et, d'autre part, en raison de l'impossibilité pour l'AEDT d'agir en recouvrement.

Quant à l'application dans le temps des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA ce serait à tort que le jugement par défaut dont opposition aurait conclu à l'annulation en bloc de la Décision Directoriale.

L'année d'imposition 2017 étant postérieure à l'entrée en vigueur des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA, les affirmations de PERSONNE1.) quant à la non-rétroactivité de la loi ne sauraient en tout état de cause pas s'appliquer pour l'année 2017.

Pour ce qui est des années 2004 à 2016, il y aurait lieu de retenir que l'appel en garantie tel que prévu à l'article 67-3 de la LTVA serait une règle de procédure d'application immédiate. Il ne s'agirait pas de faire appliquer rétroactivement un nouveau taux de TVA à des années d'imposition antérieures à l'adoption dudit taux mais de faire appliquer une procédure à des dettes, certes antérieures, qui demeureraient jusqu'aujourd'hui impayées.

Au cas où les articles 67-1 à 67-3 de la LTVA ne seraient pas considérés comme des règles de procédure d'application immédiate, le bulletin d'appel en garantie adressé à PERSONNE1.) pourrait quand même trouver valablement son fondement sur base de l'article 67-3 de la LTVA. Il y aurait lieu de distinguer la rétroactivité de l'application immédiate de la nouvelle loi aux situations en cours, c'est-à-dire à des situations qui, nées dans le passé, se poursuivent postérieurement à l'édiction de l'acte en cause.

Les articles 67-1 et suivants de la LTVA prévoiraient la possibilité d'engager la responsabilité personnelle d'un dirigeant de société en cas d'inexécution fautive des obligations légales lui incombant en matière de TVA, afin de recouvrer dans son chef la TVA due par la société mais non payée par celle-ci.

En tant que gérante, PERSONNE1.) aurait été tenue de s'assurer du respect des obligations légales de la Société en matière de TVA pour les années litigieuses (2004 à 2017).

Par application de l'article 67-2 de la LTVA, l'inexécution fautive pourrait résulter soit (i) de la violation des obligations légales imposées par la LTVA, soit (ii) du non-paiement de la TVA.

Le fait que le Jugement soit intervenu le 19 avril 2018 condamnant PERSONNE1.) au pénal pour faux et usage de faux ainsi qu'abus de biens sociaux, n'enlèverait en rien le droit à l'AEDT d'actionner les mécanismes légaux lui permettant de recouvrer les dettes de la Société en matière de TVA. Cette condamnation ne ferait que renforcer la caractérisation de la faute dans le chef de la demanderesse.

A titre subsidiaire et au cas où le tribunal déciderait que les articles 67-1- à 67-4 de LTVA ne seraient pas applicables, l'AEDT formule une demande reconventionnelle et sollicite la condamnation de PERSONNE1.) à lui payer la somme de 1.526.122,09 euros en principal, en réparation du préjudice que la concluante subit à la suite des fautes délictuelles commises par celle-ci, et cela sur base des articles 1382 et 1383 du code civil.

Cette demande présenterait un « *lien d'instance* », ou de connexité suffisant pour être recevable.

Ensuite, la faute de PERSONNE1.) n'aurait pas pour effet de diminuer l'actif ou de l'aggraver vis-à-vis de l'AEDT. Par conséquent, la demande reconventionnelle ne serait pas exclusive au curateur.

PERSONNE1.) omettrait de mentionner que les articles 55, 67-3, 76 et 79 de la LTVA constituent une « *solution exorbitante du droit commun* » et que la jurisprudence admettrait dans ce cas la qualité et capacité pour agir de l'AEDT à se porter elle-même demanderesse, y inclus par voie de demande reconventionnelle.

L'AEDT insiste encore que si l'article 67-3 consacre le principe de l'absence d'effet suspensif de la réclamation en matière de TVA, il ne permettrait pas à l'appelé en garantie de demander une compensation judiciaire entre (i) les sommes dont il s'est acquitté en vertu d'un appel en garantie et (ii) les sommes qu'il doit à l'Etat en vertu des articles 1382 et 1383 du code civil.

2. PERSONNE1.)

Les moyens et prétentions de PERSONNE1.) résultent à suffisance de droit des conclusions récapitulatives n° 6 déposées au greffe du tribunal d'arrondissement en date du 7 novembre 2023 et qui se lisent comme suit : Document1.)

Motifs de la décision

1. Quant à la démission de PERSONNE1.)

Il y a lieu de rappeler que le bulletin portant taxation d'office est une faculté offerte à l'AEDT pour régulariser la TVA due par l'assujetti (en l'espèce la société SOCIETE1.)). Ce bulletin est notifié, et non signifié par huissier, 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 (article 76 (2) de la LTVA).

Toute réclamation contre ce bulletin est à introduire par l'assujetti dans un délai de 3 mois à compter de la date de notification du bulletin portant taxation d'office, auquel cas l'AEDT prendra une décision confirmant ou non le bulletin (article 76(3) de la LTVA). Dans la mesure où aucune réclamation n'est intervenue endéans les trois mois suivants cette notification, les bulletins de taxation d'office sont définitifs.

Le bulletin en appel en garantie est une autre faculté offerte à l'AEDT pour recouvrer la TVA due par l'assujetti dans le chef de ses dirigeants de droit ou de fait en cas d'inexécution fautive des obligations légales leur incombant (article 67-3 alinéa 1^{er} de la LTVA).

La notification du bulletin d'appel en garantie est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de la personne visée, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que la personne visée a elle-même fait connaître à l'administration (article 67-3 alinéa 2 de la LTVA).

Ce sont donc deux bulletins différents, concernant deux destinataires distincts - d'une part l'assujetti personne morale (soit la société), et d'autre part le gérant de droit fautif (soit PERSONNE1.)).

Le tribunal d'arrondissement a notamment déjà eu l'occasion de retenir que « *en l'absence d'un recours valablement introduit endéans les délais légaux, les bulletins de taxation d'office sont ainsi devenus définitifs, de sorte que ni la société assujettie, ni à fortiori [l'appelé en garantie] qui ne dispose d'aucun recours personnel contre les bulletins de taxation d'office (...) ne peuvent remettre en question les montants repris dans les bulletins de taxation d'office querellés* ». (TAL, 14^{ième} 9 mars 2022, TAL-2020-03361).

Tel que soulevé à juste titre par la Décision Directoriale, la démission par PERSONNE1.) de ses fonctions de gérante et déléguée à la gestion journalière de la société SOCIETE1.), préalablement à la notification des Bulletins de taxation d'office, ne constitue pas un moyen de défense valable et est à rejeter alors que telle démission est à dire inopposable à l'AEDT. Dans ce contexte, il y a encore lieu de relever et de constater que les sommes réclamées en l'espèce à PERSONNE1.) sur base de la décision d'appel en garantie à titre de TVA concernent en majeure partie et sont devenues exigibles à une date ou période à laquelle PERSONNE1.) occupait bien les fonctions de gérante et déléguée à la gestion journalière de la Société.

Il y a encore lieu d'ajouter qu'à la date de la démission de PERSONNE1.) de ses fonctions de gérante et déléguée à la gestion journalière de la société (dont la

déclaration a été publiée le 5 janvier 2017 au Registre du Commerce et des Sociétés), elle avait pleinement conscience des faits lui reprochés, puisqu'elle les avait elle-même reconnus dans la procédure pénale dont elle faisait l'objet (paragraphe 3 du Jugement « *Les faits reconnus par PERSONNE1.)* »). Ces faits consistaient notamment dans l'émission de fausses factures aux noms de sociétés offshore dans le but de diminuer frauduleusement le chiffre d'affaires de la société SOCIETE1.).

Ces infractions ayant été commises par PERSONNE1.), elle devait forcément aussi avoir conscience des conséquences fiscales de ses actes, en matière de TVA notamment, sinon du moins était censée en avoir connaissance.

Pour le surplus, il convient de relever que personne n'a repris la fonction de délégué à la gestion journalière de la société, suite à la démission de PERSONNE1.).

Enfin, la transaction relative à la vente de la participation majoritaire de la demanderesse dans la Société et le transfert d'entreprise en découlant, ne sont pas pertinents en l'espèce. Pour rappel, la présente procédure concerne l'appel en garantie et donc la responsabilité personnelle du dirigeant de la société, indépendamment de sa qualité d'actionnaire ou non.

Ainsi, il ne peut plus être fait réclamation contre les Bulletins de taxation dans le cadre de la présente procédure.

2. Quant à la « Abgabenordnung »

Il est jugé de façon constante que les dispositions de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931 (communément appelée la « *Abgabenordnung* » ou « *AO* ») ne sont pas applicables en matière de TVA (notamment TAL, 7 décembre 2016, jugement n° 432/2016 ; Cour d'appel, 21 février 2018, arrêt civil n° 48/18 ; TAL, 8 février 2022, jugement n° TAL-2019-04236 ; TAL 9 mars 2022, jugement n° TAL-2020-03361).

Par conséquent, les développements de PERSONNE1.) relatifs à l'application des dispositions de l'AO à la présente affaire sont sans pertinence, alors que le montant de TVA repris dans les Bulletins de taxation d'office n'est pas contestable sur cette base.

3. Quant à la violation des droits de PERSONNE1.)

PERSONNE1.) prétend qu'il y aurait eu violation de ses « *droits garantis* » en vertu des articles 62 et 206 de la Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Elle invoque à l'appui de sa prétention l'arrêt « *Berlioz* » de la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après la « *CJUE* ») (CJUE, *Berlioz Investment Fund SA*, 16 mai 2016, C-682/15) consacrant le droit à un recours effectif, tel que prévu par l'article 47 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la Charte).

Force est toutefois de constater que le prédit arrêt a reconnu ce droit en matière de demande d'informations dans le cadre de la coopération administrative dans le domaine fiscal, qui ne relève pas de la prédite Directive 2006/112/CE relative au

système commun de taxe sur la valeur ajoutée mais de la Directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

L'article 51 de la Charte dispose que « *Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* ».

Or, le Bulletin d'appel en garantie ne constitue pas une mise en œuvre du droit de l'Union européenne.

En effet, contrairement aux véritables sanctions faisant l'objet des divers arrêts de la CJUE, le Bulletin d'appel en garantie ne fait que rendre un administrateur-délégué redevable de la TVA de la personne morale dont il était en charge (voir en ce sens CJUE, Åklagaren c. Hans Akerberg Franson, 26 février 2013, C-617/1G concernant l'application de la Charte pour une sanction pour fraude fiscale ; CJUE, Berlioz Investment Fund SA, 16 mai 2016, C-682/15 concernant l'application de la Charte pour une sanction pour refus de divulguer des informations).

Les questions fiscales — qui font l'objet de la Décision Directoriale et qui sont en lien avec le jugement pénal dont a fait l'objet PERSONNE1.) – ne constituent donc pas un problème de nature pénale, mais une question relevant du droit fiscal commun.

La LTVA prévoit en ce cas un double recours. Une fois le recours prévu à l'article 76 et offerte à la société assujettie contre les Bulletins de taxation d'office ainsi qu'un recours prévu à l'article 67-3 et offerte au gérant (PERSONNE1.) en l'espèce) contre le Bulletin d'appel en garantie.

La demanderesse demeure ensuite en défaut de rapporter la preuve que les dispositions prévues aux articles 62 et 206 de la Directive 2006/112/CE ont un effet direct en l'espèce, notamment au vu de leur transposition aux articles 20 (fait générateur et exigibilité de la taxe) et 61bis (modalités de paiement) de la LTVA (voir en ce sens CJUE, Van Duyn, 4 décembre 1974, C-41-74 ; CJUE, Ratti, 5 avril 1979, C-148/78 ; et à titre d'exemple Cour d'Appel, 19 novembre 2014, n°39655)

Au surplus, la référence aux articles 62 et 206 de la Directive 2006/112/CE manque de pertinence, dans la mesure où ils ne définissent aucun « *droit garanti* » au sens de l'article 47 de la Charte ; ces articles se limitant à des définitions et à l'obligation de l'assujetti de s'acquitter de la TVA.

Le tribunal décide donc qu'il n'y a pas eu violation des « *droits garantis* » de PERSONNE1.) en vertu des articles 62 et 206 de la Directive 2006/112/CE.

4. Quant à la prescription relative aux exercices 2013 à 2017

L'article 81 de la LTVA prévoit que l'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes se prescrit par 5 ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible.

La date du dépôt de la déclaration de TVA par l'assujetti visée à l'article 64 (7) de la LTVA n'est aucunement pertinente pour cette prescription.

L'alinéa 2 de l'article 81 dispose ensuite que l'écoulement de ce délai de prescription est interrompu dans les conditions prévues aux articles 2244, 2246 et 2248 du code civil.

Ainsi, conformément à l'article 2244 du code civil (« *Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile* »), il y a interruption de la prescription lorsque le créancier fait signifier un commandement au débiteur.

La signification par voie postale d'une contrainte fiscale, jointe d'un commandement de payer par l'agent d'exécution de l'AEDT, compétent en application de l'article 85 alinéas 1^{er} et 4 de la LTVA constitue un tel commandement interruptif de la prescription. (TAL, 2 octobre 2019, n° 197368 du rôle)

A noter encore que lorsque la prescription est interrompue, le temps déjà écoulé avant l'interruption est mis à néant.

En l'espèce, les dettes de TVA de la société SOCIETE1.) pour les années 2013 à 2017 lui ont été notifiées en date du 11 septembre 2018 par bulletin de taxation d'office.

En application de l'article 81 de la LTVA, **ces dettes se prescrivaient** par 5 ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible.

Ainsi, pour ce qui est de la dette de TVA la plus ancienne concernant l'année 2013 dont le point de départ de la prescription se situait au 31 décembre 2013, telle dette aurait été prescrite à la date du **31 décembre 2018**.

Or, tel qu'indiqué dans le Décision Directoriale, l'AEDT a émis une contrainte en ce sens le 7 décembre 2018, valablement signifiée en date du 28 décembre 2018.

Telle contrainte a valablement interrompu la prescription pour toute la période litigieuse de 2013 à 2017, de sorte que les dettes de TVA relatives aux exercices 2013 à 2017 ne sont pas prescrites à ce jour.

5. Quant à la prescription relative aux exercices 2004 à 2012

Le Jugement retient que « *sont reliés par une unité de dessein et de droit violé [de sorte qu'ils] constituent dès lors une infraction collective ou continuée dont la prescription ne court qu'à partir du dernier fait punissable qui consomme l'infraction* », et que « *les faits en cause s'échelonnent **de façon non interrompue jusqu'en avril 2014, le point de départ de la prescription [de l'action publique] étant à fixer à cette date.*** »

Le Jugement qualifie les faits reprochés à PERSONNE1.) sur la période de **2004 à 2014** de « *fraude / escroquerie fiscale* ».

Si l'infraction continue est certes, à la base, une notion relevant du droit pénal, il est possible de transposer ce principe au droit fiscal lorsque les circonstances l'exigent.

Ainsi, la jurisprudence a déjà reconnu son application au domaine fiscal, en particulier en cas d'escroquerie fiscale : « Ces actes ne sauraient être considérés individuellement, ni exercice par exercice. Le découpage en années est simplement la conséquence de ce que la fiscalité est décomptée par exercices annuels. Le caractère systématique des actes reprochés aux prévenus dénote une intention globale de commettre une fraude ou escroquerie fiscale unique s'étirant sur une période prolongée.

Les actes préparatoires et constitutifs de l'escroquerie ou fraude fiscale n'ont pas connu d'interruption notoire, mais s'inscrivent dans un flux continu d'actes.

L'ensemble de ces actes individuels ont servi une finalité et un but unique, à savoir, mis à part la constitution d'une caisse noire, l'enrichissement personnel des prévenus (Y.) et X.) par une diminution de leur dette fiscale.

L'état infractionnel ayant ainsi, en l'espèce, perduré sur une période de plusieurs années, le tribunal est en présence d'une infraction continue. » (TAL, 24 avril 2008, n° 1344/2008, p. 25)

En ce sens, la jurisprudence a donc retenu que l'analyse des actes constitutifs de l'escroquerie fiscale ne doit pas se faire exercice par exercice **lorsqu'ils dénotent une intention globale de commettre une fraude fiscale unique s'étendant sur plusieurs années. Le point de départ du délai de prescription est alors fixé au jour où l'infraction a été accomplie dans tous ses éléments.**

Sur base des éléments et principes exposés ci-avant,

ensemble le fait que l'AEDT n'a pu raisonnablement avoir connaissance des dissimulations pratiquées par PERSONNE1.), et ce au vu du caractère fictif des prestations facturées par la société pour la période comprise entre 2004 et 2012 et du fait que l'SOCIETE2.) n'a pu raisonnablement prendre connaissance des faits lui permettant d'agir qu'au plus tôt en avril 2014, date à laquelle le Jugement a fixé le point de départ de la prescription de l'action publique,

et en application de l'article 81 de la loi TVA spécifiant le 31 décembre comme date à laquelle les actions du Trésor en matière de TVA se prescrivent,

il y a lieu de fixer en l'espèce le point de départ du délai de prescription de 5 ans en relation avec l'action de l'AEDT concernant les dettes TVA relatives aux exercices 2004 à 2012 au 31 décembre 2014. Tel délai prendrait, en l'absence d'acte interruptif de la prescription pratiqué endéans telle période, donc fin au 31 décembre 2019.

Or, la contrainte émise le 7 décembre 2018 a valablement interrompu le délai de prescription, délai tel que défini et spécifié ci-avant, concernant les dettes de TVA relatives aux exercices 2004 à 2012.

Il s'ensuit que les dettes de TVA de la Société pour les années 2004 à 2012 ne sont pas non plus prescrites à ce jour et que c'est à bon droit que le Bulletin d'appel en

garantie vise également les montants de TVA dus par la société SOCIETE1.) pour les années 2004 à 2012.

6. Quant à l'application de la loi dans le temps des règles de procédure

La loi visée en l'espèce est celle du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale de 2017 et introduction des articles 67-1 à 67-4 dans la LTVA.

De prime abord, il convient de rappeler que le bulletin d'appel en garantie a été émis en relation avec des sommes dont la société SOCIETE1.) est restée en défaut de s'acquitter au titre de la TVA pour les années 2004 à 2017.

L'année d'imposition 2017 étant postérieure à l'entrée en vigueur de la loi susvisée, les affirmations de PERSONNE1.) quant à la non-rétroactivité de la loi sont d'office à écarter pour cette année-là.

Concernant les années 2004 à 2016, force est de constater et de retenir que l'appel en garantie tel que prévu à l'article 67-3 de la LTVA est une loi de procédure.

Pour comparaison, il est admis que le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale ne s'applique qu'aux normes qui édictent des peines au sens strict, mais ce principe ne s'applique pas aux lois de procédure qui sont censées établies pour améliorer l'exercice de la justice (SPIELMANN Dean, SPIELMANN Alphonse, Droit pénal général luxembourgeois, 2^{ième} édition, Bruylant 2004, p. 116 et 117).

Lorsque la loi nouvelle est une loi de procédure, la procédure nouvelle va s'appliquer dès son entrée en vigueur, même si la procédure concerne une situation antérieure (JCL. Procédure civile, fasc. 61, Application dans le temps des lois de droit judiciaire privé — Lois de procédure, nos 4 et s., Trib. Trav. Luxembourg, 8 juin 2009, n° 2124/2009). Le fait que la loi de procédure introduit une nouvelle procédure ne saurait affecter son applicabilité directe (Tribunal administratif, 5 mars 2009, numéro 22599)

Il s'y ajoute que bien que ces dispositions ne sauraient être rétroactives, leur application actuelle peut néanmoins viser une dette née antérieurement mais dont l'application est contemporaine, à savoir en l'occurrence des dettes de TVA nées antérieurement pour autant que l'action du Trésor en recouvrement de telles dettes ne soit pas actuellement prescrite en tout ou partie.

Tel est le cas en l'espèce alors que les dettes fiscales de la société SOCIETE1.) restent à ce jour impayées, que le bulletin d'appel en garantie a été émis le 27 mai 2019, soit postérieurement à la date d'entrée en vigueur de cette procédure d'appel en garantie prévue à l'article 67-3 de la LTVA et que, tel que cela a été retenu ci-avant, l'action en recouvrement du Trésor en relation avec les exercices 2004 à 2017 n'est actuellement pas prescrite.

Il s'ensuit de ce qui précède que la procédure d'appel en garantie prévue par l'article 67-3 de la LTVA est également applicable pour les années 2004 à 2016.

Pour le surplus et contrairement à l'affirmation de PERSONNE1.), le jugement sur accord visant à sanctionner pénalement des faits s'étant déroulés entre 2004 et 2014,

ne prive pas l'AEDT du droit de recouvrer les montants dus par la société SOCIETE1.) pour les années 2004 à 2017.

L'AEDT n'a donc pas commis d'irrégularités en utilisant le mécanisme prévu à l'article 67-3 de la LTVA en vue de sanctionner des faits antérieurs au 1^{er} janvier 2017, étant entendu que la TVA due au titre de l'année d'imposition 2017 n'est pas non plus contestable en ce sens.

7. Quant au mandat de gestion de la demanderesse

Il est constant en cause que le mandat de PERSONNE1.), en sa qualité de gérante de la société SOCIETE1.) depuis le 5 janvier 2000 (date de constitution de la société), consistait bien dans la gestion journalière de celle-ci.

En vertu de l'article 67-1 de la LTVA « *Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion* ».

L'article 67-2 de la même loi poursuit que « *Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée au 'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion* ».

Comme les travaux préparatoires de la loi du 23 décembre 2016 le précisent expressément, les articles 67-1 et suivants de la LTVA ne créent pas d'obligations originales, mais insistent uniquement « *sur l'obligation de veiller à ce que la TVA due soit payée à l'aide des fonds administrés* ». (Dossier Parlementaire n° 7020/00, p. 65)

« *La TVA due telle qu'elle résulte de bulletins d'imposition émis par l'administration est sans conteste dans le champ d'application de cette disposition.* » (E. LOQUET, Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte, p. 9).

Il appartient à l'AEDT de rapporter la preuve de l'inexécution *fautive* des obligations incombant au dirigeant, notamment l'inadéquation des moyens au regard de l'obligation légale employée et, plus généralement, que le dirigeant n'a pas agi comme l'on serait en droit de l'attendre d'un débiteur raisonnable. (voir en ce sens, Cour d'appel, chambre VII- Numéro CAL-2022-00434 du rôle, arrêt N° 013/24 du 31 janvier 2024)

Le dirigeant engage sa responsabilité (article 67-2 LTVA) et l'administration peut l'appeler en garantie (article 67-3 LTVA), lorsque par cette inexécution fautive de sa

part, soit les dispositions obligatoires en matière de la législation sur la TVA n'ont pas été respectées, soit que cette inexécution fautive a entraîné le non-paiement de la TVA par l'entité morale.

La responsabilité du dirigeant de société n'est pas automatique. La seule circonstance que la TVA est impayée ne suffit pas pour actionner l'appel en garantie du dirigeant. Sa mise en œuvre suppose la preuve par l'administration fiscale d'une faute commise par le dirigeant dans la gestion de la personne morale au sens de l'article 1382 du Code civil qui a conduit aux non-respect des obligations légales en matière de TVA comme la non-exécution des charges administratives (obligations de paiement, d'identification, de facturation, de dépôt de déclarations, d'omission de déclarations rectificatives ou complémentaires, de tenue de comptabilité...) ou bien au non-paiement par la société du montant de de la TVA redû.

L'inexécution fautive de ses obligations en tant que dirigeant est constituée par une faute de gestion à évaluer par rapport au comportement d'un dirigeant normalement prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances. Le simple constat d'un manquement du dirigeant à ses obligations légales n'est pas suffisant. Il faut que le manquement à ses obligations de dirigeant soit fautif et ait entraîné le non-respect de la législation sur la TVA ou bien qu'il a causé le non-paiement du montant de TVA redû.

Il y a dès lors lieu d'établir les faits et les fautes commis au cas d'espèce par PERSONNE1.), en sa qualité de gérante de la société SOCIETE1.).

Il y a encore lieu de dire que ce n'est pas parce que le jugement pénal n'a pas conclu à un fait fiscal pénal répréhensible au sens de l'article 80 de la LTVA que la responsabilité personnelle de PERSONNE1.) ne peut plus être engagée pour inexécution fautive des obligations légales lui incombant en matière de TVA.

« Réduite à sa plus simple expression, [le principe d'unicité de la faute pénale et de la faute civile] signifie que toute faute pénale constitue nécessairement une faute civile, l'inverse n'étant évidemment pas vrai » (G. RAVARANI, La responsabilité civile des personnes privées et publiques, 3^{ième} éd. (2014), p. 65, n° 59).

Le moyen relatif au jugement sur accord soulevé par PERSONNE1.) est donc inopérant vis-à-vis de la procédure d'appel en garantie mise en œuvre par l'AEDT.

Quant aux faits et les fautes commis en l'espèce par PERSONNE1.), le tribunal de céans relève et constate d'abord qu'il résulte de l'extrait de compte détaillé, notifié en date du 6 juin 2019 à PERSONNE1.) en sa qualité de gérante de la société SOCIETE1.), que la dette de TVA de cette dernière s'élevait à la somme de 1.526.122,09 euros pour les années 2004 à 2017.

Il s'y ajoute en cause, le tribunal de céans renvoyant pour le surplus aux termes du Jugement de condamnation, que PERSONNE1.) a commis des infractions pénales qualifiées de faux et usage de faux et d'abus de biens sociaux pour lesquelles elle fut condamnée et dans le cadre de la commission desquelles elle a notamment établi et fait établir de fausses factures, et ce en faisant rédiger des factures au nom d'autres

sociétés (offshore) que la société SOCIETE1.), ayant eu comme effet de vider la société SOCIETE1.) d'actifs, respectivement de créances.

PERSONNE1.), en agissant de la sorte, a forcément et indubitablement eu conscience des conséquences fiscales de ses actes en matière de TVA pour la société SOCIETE1.) et plus particulièrement en relation avec les obligations de déclaration et de paiement en matière de TVA de celle-ci.

Sur base des éléments qui précèdent et des principes y exposés, le tribunal de céans retient que l'AEDT a prouvé à suffisance de droit dans le chef de PERSONNE1.) une faute dans la gestion de la personne morale au sens de l'article 1382 du code civil qui a conduit au non-respect des obligations légales en matière de TVA de la société SOCIETE1.).

L'inexécution fautive de ses obligations en tant que dirigeant au sens de l'article 67-2 de la LTVA est donc prouvée et caractérisée dans le chef de PERSONNE1.).

8. Conclusion

Sur base de l'ensemble des développements qui précèdent et des éléments, principes et motifs y développés, le tribunal de céans décide qu'il y a lieu de dire recevable mais non fondée le recours formé par PERSONNE1.) suivant exploit d'huissier de justice du 12 juin 2020 et en conséquence de confirmer la décision numéro Corr. TVA/AS/100231 du Directeur de l'AEDT du 6 mars 2020.

9. 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).

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 à déclarer non fondée.

Aux termes de l'article 238 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens.

Il échet partant de condamner PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, représentée par son gérant la société à responsabilité limitée CLIFFORD CHANCE GP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Albert MORO.

PAR CES MOTIFS

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

dit l'opposition du 27 octobre 2020 formée l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA recevable et fondée,

partant, met à néant le jugement n° 2020TALCH01/00290 du 7 octobre 2020,

statuant à nouveau,

dit le recours formé par PERSONNE1.) suivant exploit d'huissier de justice du 12 juin 2020 recevable mais non fondé,

partant confirme la décision numéro Corr. TVA/AS/100231 du Directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA du 6 mars 2020,

déboute l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, représentée par son gérant la société à responsabilité limitée CLIFFORD CHANCE GP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Albert MORO.