

Jugement civil n° 2021TALCH08/00156

Audience publique du mercredi, 17 novembre 2021.

Numéro du rôle : TAL-2020-06746

Composition :

Sandra ALVES ROUSSADO, vice-présidente,
Hannes WESTENDORF, premier juge,
Fakrul PATWARY, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société anonyme **SOC.1.) S.A.**, en abrégé **SOC.1.)**, établie et ayant son siège social à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg du 5 août 2020,

comparaissant par la société PwC LEGAL, représentée par Maître Marielle STEVENOT, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines actuellement en fonctions,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit GEIGER,

comparaissant par la société Arendt & Medernach, représentée par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Objet du litige

Le litige tend à l'annulation, sinon à la réformation de la décision directoriale de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l' « AEDT ») du 21 février 2020 rejetant la réclamation de la société **SOC.1.)** (ci-après « **SOC.1.)** ») du 12 septembre 2019 contre le bulletin de taxation de l'année 2016 établi le 9 juillet 2019 par le bureau d'imposition 3 de Luxembourg à charge de **SOC.1.)**.

Procédure

Par exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg du 5 août 2020, **SOC.1.)**, comparaisant par PwC Legal, société à responsabilité limitée, représentée par Maître Marielle STEVENOT, a fait donner assignation à l'AEDT représentée par son directeur actuellement en fonctions à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

La société anonyme ARENDT & MEDERNACH, représentée par Maître François KREMER, s'est constituée pour l'AEDT en date du 11 août 2020.

L'instruction a été clôturée le 6 juillet 2021 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 6 octobre 2021 pour prise en délibéré selon les modalités déterminées par la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires ont été informés par bulletin du 15 septembre 2021 de la composition du Tribunal et n'ont pas sollicité d'être entendus oralement en leurs plaidoiries.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 6 octobre 2021 par le Président de chambre.

Faits constants

Il est constant en cause que par bulletin de taxation d'office du 9 juillet 2019 l'administration a réclamé à l'encontre de **SOC.1.)** le montant de 51.935,15.- euros à titre de taxe sur la valeur ajoutée pour l'année 2016.

Le 12 septembre 2019, à 15:15 heures, la société **SOC.1.)** par l'intermédiaire de sa fiduciaire adresse un message électronique intitulé « **SOC.1.) (...)** – *bulletin imposition 2016* » à l'administration dans laquelle elle expose ce qui suit :

*« Je reviens vers vous suite au bulletin de taxation d'office reçu pour l'année 2016 pour la société **SOC.1.), SOC.1.)** – numéro de Matricule (...).*

Nous constatons à la lecture de ce bulletin le refus de la déduction de la taxe en amont à défaut de chiffres d'affaires taxable ouvrant droit à déduction de la TVA (article 49 LTVA).

En date du 16 mai 2016, nous avons apporté par écrit les précisions au niveau des activités de la société. A toutes fins utiles, je vous communique en annexe copie de ce courrier qui vous a été adressé.

Comme indiqué dans ce courrier, il est important de préciser ici que la rémunération de la société ne sera dégagée qu'à l'issue du processus de récupération de la créance. Et que ce processus de récupération avait déjà été estimé en 2016 à une durée pouvant aller de 3 à 5 ans.

En raison de cela, il n'y a pas de chiffre d'affaires réalisé par la société avant la fin de cette durée.

Toujours comme indiqué dans le courrier, la société engage des frais nécessaires à l'exercice de son activité, frais pour lesquels vous comprendrez que la société doit pouvoir récupérer la TVA payée en amont.

À ce jour, nous vous confirmons que toute la situation telle que détaillée dans ce courrier de 2016 est toujours identique pour la société.

Si vous souhaitez d'autres éléments (contrats, ...) permettant de justifier le contenu du présent e-mail, nous sommes bien entendu à votre disposition.

Nous vous remercions pour l'attention portée à la présente et pour la bonne suite donnée à notre réclamation. »

Le 21 février 2020 l'AEDT prend position comme suit :

« J'accuse réception de votre courriel du 12 septembre 2019 adressé au bureau d'imposition III à Luxembourg, par lequel vous contestez le bulletin de taxation plus amplement désigné sous objet.

Faisant réponse, j'ai l'honneur de vous faire tenir les observations suivantes.

Il convient de relever en premier lieu que le seul moyen légalement prévu pour intervenir par écrit auprès de l'administration face à un bulletin de rectification ou de taxation d'office est la réclamation administrative dûment motivée introduite dans le délai légal, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Le délai de trois mois pour exercer un recours administratif étant un délai de forclusion, un écrit présenté après ce délai est irrecevable en tant que réclamation.

Dans le cas qui nous occupe, force est de constater que votre courriel ne répond pas aux critères exigés par l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA. En effet, pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer que l'assujetti est en désaccord avec l'administration, ainsi que le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position. En outre, la réclamation doit encore être accompagnée de pièces justifiant le point de vue de l'assujetti (arrêt civil n°57/16 du 23 mars 2016; n° 41.748 du rôle).

Après réexamen approfondi du dossier soumis à mon appréciation, il y a lieu de noter qu'il est établi et non contesté que, depuis l'immatriculation de votre mandante dans la liste matricule des assujettis soumis à la taxe sur la valeur ajoutée luxembourgeoise en date du 18 septembre 2014 et jusqu'à la date actuelle, toutes les déclarations renseignent un chiffre d'affaires à zéro (dernier dépôt effectué le 15 janvier 2020 : déclaration du mois de novembre 2019). Dans ce contexte, j'ai pris note que vous vous référez uniquement à un courrier du 16 mai 2016 pour documenter que la société a l'intention de débiter une activité économique dans un proche avenir.

Au vu de ce qui précède, je me rallie à la façon de voir du bureau d'imposition concernant le refus de la taxe en amont déclarée dans le chef de votre mandante et je vous signale que le bulletin d'impôt, notifié le 25 juillet 2019 pour l'année 2016, reste maintenu. Veuillez noter également que la déclaration injustifiée d'un droit à déduction est susceptible d'être sanctionnée par une amende fiscale.

Il est vrai que, dans un arrêt du 29 février 1996 dans l'affaire C-110/94 (I.), la Cour a jugé que le droit à déduction, une fois né, reste acquis alors même que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées ou que l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté. Or, toujours est-il qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA, d'établir que les conditions pour en bénéficier soient remplies. Ainsi, il résulte de la jurisprudence constante de la Cour (voir notamment CJUE 14 février 1985, affaire 268/83, R.; CJUE 11 juillet 1991, affaire C-97/90, L.; CJUE 29 février 1996, affaire C-110/94, I.; CJUE 15 janvier 1998, affaire C-37/95, G.; CJUE 21 mars 2000, affaire C-400/98, B.; CJUE 3 mars 2005, affaire C-32/03, F.) que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs. Il faut notamment que la nature des investissements ainsi que celle des autres activités préparatoires administratives, techniques, commerciales et financières soient objectivement justifiées telles que la déduction déclarée par l'assujetti puisse raisonnablement être considérée comme admissible. Ces arrêts prennent soin non seulement de relever la nécessité d'un lien entre les dépenses d'investissement dont la déduction est en cause et un projet ou des travaux d'investissement dont la déduction est en cause et un projet ou des travaux d'investissement envisagés, mais permettent encore à l'administration fiscale d'exiger la preuve par des éléments objectifs de la réalité, ou du moins de la vraisemblance, d'un tel projet. Fait est que de tels éléments font défaut dans le dossier de votre mandante.

Finally, I signal to you that your mandator has a three-month period to file an appeal against the date of notification of the present decision before the court of first instance in Luxembourg sitting in civil matters, in accordance with the provisions of article 76, paragraph 3, subparagraph 2, of the VAT Act. »

C'est cette décision qui fait l'objet du recours dont le tribunal est saisi à l'heure actuelle.

Sur demande des parties les débats ont été limités à l'examen de la recevabilité de l'assignation du 5 août 2020.

Prétentions et moyens des parties

L'AEDT conclut à l'irrecevabilité de la demande pour défaut d'introduction d'une réclamation valable au sens de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. De son côté elle sollicite une indemnité de procédure de 2.500.- euros.

D'après l'AEDT, le courrier électronique du 12 septembre 2019 envoyé par la partie demanderesse à la partie défenderesse ne remplirait pas les conditions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA pour constituer une réclamation valablement introduite.

En premier lieu, le courrier électronique du 12 septembre 2019 ne serait pas dûment motivé. Il ne constaterait que la position de l'AEDT avant de renvoyer au contenu d'un courrier du 17 mai 2016 précédant l'émission du bulletin de taxation d'office pour 2016. Aucun élément ne serait apporté par la partie demanderesse dans le cadre de la « *réclamation* » ou tout au plus « *contestation* ».

Le courrier électronique ne saurait constituer une réclamation au sens de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en l'absence (i) d'indication claire de l'assujetti de son désaccord avec tel bulletin, (ii) de précision sur le ou les points sur lesquels porte le désaccord et surtout (iii) d'indication des motifs justifiant la position de l'assujetti accompagnés de pièces justificatives.

La sanction du non-respect du délai de trois mois pour introduire une réclamation contre un bulletin de taxation d'office serait la forclusion.

L'email du 12 septembre 2019 ne remplissant pas les conditions d'une réclamation au sens au sens de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, il ne pourrait pas être considéré comme une réclamation valablement introduite dans les délais.

En l'absence de tout autre écrit introduit dans les délais, **SOC.1.)** serait forclosé dans son action.

Dans ses conclusions du **17 mars 2021, SOC.1.)** répond que l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne préciserait pas ce qu'il faudrait entendre par réclamation dûment motivée et que la jurisprudence luxembourgeoise n'exigerait pas de formalisme strict, ni de mentions spécifiques devant figurer dans la réclamation.

Il y aurait lieu de procéder à une appréciation *in concreto* afin de déterminer si les explications données répondraient à l'exigence de motivation.

SOC.1.) fait valoir que son dossier était simple parce que sa situation serait restée identique par rapport à celle détaillée dans une précédente réclamation du 17 mai 2016, de longs développements n'auraient donc pas été nécessaires.

SOC.1.) aurait cependant pris le soin d'éclairer l'AEDT sur la portée de la contestation ainsi que sur les raisons de celle-ci.

D'abord, elle viserait expressément le bulletin de taxation d'office contesté, d'autre part elle soulignerait clairement les raisons de sa contestation. Elle confirmerait d'ailleurs que sa situation resterait identique à celle exposée dans le courrier du 17 mai 2016 qui contiendrait un exposé détaillé de l'activité de **SOC.1.)**. Ce renvoi serait justifié par la similarité de la situation et suffirait.

SOC.1.) invoque ensuite le principe de la confiance légitime. Elle considère que la personne assujettie doit pouvoir se fier à un comportement cohérent de l'administration face à deux situations similaires et qu'elle aurait dû pouvoir se rallier aux arguments de la réclamation initiale, lesquels n'auraient pas changé parce que la situation serait exactement la même. Selon **SOC.1.)**, il serait absurde que l'AEDT une fois considérerait qu'une contestation serait dûment motivée et y ferait droit sur le fond et une autre fois refuserait d'admettre qu'une contestation similaire en tout point soit suffisamment motivée.

SOC.1.) soutient enfin que la réponse de l'AEDT couvrirait l'éventuel défaut de motivation de la réclamation. Selon **SOC.1.)**, son assignation serait dirigée contre la décision du directeur de l'AEDT de sorte que les explications figurant dans cette décision seraient particulièrement importantes. En effet, cette décision comporterait deux parties, l'une traitant de la recevabilité de la réclamation et l'autre répondant à l'argumentation exposée dans la réclamation. Le courrier du directeur de l'AEDT contiendrait une réponse motivée se basant sur les éléments fournis par **SOC.1.)** dans sa réclamation, de telle manière qu'il aurait bien reconnu qu'il s'agirait d'une réclamation. Si la réponse apparaissait motivée, elle serait de nature à requalifier la contestation initiale en réclamation eu sens de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Il importerait peu que le directeur de l'AEDT ait soulevé l'irrecevabilité s'il avait pris soin de motiver sa réponse sur le fond. La réponse du directeur de l'AEDT aurait donc couvert l'irrecevabilité éventuelle.

Dans ses conclusions du **13 avril 2021**, l'AEDT prend position sur les points soulevés par la **SOC.1.)**.

D'abord, en ce qui concerne le caractère dûment motivé de la réclamation, l'AEDT fait valoir que **SOC.1.)** se baserait sur une jurisprudence isolée qui serait contredite par la position de la Cour d'appel qui s'inscrirait dans une jurisprudence bien établie. En l'espèce, le courrier électronique discuté ne serait pas suffisant pour valoir réclamation au sens de cette jurisprudence. Le courrier électronique ne préciserait pas les points de désaccord, ni des explications circonstanciées. Le renvoi à un précédent courrier ne vaudrait pas réitération des contestations, ce d'autant plus qu'il ne concernerait pas le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2016. Le courrier électronique ne contiendrait aucun élément supplémentaire par rapport au renvoi à ce courrier qui lui-même serait insuffisant.

Ensuite, quant à la confiance légitime, l'AEDT soutient que la **SOC.1.)** invoquerait que le fait que l'AEDT ait accueilli antérieurement des arguments exposés dans le cadre d'une réclamation relative à un bulletin de taxation d'office pour l'année 2014 serait suffisant pour constituer un droit acquis dans son chef. Or, d'après l'AEDT, ceci n'aurait pas créé au profit de la **SOC.1.)** une situation administrative acquise dans son chef au travers d'une décision administrative régulière. Les décisions prises antérieurement ne lieraient pas l'AEDT qui serait en droit de vérifier et d'exiger des éléments objectifs pour supporter la véracité des affirmations de la **SOC.1.)** qui concerneraient une année fiscale différente. Le principe de confiance légitime ne vaudrait que si la situation de fait et de droit demeurerait identique, et tel ne serait pas le cas parce qu'il s'agirait d'une année fiscale différente de celle de l'objet de la précédente réclamation.

Enfin, quant au moyen que la réponse du directeur de l'AEDT couvrirait le défaut de motivation de la réclamation, l'AEDT soulève que la deuxième partie de sa réponse ne ferait que relater les éléments requis pour pouvoir justifier d'un droit à déduction et d'en conclure qu'aucun de ces éléments n'aurait été apporté. La réponse du directeur ne couvrirait donc pas le défaut de motivation.

Dans ses conclusions du **26 mai 2021**, **SOC.1.)** répond, quant à la condition de motivation de la réclamation initiale, que l'AEDT ferait abstraction de l'objectif poursuivi par la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle exige que la réclamation soit motivée. Il faudrait que la réclamation contienne les raisons et explications circonstanciées qui devraient permettre à l'administration de comprendre sur quels points de la décision porte le désaccord de l'assujetti. Il serait évident que l'AEDT aurait compris les points de désaccord, car le directeur y aurait répondu sur le fond. L'AEDT n'aurait pas tenu compte de la proportionnalité, plus précisément de l'idée selon laquelle l'exigence de motivation s'apprécierait en fonction de la complexité du dossier. La référence au courrier du 17 mai 2016 annexé au message électronique de réclamation serait légitime et suffisant pour justifier la réclamation. Le fait que les deux réclamations porteraient sur des années d'imposition différentes ne serait pas de nature à empêcher une référence utile à la réclamation de 2016 parce que la situation factuelle serait la même.

Ensuite, quant au principe de confiance légitime, la **SOC.1.)** fait valoir que l'application de ce principe serait soumise à l'existence d'une situation inchangée en fait et en droit, l'existence d'une situation légale, l'existence d'une marge

d'appréciation dans le chef de l'autorité et le fait que l'administré puisse se prévaloir d'un droit acquis sur base d'une décision administrative régulière. Ces conditions seraient remplies en l'espèce. Il y aurait ainsi eu création d'un droit acquis dans le chef de **SOC.1.**), ce qui aurait justifié la référence au courrier en date du 17 mai 2016 à l'appui de sa réclamation en date du 12 septembre 2019.

Enfin, quant à la prise en compte de la réponse du directeur de l'AEDT pour couvrir l'éventuel défaut de motivation, **SOC.1.)** soutient qu'il résulte de sa réponse que le directeur aurait parfaitement compris que la teneur de l'argumentation de **SOC.1.)** se trouverait dans le courrier du 17 mai 2016. Le directeur aurait donc été en mesure de connaître les critiques exposées par **SOC.1.)** parce qu'il en aurait accusé réception de façon expresse. Le directeur aurait développé davantage sa réponse et aurait mis en perspective les enseignements jurisprudentiels avec la situation objective de **SOC.1.)** et les points de désaccord dont elle aurait fait part. Le directeur aurait ainsi saisi l'intégralité de la contestation et y aurait répondu de façon motivée. Sa réponse aurait donc couvert un éventuel défaut du courrier du 12 septembre 2019.

Dans ses conclusions du **13 avril 2021**, l'AEDT prend position sur les points soulevés par **SOC.1.)**.

D'abord, en ce qui concerne le caractère dûment motivé de la réclamation, l'AEDT se prononce sur l'objectif de la motivation selon la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Selon elle, l'objectif serait double : (i) l'indication des points contestés et (ii) les raisons de cette contestation. Le courrier électronique ne contiendrait ni l'un ni l'autre. La compréhension des points de contestation ne serait pas en elle-même suffisante, il faudrait également que l'assujetti apporte des explications, ce qui n'aurait pas été fait par **SOC.1.)**. Il ne serait pas possible d'éviter cette obligation en invoquant un principe de proportionnalité, les explications fournies dépendant de la complexité de l'affaire, cette complexité étant appréciée par l'assujetti. De même, le renvoi à un précédent courrier ne saurait valoir explication circonstanciée.

Ensuite, quant à la confiance légitime, l'AEDT soutient que concernant l'existence d'une situation inchangée en fait, **SOC.1.)** ne se contenterait que d'affirmations sans apporter aucun élément prouvant l'exacte similarité des situations entre 2014 et 2016. De même, l'argumentation de **SOC.1.)** supposerait que le bulletin d'information émis pour 2014 ait créé un droit acquis qui ne puisse être remis en cause. Or, l'AEDT serait en droit d'en vérifier la véracité par un contrôle ultérieur et de revenir sur sa position initiale. Un bulletin d'information de l'AEDT n'aurait pas la même valeur qu'un bulletin de taxation d'office.

Enfin, quant au moyen que la réponse du directeur de l'AEDT couvrirait le défaut de motivation de la réclamation, l'AEDT considère que le directeur aurait soulevé le caractère non motivé de la réclamation avant d'exposer des règles de droit générales auxquelles la réclamation ne répondrait pas. De même, l'AEDT relève que **SOC.1.)** n'aurait pas fourni de justifications, et qu'elle n'aurait pas pu prendre une décision sur la base de simples affirmations ou de renvois à un courrier qui ne concernerait pas l'année d'imposition sous revue.

Motifs de la décision

Quant à la recevabilité

1. Texte applicable

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010 par suite d'une loi du 10 novembre 2009, dispose comme suit :

« Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

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

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée tel que reproduit ci-dessus prévoit une procédure clairement structurée : après émission d'un bulletin de taxation par le bureau d'imposition, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'AEDT, lequel statue par une décision qui forme le cas échéant la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires (TA Luxembourg, 27 octobre 2020, n^{os} TAL-2019-05492 et TAL-2019-05494 du rôle).

2. Notion de « réclamation dûment motivée »

Dans un jugement rendu le 28 mars 2012 (n^o 134.463 du rôle), le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a retenu :

« Ni le texte de loi, ni les travaux parlementaires ayant précédé son vote ne définissent ce qu'il faut entendre par « réclamation dûment motivée » et sous quelle forme « écrite

» elle doit être présentée. Dans les conditions données il faut retenir que l'esprit de la loi est respecté si le but recherché par les auteurs du texte est atteint. En rapport avec l'article 76.3 de la loi de 1979 la finalité de la motivation de la réclamation est d'éclairer l'administration sur la question de savoir dans quelle mesure la taxation d'office est contestée et de lui permettre de connaître les raisons de cette contestation. En fonction de la complexité du dossier cet objectif peut être atteint plus ou moins facilement. Si dans certains cas un exposé détaillé de la position du réclamant peut s'avérer nécessaire, il se peut tout aussi bien que dans d'autres hypothèses une pièce ou explication supplémentaire soient suffisantes ».

La Cour a précisé dans un arrêt rendu le 23 mars 2016 (n° 41.748 du rôle) :

« Pour répondre aux exigences du paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA par rapport à la « réclamation motivée », il ne suffit pas de contester la décision, mais il faut encore fournir à l'administration des motifs, c'est-à-dire des explications circonstanciées permettant à celle-ci de revoir son point de vue au vu des pièces qui lui sont soumises à l'appui de la réclamation. Autrement dit, et tel que l'a formulé le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dans sa décision du 31 octobre 2011, " pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer que l'assujetti est en désaccord avec l'administration, ainsi que le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position ".

Pour pouvoir valoir réclamation motivée au sens du paragraphe (3) de la loi, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti ».

« En tout état de cause, la simple contestation de la décision du directeur de l'AEDT ne vaut réclamation aux termes de la disposition précitée » (TA Luxembourg, 3 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle).

En l'espèce, il résulte du courrier électronique intitulé « **SOC.1.) (...)** – *bulletin imposition 2016* » du 12 septembre 2019, à 15:15 heures, envoyé par **A.)** de **SOC.2.)** S.A. pour le compte de la société **SOC.1.)** que cette dernière conteste le bulletin de taxation d'office pour l'année 2016.

La société **SOC.1.)** constate que le droit à déduction de la TVA en amont à défaut de chiffre d'affaires, dont elle considérait bénéficier, lui est refusé. Elle considère donc implicitement que le taux d'imposition aurait dû être de 0%.

Pour ce qui est de la motivation de sa réclamation, la société **SOC.1.)** explique en quelques phrases le modèle économique de son entreprise et fait référence pour plus de détails à un courrier de réclamation relatif au bulletin d'imposition notifié le 18 février 2016 en date du 17 mai 2016 qui est joint en annexe au courrier électronique.

En premier lieu, la société **SOC.1.)** précise dans le courrier électronique que la situation telle que décrite dans ce courrier du 17 mai 2016 n'aurait pas changé et reste toujours identique. Il y a donc implicitement, mais clairement, réitération des

contestations formulées antérieurement dans le courrier du 17 mai 2016 joint au courrier électronique du 12 septembre 2019.

En résumé, **SOC.1.)** conteste le bulletin de taxation d'office en invoquant que la situation du moment n'aurait pas changé par rapport à la situation décrite à son courrier du 17 mai 2016 et que pour cette raison l'AEDT aurait dû la traiter de la même manière que pour l'année d'imposition 2014.

Il reste cependant que le renvoi à un précédent courrier relatif à une année d'imposition différente, tout en faisant état de l'absence de changement de situation, n'est pas suffisant.

En effet, dans ce cas, il appartient au contribuable de démontrer, pièces justificatives à l'appui, que la situation au regard de la législation sur la taxe sur la valeur ajoutée n'a pas changé.

En second lieu, la société **SOC.1.)** affirme dans son courrier électronique qu'elle « *engage des frais nécessaires à l'exercice de son activité* ».

Il résulte clairement de la jurisprudence constante de la CJUE que les textes européens ne s'opposent pas « *à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit confirmée par des éléments objectifs* » (CJCE, 29 février 1996, *I. (I.)*, affaire C-110/94; 21 mars 2000, *G. SL e.a.*, affaires jointes C-110/98 à C-147/98; 8 juin 2000, *B.*, affaire C-400/98 ; CJUE, 2 novembre 2020, *I. SRL*, affaire C-734/19).

Si la société **SOC.1.)** fait état de ces frais, il lui appartient alors de « *démontrer que ce [qu'elle] affirme être un acte préparatoire à une activité économique future " prépare " véritablement à cette activité* » (conclusions de l'avocat général Sir G. SLYNN présentées le 15 novembre 1984 dans l'affaire 268/83 - *D.A. R. et E.A. R.-V.*).

De même, la Cour d'appel a précisé dans l'arrêt précité rendu le 23 mars 2016 que « *pour pouvoir valoir réclamation motivée au sens du paragraphe (3) de la loi, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti* ».

En conclusion, il aurait ainsi appartenu à la société **SOC.1.)** de démontrer deux éléments par des éléments objectifs, et surtout pièces justificatives à l'appui :

- d'une part, la société **SOC.1.)** aurait dû démontrer en quoi les actes préparatoires à son activité économique invoqués relativement à l'année d'imposition 2016 préparent véritablement à l'activité économique telle que projetée par la société **SOC.1.)**;
- d'autre part, la société **SOC.1.)** aurait dû démontrer que la situation pour l'année 2016 d'imposition n'aurait pas changé par rapport à l'année d'imposition 2014.

Or, à part les affirmations et descriptions contenues dans le courrier électronique du 12 septembre 2019 et le courrier du 17 mai 2016, la société **SOC.1.)** ne soumet à l'AEDT, avec le courrier électronique et dans le délai de réclamation, aucun élément objectif, et aucune pièce justifiant son point de vue.

La société **SOC.1.)** estime qu'il résulte de la réponse du directeur de l'AEDT du 21 février 2020 que ce dernier aurait bien compris l'objet de ses contestations et les motifs de la réclamation.

Il résulte toutefois de la réponse du directeur de l'AEDT que ce dernier signale que le courrier électronique du 12 septembre 2019 ne saurait être considéré comme une réclamation dûment motivée, avant de formuler des observations au sujet des éléments qui auraient dû être soumis dans le cas de l'espèce à son appréciation afin que les conditions relatives à la motivation soient remplies. Dans sa réponse, le directeur de l'AEDT n'a donc pas pris position sur le fond, mais il a donné des indications précises sur les exigences requises quant à la motivation d'une réclamation dans un cas comme celui de la société **SOC.1.)**.

Enfin, la société **SOC.1.)** considère que le principe de confiance légitime n'aurait pas été respecté par la réponse du directeur de l'AEDT. Les parties sont d'accord au sujet des conditions d'application de ce principe, dont la première est l'existence d'une situation inchangée en droit et en fait. Il s'avère cependant que dans le contexte d'une réclamation qui doit être « *dûment motivée* » il ne peut pas être suffisant d'affirmer simplement que la situation n'a pas changé en droit et en fait, ce qui est le cas pour le courrier électronique du 12 septembre 2019. Il faut en outre que cette absence de changement de la situation de droit et de fait soit démontrée par le contribuable, sachant que la démonstration implique aussi qu'il soit démontré dans quelle mesure les actes effectués pendant l'année d'imposition en question sont des actes préparatoires à l'activité économique projetée. Le courrier électronique précité ne contient pas une telle démonstration et la société **SOC.1.)** n'a pas soumis des pièces permettant de vérifier l'absence de changement de la situation de droit et de fait.

Au regard des développements qui précèdent par rapport aux critères auxquels doit répondre la « *réclamation motivée* », il doit être retenu que, telle que formulée et non accompagnée de pièces justificatives, la réclamation de la société **SOC.1.)** par rapport à la taxation d'office de l'année 2016, constitue tout au plus une contestation, mais non une réclamation motivée parce qu'elle n'est pas suffisamment motivée au regard de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Il y a partant lieu de déclarer l'assignation du 5 août 2020 irrecevable.

Quant aux demandes accessoires

1. L'indemnité de procédure

La société **SOC.1.)** conclut à la condamnation de l'AEDT à lui payer une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

L'AEDT conclut à la condamnation de la société **SOC.1.)** à lui payer une indemnité de procédure de 2.500.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

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, n° 3508 du registre).

Faute pour l'AEDT de justifier de l'iniquité requise par l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, elle est à débouter de sa demande en obtention d'une indemnité sur base de cet article.

Au vu de l'issue du litige, la société **SOC.1.)** est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

2. Les frais et dépens

Aux termes de l'article 238 du Nouveau Code de procédure civile, « *toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens sauf au tribunal à laisser la totalité, ou une fraction des dépens à charge d'une autre partie par décision spéciale et motivée* » et d'après l'article 242 du Nouveau Code de procédure civile, « *les avoués pourront demander la distraction des dépens à leur profit, en affirmant, lors de la prononciation du jugement, qu'ils ont fait la plus grande partie des avances* ».

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de condamner la société **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société anonyme Arendt & Medernach, qui affirme en avoir fait l'avance.

PAR CES MOTIFS

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

reçoit la demande en la pure forme,

dit que le courrier électronique intitulé « **SOC.1.) (...)** – *bulletin imposition 2016* » du 12 septembre 2019, 15:15heures, envoyé par **A.)** de la société **SOC.2.)** S.A. pour le compte de la société anonyme **SOC.1.)** S.A ne vaut réclamation au sens de l'article 76 paragraphe 3 de loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur

ajoutée,

partant dit que l'assignation du 5 août 2020 est irrecevable,

déboute la société anonyme **SOC.1.)** S.A de sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

déboute l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA représentée par son directeur actuellement en fonctions de sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

condamne la société anonyme **SOC.1.)** S.A. aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société anonyme Arendt & Medernach représentée par Maître François KREMER, affirmant en avoir fait l'avance.