

Texte pseudonymisé

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

Jugement civil n° 2023TALCH08/00021

Audience publique du mercredi, 1^{er} février 2023.

Numéro du rôle : TAL-2021-02305

Composition :

MAGISTRAT1.), vice-présidente,
MAGISTRAT2.), premier juge,
MAGISTRAT3.), juge,
GREFFIER1.), greffier.

ENTRE

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

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice HUISSIER DE JUSTICE1.) d'Esch-sur-Alzette du 25 février 2021,

comparaissant par Maître AVOCAT1.), 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 Monsieur le directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA actuellement en fonctions,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit HUISSIER DE JUSTICE2.),

comparaissant par la société AVOCAT2.), représentée par Maître AVOCAT3.), avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Entendu la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. (ci-après « SOCIETE1.) » par l'organe de Maître AVOCAT1.), avocat constitué.

Entendu l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après « l'AEDT ») par l'organe de Maître AVOCAT4.), avocat, en remplacement de Maître AVOCAT3.), avocat constitué.

1. Faits constants

Il est constant en cause que l'AEDT a émis le 7 mai 2020 des bulletins de taxation d'office à l'égard d'SOCIETE1.) pour les années 2017 et 2018.

Le 16 juillet 2020, SOCIETE1.) a introduit une réclamation à l'encontre de ces bulletins (ci-après la « Réclamation »).

Par une décision du directeur de l'AEDT du 23 novembre 2020 et qui a été notifiée à SOCIETE1.) le 3 décembre 2020, cette réclamation a été rejetée.

2. Objet du litige

Le litige tend à la réformation de la décision directoriale de l'AEDT du 23 novembre 2020 rejetant la réclamation de SOCIETE1.) du 16 juillet 2020 contre les bulletins de taxation d'office des années 2017 et 2018.

3. Procédure

Par exploit de l'huissier de justice HUISSIER DE JUSTICE1.) de Luxembourg du 25 février 2021, SOCIETE1.), comparaisant par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, 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 AVOCAT2.), représentée par Maître AVOCAT3.), avocat à la Cour, s'est constituée pour l'AEDT en date du 1^{er} mars 2021.

L'affaire a été inscrite sous le numéro TAL-2021-02305 du rôle. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

L'instruction a été clôturée par ordonnance du 3 juin 2022 quant à la recevabilité et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 21 décembre 2022.

À cette audience, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral et l'affaire a été prise en délibéré.

4. Prétentions et moyens des parties

Dans la mesure où l'instruction a été clôturée par ordonnance du 3 juin 2022 uniquement quant à la recevabilité, ce jugement ne reprend dans la suite que les moyens des parties relatifs à la recevabilité.

SOCIETE1.)

Dans son assignation du 25 février 2021, **SOCIETE1.)** demande de dire à propos de la recevabilité que les dispositions de l'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne prévoient pas que le directeur de l'AEDT serait autorisé à dire irrecevable la réclamation administrative du 16 juillet 2020 au motif qu'elle n'aurait pas été « *dûment motivée* ».

Elle demande d'écarter toute solution jurisprudentielle consistant à dire que le directeur de l'AEDT serait autorisé à dire irrecevable la réclamation administrative du 16 juillet 2020 au motif qu'elle n'aurait pas été « *dûment motivée* » et de dire nulle sinon réformer la décision du 23 novembre 2020, notifiée le 3 décembre 2020, en ce que le directeur de l'AEDT aurait dit que la réclamation du 16 juillet 2020 serait irrecevable pour ne pas être « *dûment motivée* ».

Elle demande de condamner l'AEDT à une indemnité de procédure de 3.500.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et à payer les frais et dépens. Elle demande également d'ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir nonobstant appel ou opposition.

SOCIETE1.) demande ainsi de constater que la réclamation du 16 juillet 2020 était recevable aux vœux des dispositions de l'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et de dire que le caractère « *dûment motivé* » ou non de la réclamation du 16 juillet 2020 ne peut affecter ni la recevabilité, ni le bien-fondé de la demande en annulation sinon en réformation formée aux termes de l'assignation.

SOCIETE1.) développe plusieurs moyens en ce sens, tout en précisant qu'elle a conscience de la jurisprudence constante du tribunal qu'elle prie ce dernier d'analyser au regard des moyens développés par elle.

SOCIETE1.) résume la position de l'AEDT comme suit :

« *Aucune réclamation recevable n'ayant été formée dans le délai de forclusion de 3 mois, non pas par l'absence matérielle de réclamation dans le délai imparti, mais par le seul fait que cette Réclamation ne serait pas "dûment motivée", le prérequis à un recours judiciaire, à savoir l'existence d'une réclamation administrative préalable recevable, ne serait pas établi, et donc le recours judiciaire de l'assujetti ne serait pas recevable, sinon pas fondé* ».

À cette position, elle oppose les moyens suivants :

D'abord, la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne prévoirait pas expressément qu'une réclamation qui ne serait pas « *dûment motivée* » devrait être dite irrecevable par le directeur de l'AEDT. Aussi, rien dans la loi modifiée

du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ou dans le Nouveau Code de procédure civile ne permettrait de dire qu'un assujetti à la TVA pourrait être déchu de son droit de contester judiciairement le fond de l'affaire sur le fondement que sa réclamation n'aurait pas été dûment motivée.

De même, le directeur de l'AEDT aurait une obligation de se prononcer au fond et si une réclamation n'était pas motivée, elle ne serait pas fondée.

Ensuite, la solution qui permettrait au directeur de l'AEDT de dire une réclamation irrecevable pour n'être pas « *dûment motivée* » serait exorbitante du droit commun et ne pourrait s'inférer ni du texte la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ni des travaux préparatoires ayant mené à la rédaction actuelle de l'article 76 (3) de cette loi.

Par ailleurs, un tel pouvoir du directeur de l'AEDT créerait une différence de traitement entre les assujettis à la TVA.

SOCIETE1.) fait valoir qu'il existe actuellement trois situations possibles à l'issue d'une réclamation par un assujetti :

- soit le directeur de l'AEDT ne répond pas à la réclamation, et l'assujetti dispose alors d'un recours au fond devant les juridictions judiciaires;
- soit le directeur de l'AEDT répond à la réclamation et considère qu'elle est non fondée, ce qui implique que l'assujetti dispose d'un recours au fond devant les juridictions judiciaires;
- soit, enfin, le directeur de l'AEDT répond à la réclamation et considère qu'elle n'est pas dûment motivée, ce qui implique que l'assujetti ne dispose plus d'un recours au fond devant les juridictions judiciaires.

Elle considère qu'un recours effectif devant les juridictions judiciaires devrait être assuré en toute hypothèse et compare la situation du directeur de l'AEDT à celle du directeur de l'Administration des contributions directes.

Elle fait aussi valoir que la sanction d'une irrecevabilité pour défaut de motivation d'une réclamation ne serait pas conforme aux principes procéduraux en matière judiciaire. Tout au plus une telle réclamation non motivée pourrait être rejetée pour être non fondée, voir éventuellement nulle pour libellé obscur. Or, il n'existerait pas de nullité sans texte et aucun texte ne prévoirait la nullité d'une réclamation administrative pour quelque motif que ce soit.

Aussi, ce pouvoir du directeur de l'AEDT contreviendrait au principe du droit d'accès à la justice.

Dans ce contexte, SOCIETE1.) soulève les principes d'équivalence et d'effectivité résultant de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne qui seraient applicables en matière de TVA. Il existerait actuellement une différence de traitement, reconnue par la jurisprudence, entre l'exercice des voies de recours en matière de TVA et l'exercice des voies de recours en matière de fiscalité directe. Cette différence de traitement serait contraire au principe du traitement égal dans l'accès au juge.

Enfin, ce pouvoir du directeur le l'AEDT contreviendrait à l'article 10bis de la Constitution disposant que « *les Luxembourgeois sont égaux devant la loi* ». SOCIETE1.) soulève en particulier que la jurisprudence ne se serait jamais prononcée sur les éléments objectifs qui justifieraient une catégorisation particulière des assujettis à la TVA concernant leur droit au recours effectif par rapport aux autres contribuables soumis aux dispositions de l'*Abgabenordnung*. Une disparité de traitement résulterait encore de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée lui-même, dans la mesure où l'existence ou l'absence d'une réponse du directeur de l'AEDT aurait pour conséquence un traitement différent au niveau du recours devant les juridictions judiciaires. Il y aurait donc lieu de soumettre certaines questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle.

Pour le surplus, il y aurait lieu de constater que la Réclamation aurait été dûment motivée.

L'AEDT

L'AEDT demande de dire l'intégralité des demandes en justice d'SOCIETE1.) irrecevables, sinon non fondées.

Elle demande de condamner SOCIETE1.) à une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et à payer les frais et dépens avec distraction au profit de la société AVOCAT2.) qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

L'AEDT fait valoir que dans une procédure de ce genre, si la décision directoriale était confirmée, la taxation serait définitivement acquise. Dans le cas contraire, le dossier devrait être renvoyé à l'AEDT pour que le directeur procède à une appréciation sur le fond. Le tribunal ne serait en aucune hypothèse amené à statuer sur le fond.

Selon l'AEDT, afin de valablement attaquer les bulletins de taxation d'office, tout assujetti devrait introduire dans les trois mois de la date de notification une réclamation « *dûment motivée* » contre ces bulletins. Ce délai serait sanctionné par une forclusion. En l'absence d'une réclamation dûment motivée, l'assujetti se trouverait forclos et toute assignation qui s'en suivrait serait à considérer comme irrecevable. L'objectif du législateur aurait été de désencombrer les tribunaux.

Quant à l'absence de réclamation dûment motivée, l'AEDT prétend qu'il résulte d'une jurisprudence constante que dans une telle hypothèse, la taxation d'office devrait être maintenue. Le directeur de l'AEDT ne serait pas tenu d'une obligation de rendre une décision sur le fond en l'absence de réclamation dûment motivée.

Pour valoir réclamation au sens de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, celle-ci devrait être dûment motivée.

De même, la jurisprudence déciderait de manière constante que ni la *Abgabenordnung* ni les règles de la Procédure Administrative Non Contentieuse ne seraient applicables en la matière de la TVA.

L'AEDT admet qu'il existerait des similitudes dans la procédure de réclamation en matière d'impôts directs et en matière de TVA, mais il faudrait aussi tenir compte de la jurisprudence constante en la matière selon laquelle les deux procédures suivraient deux approches différentes dans la mesure où la *Abgabenordnung* n'exigerait pas que la réclamation soit dûment motivée.

De même, la Cour constitutionnelle aurait décidé que les situations respectives d'un contribuable devant à l'État des impôts directs et d'un assujetti redevable de la TVA ne seraient pas suffisamment comparables pour permettre utilement l'application du principe d'égalité devant la loi énoncé par l'article 10 *bis* de la Constitution et du principe de l'égalité devant l'impôt consacré par l'article 101 de la Constitution.

La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne citée par SOCIETE1.) ne serait pas pertinente.

Par ailleurs, SOCIETE1.) resterait en défaut de démontrer en quoi son droit d'accès à la justice aurait été violé, sachant que le directeur de l'AEDT aurait clairement indiqué les modalités de voie de recours judiciaire à l'égard de sa décision. SOCIETE1.) ne préciserait pas non plus quel droit précis reconnu par la CEDH aurait été violé et qui justifierait son droit au recours effectif devant une instance nationale.

Le moyen relatif à la différence de traitement au niveau du droit d'accès à la justice résultant de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée manquerait aussi de pertinence.

Enfin, le parallèle avec la procédure judiciaire ne serait point pertinent dans le cadre de l'analyse d'une réclamation administrative.

Quant au contenu de la Réclamation, l'AEDT fait valoir qu'elle n'aurait pas été « *dûment motivée* » au sens de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

L'action d'SOCIETE1.) serait donc forclose et sa demande en justice serait à dire irrecevable sinon non fondée.

Motifs de la décision

Il est constant en cause que la décision directoriale du 23 novembre 2020 a déclaré irrecevable la réclamation introduite par SOCIETE1.) au motif qu'elle n'aurait pas été conforme aux exigences de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en ce qu'elle n'aurait pas été dûment motivée.

Cette décision ne contient aucune appréciation au fond sur le caractère justifié ou erroné de la taxation à laquelle les services de l'AEDT ont procédé. Il en résulte que le tribunal est actuellement saisi de la seule question de savoir si la réclamation du 16 juillet 2020 était recevable ou irrecevable.

Si l'appréciation directoriale venait à être confirmée, la taxation serait définitivement acquise et le tribunal ne saurait se prononcer sur le fond.

Si l'appréciation directoriale venait à être renversée, le dossier devrait être renvoyé à l'AEDT pour que le directeur procède à une appréciation au fond sur la réclamation d'SOCIETE1.), sans que le tribunal ne puisse actuellement se prononcer sur le fond.

Le mécanisme mis en place par l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée vise en effet à voir toiser pour autant que de possible les réclamations des assujettis au niveau de l'administration.

Dans aucune de ces deux hypothèses, le tribunal n'est partant amené actuellement à statuer sur le fond, de sorte que la question de savoir si les débats judiciaires peuvent être limités à la seule question de la recevabilité de la réclamation, tel que le souhaite l'AEDT, ou s'ils doivent également porter sur le fond, tel que le souhaite SOCIETE1.), ne se pose pas.

Pour des raisons de logique juridique, le tribunal examine dans un premier temps la question de la conformité de l'exigence de l'article 76 (3) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée au droit de l'Union européenne.

Conformément à une jurisprudence constante de la Cour de Justice de l'Union européenne, *« il appartient, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe de l'équivalence) et qu'elles ne rendent pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) »* (parmi les nombreuses références voy. entre autres affaire C-261-95, PERSONNE1.) contre ETABLISSEMENT1.) (ETABLISSEMENT1.)), affaire C-326/96, B. S. Levez et ORGANISATION1.) (ORGANISATION2.)) Ltd).

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'article 76 (3), alinéa premier, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée institue un recours par voie de réclamation contre les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 de cet article 76.

Il y a donc lieu d'examiner la conformité de l'article 76 (3), alinéa premier, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée par rapport aux principes d'équivalence et d'effectivité.

Dans ce contexte, il appartient aux juridictions nationales de vérifier si les modalités procédurales destinées à assurer, en droit interne, la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire sont conformes aux principes d'équivalence et d'effectivité.

Plus généralement, il incombe aux juridictions des États membres, en vertu du principe de coopération loyale énoncé à l'article 4, paragraphe 3, TUE, d'assurer la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, l'article 19, paragraphe 1, TUE imposant, par ailleurs, aux États membres d'établir les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union (affaire C-132/21, BE contre PERSONNE2.) és Információszabadság Hatóság).

En vue de l'appréciation à laquelle la juridiction nationale devra procéder pour ce qui est du principe d'équivalence, la Cour de Justice de l'Union Européenne a fourni certains éléments tenant à l'interprétation du droit communautaire.

Le respect du principe de l'équivalence suppose que la règle litigieuse s'applique indifféremment aux recours fondés sur la violation du droit communautaire et à ceux fondés sur la méconnaissance du droit interne ayant un objet et une cause semblables (affaire C-231/96, ORGANISATION3.) Srl (ORGANISATION4.) contre ORGANISATION5.)).

D'après la jurisprudence de la Cour, « *la juridiction nationale doit vérifier la similitude des recours concernés sous l'angle de leur objet, de leur cause et de leurs éléments essentiels* » (parmi les nombreuses références voy. entre autres affaire C-78/98, PERSONNE3.) e.a. et ORGANISATION6.) e.a. et entre PERSONNE4.) e.a. et ORGANISATION7.) plc, affaire C-487/20, ORGANISATION8.) SRL. contre Direcția Generală de ORGANISATION9.) a ORGANISATION10.), n° 30).

La Cour a relevé que « *chaque cas où se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale est moins favorable que celles concernant les recours similaires de nature interne doit être analysé par la juridiction nationale en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et de ses particularités devant les diverses instances nationales* » (affaire C-326/96, B. S. Levez et ORGANISATION1.) (ORGANISATION2.) Ltd, n° 44).

« *Il en résulte que les différents aspects des modalités procédurales ne peuvent être examinés isolément, mais doivent être replacés dans leur contexte général. En outre, un tel examen ne saurait se faire de manière subjective en fonction des circonstances factuelles, mais doit porter sur une comparaison objective et abstraite des modalités procédurales en cause. [...] Afin de statuer sur l'équivalence des règles de procédure, la juridiction nationale doit vérifier de manière objective et abstraite la similitude des règles en cause sous l'angle de leur place dans l'ensemble de la procédure, du déroulement de ladite procédure et des particularités des règles* » (affaire C-78/98, PERSONNE3.) e.a. et ORGANISATION11.) Trust e.a. et entre PERSONNE4.) e.a. et ORGANISATION7.) plc, n^{os} 62 à 63).

Si le critère des objet, cause et éléments essentiels est régulièrement repris par la Cour, il n'en reste pas moins qu'elle prend rarement position sur la signification précise de ces notions.

En la matière des impôts, taxes et redevances, le tribunal a notamment identifié deux arrêts qui se prononcent sur cette question.

Il s'agit en premier lieu d'un arrêt du 23 avril 2020 (affaires jointes C-13/18 et C-126/18, PERSONNE5.) Zrt. et PERSONNE6.) Zrt. contre PERSONNE7.)- és PERSONNE8.)) dans lequel la Cour se prononce sur la cause et l'objet :

« Sous réserve de cette vérification incombant aux juridictions de renvoi, il convient de relever que l'intérêt prévu aux articles 124/C et 124/D du code de procédure fiscale semble avoir pour cause un arrêt de la Cour ou d'une juridiction supérieure nationale constatant, avec effet rétroactif, la contrariété d'une règle du droit national imposant une obligation fiscale avec une règle supérieure. Au contraire, l'article 37, paragraphes 4 et 6, de ce code semble concerner une situation dans laquelle l'administration n'a pas donné suite à une demande de remboursement de la TVA dans le délai imparti. En conséquence, cette disposition sanctionne le non-respect par l'administration fiscale du délai dans lequel elle était tenue de rembourser une somme dont elle était redevable.

Il convient d'ajouter que, ainsi que l'a relevé en substance la Commission européenne dans ses observations écrites, alors que l'intérêt de retard prévu à l'article 37, paragraphe 6, dudit code semble s'appliquer sur une période postérieure à la date de la demande de l'assujéti tendant au versement d'une somme due, l'intérêt prévu aux articles 124/C et 124/D de ce code apparaît s'appliquer, notamment, sur une période précédant une telle demande. Il apparaît ainsi que les articles 124/C et 124/D du code de procédure fiscale et l'article 37, paragraphes 4 et 6, de ce code n'ont pas un objet et une cause semblables, ce qu'il appartient toutefois aux juridictions de renvoi de vérifier. » (n^{os} 41 et 42, nous soulignons)

Au vu de cet arrêt, la cause du recours à comparer réside ainsi dans la raison pour laquelle une personne intente un recours, tandis que l'objet peut être défini comme l'objet de la réclamation, soit le remboursement d'une somme d'argent.

La Cour a en particulier jugé dans une affaire relative à un délai de recours relatif à une action en répétition de l'indu à l'égard de l'administration que *« le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que la législation d'un État membre comporte, à côté d'un délai de prescription de droit commun applicable aux actions en répétition de l'indu entre particuliers, des modalités particulières de réclamation et de recours en justice moins favorables pour la contestation des taxes et autres impositions. Il n'en irait autrement que si ces modalités n'étaient applicables qu'aux seules actions en remboursement de ces taxes ou impositions fondées sur le droit communautaire »* (affaire C-231/96, ORGANISATION3.) Srl (ORGANISATION4.)) contre ORGANISATION5.), n^o 37).

En l'espèce, *« le délai de forclusion en cause vise non seulement la taxe de concession litigieuse, mais aussi l'ensemble des taxes de concession gouvernementales. Au surplus, selon des indications non contestées du gouvernement italien, un délai analogue est également applicable aux actions en remboursement d'un certain nombre de droits indirects. En outre, il ne ressort pas du libellé de la disposition litigieuse qu'elle ne s'applique qu'aux seuls recours fondés sur le droit communautaire. D'ailleurs, comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 62 à 64 de ses conclusions, il résulte de la jurisprudence de la Corte Suprema di cassazione que les délais en matière fiscale s'appliquent également aux actions en remboursement de taxes ou impositions perçues sur le fondement de lois déclarées contraires à la Constitution italienne »* (affaire C-

231/96, ORGANISATION3.) Srl (ORGANISATION4.)) contre ORGANISATION5.), n° 38).

Dans ces circonstances, la Cour conclut que « *le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne* » (affaire C-231/96, ORGANISATION3.) Srl (ORGANISATION4.)) contre ORGANISATION5.), n° 39).

Il est possible de déduire de cet arrêt que la Cour considère comme similaires sous l'angle de leur objet, de leur cause et de leurs éléments essentiels des recours en remboursement d'impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et de celles qui sont fondées sur le droit interne.

Il y a donc lieu de retenir au vu de cette jurisprudence, se référant aux « *taxes et autres impositions* » que la Cour n'exclut pas la similitude entre recours en raison du seul critère que l'un concerne une personne redevable d'un impôt direct et que l'autre concerne un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le critère utilisé par la Cour de Justice de l'Union Européenne est donc différent de celui retenu par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 136/2018 du 17 mai 2018 dans lequel elle a décidé ce qui suit :

« [...] *Considérant que le présent litige se résume à la question de savoir si l'absence de possibilité, pour les assujettis à la TVA, de demander une remise gracieuse constitue une discrimination violant le principe de l'égalité devant la loi, respectivement de l'égalité devant l'impôt, compte tenu de l'existence d'une telle possibilité pour les contribuables redevables d'impôts directs ;*

Considérant que la mise en œuvre de la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure invoquée ;

Considérant qu'il y a dès lors lieu de comparer la situation dans laquelle se trouve un contribuable confronté à une dette d'impôts directs à celle d'un assujetti confronté à une dette de TVA ;

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

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

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

Considérant que les situations respectives d'un contribuable devant à l'État des impôts directs et d'un assujetti redevable de la TVA ne sont dès lors pas suffisamment comparables pour permettre utilement l'application du principe de l'égalité devant la loi énoncé par l'article 10bis, paragraphe 1, de la Constitution et du principe de l'égalité devant l'impôt consacré par l'article 101 de la Constitution ;

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

En l'espèce, il n'y a pas lieu de comparer la situation de personnes devant la loi comme dans l'affaire soumise à la Cour constitutionnelle, mais il y a lieu de comparer deux recours en réclamation.

L'article 76 (3), alinéa premier, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dispose :

« 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. » (nous soulignons)

Le paragraphe 249 de la *Abgabenordnung* dispose quant à lui :

« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

(3) ...

(4) Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden ».

Il y a maintenant lieu de prendre en compte le critère des objet, cause et éléments essentiels dans le cadre de ces deux recours.

Le tribunal constate que les deux recours ont pour caractéristique essentielle qu'il s'agit d'une réclamation à l'encontre d'un bulletin d'imposition.

La cause des deux recours réside dans le désaccord de l'assujetti ou du contribuable avec un bulletin émis par l'administration respective.

L'objet est constitué par la demande en reconsidération par le directeur de l'administration de l'imposition retenue par son administration.

Le tribunal conclut donc qu'il existe une similitude entre ces deux recours au sens de la jurisprudence européenne sur le respect du principe de l'équivalence.

En application de ce principe, il appartient ainsi à l'ordre juridique interne d'assurer que les modalités applicables aux recours fondés sur la violation du droit communautaire ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne.

Or, il se dégage de la lecture de ces dispositions que, contrairement à l'article 76 de la loi TVA, qui prévoit que la réclamation doit être dûment motivée, le paragraphe 249 de la *Abgabenordnung* ne contient pas une exigence de motivation en tant que condition de validité de la réclamation introduite par l'assujetti, mais indique uniquement qu'une motivation serait opportune (Cour d'appel, 21 février 2018, n° 48/18, n° 43.979 du rôle).

Dans ce contexte, il apparaît clairement que les modalités des recours que le justiciable tire du droit communautaire dans le cadre du régime de la taxe sur la valeur ajoutée sont moins favorables que celles concernant le recours similaire de nature interne en matière de contributions directes.

Pour ce qui est du principe d'effectivité, il résulte de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne que lorsque les États membres définissent les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits par le droit de l'Union européenne, ils doivent garantir le respect du droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial, consacré à l'article 47 de la Charte, qui constitue une réaffirmation du principe de protection juridictionnelle effective.

Il résulte de ce principe d'effectivité que la réglementation nationale ne doit pas rendre excessivement difficile ou impossible en pratique l'exercice des droits tirés de l'ordre juridique de l'Union (affaire C-487/20, ORGANISATION8.) SRL. contre ORGANISATION12.) a ORGANISATION10.)).

En l'espèce, il faut relever que si dans sa réponse directoriale le directeur admet que la Réclamation d'SOCIETE1.) a été motivée, il retient cependant qu'elle n'a pas été « dûment motivée » au sens de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où les motifs invoqués seraient confus.

Il y a donc lieu de retenir que même si l'assujetti soumet une réclamation motivée au directeur de l'AEDT, en fonction du contenu de la réclamation motivée, elle ne sera pas « dûment motivée » au sens de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Tel était le cas en l'espèce, ce qui résulte de la décision du directeur de l'AEDT du 23 novembre 2020 notifiée le 2 décembre 2020, dans le cadre de laquelle le directeur, après avoir apprécié les « affirmations lacunaires et confuses de [la] contestation », le directeur conclut par ce qui suit :

« Partant, le défaut de pièces justificatives probantes fournies et les explications incohérentes de votre écrit en contradiction aux déclarations déposées ne sont de nature à qualifier votre contestation de réclamation "dûment motivée" me permettant de revoir le point de vue de l'administration. Par voie de conséquence, j'estime qu'une juste application des dispositions légales et réglementaires a été faite par le bureau d'imposition compétent et je vous informe que les bulletins de taxation d'office contestés restent maintenus. »

Par conséquent, si le directeur de l'AEDT retient qu'une réclamation n'est pas « dûment motivée », la réclamation de l'assujetti est irrecevable s'il ne soumet pas de nouvelle réclamation « dûment motivée » dans le délai légal qui n'est pas suspendu par la réclamation initiale. En effet, dans cette hypothèse, l'assujetti est forclos à agir à l'encontre du bulletin émis par l'AEDT.

Dans une telle hypothèse, l'assujetti a la possibilité de former un recours devant les juridictions judiciaires. Dans une telle hypothèse, le recours ne porte pas sur le fond de l'imposition critiquée, mais uniquement sur la question de la recevabilité. Dans le cadre d'un tel recours, si le tribunal constate que, contrairement à l'appréciation du directeur de l'AEDT, la réclamation était « dûment motivée », le dossier est renvoyé au directeur de l'AEDT afin que ce dernier procède à une appréciation au fond sur la réclamation.

S'il est donc vrai que l'article 76 paragraphe 3 de la LTVA offre bien un recours à l'assujetti, et ce dans un délai qui ne rend pas impossible ou excessivement difficile l'exercice de son droit (Cour d'appel, 22 juin 2016, n° 127/16, n° 42.882 du rôle), il n'en reste pas moins que l'exigence que la réclamation soit « dûment motivée » rend particulièrement difficile le recours parce que dans certaines hypothèses une réclamation même motivée n'est pas « dûment » motivée et que ce dernier critère peut rendre excessivement difficile l'exercice du droit à former une réclamation.

Il y a donc lieu de retenir que l'exigence d'une réclamation « dûment motivée » résultant de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée n'est en adéquation ni avec le principe d'équivalence ni avec le principe d'effectivité.

Afin de rétablir l'équivalence de traitement procédural et l'effectivité du droit d'exercer le recours, il convient d'appliquer au recours d'SOCIETE1.) le régime procédural n'exigeant pas une réclamation « *dûment motivée* ».

En conclusion, dans la mesure où SOCIETE1.) a introduit une réclamation dans le délai légal, il y a donc lieu de retenir que la réclamation d'SOCIETE1.) du 16 juillet 2020, même à la supposer non « *dûment motivée* », est recevable.

Il y a donc lieu d'annuler la décision du directeur de l'AEDT du 23 novembre 2020 et qui a été notifiée à SOCIETE1.) le 3 décembre 2020, et de renvoyer le dossier à l'AEDT pour que le directeur procède à une appréciation au fond sur la Réclamation d'SOCIETE1.).

L'indemnité de procédure

SOCIETE1.) demande à ce que l'AEDT soit condamnée à lui payer le montant de 3.500.- euros sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure.

L'AEDT demande à ce qu'SOCIETE1.) soit condamnée à lui payer le montant de 5.000.- euros sur la base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure.

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).

Le tribunal estime qu'eu égard aux éléments du litige, il serait inéquitable de laisser à la charge d'SOCIETE1.) tous les frais non compris dans les dépens exposés par elle. Il y a donc lieu de condamner l'AEDT à lui payer une indemnité de procédure de 3.000.- euros.

Au vu de l'issue du litige, l'AEDT est à débouter de sa demande.

Quant à l'exécution provisoire

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

Lorsque l'exécution provisoire est facultative, son opportunité s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, en tenant notamment compte des intérêts respectifs des parties, du degré d'urgence, du péril en la demeure ainsi que des avantages ou inconvénients que peut entraîner l'exécution provisoire pour l'une ou l'autre des parties (Cour 8 octobre 1974, *Pas.*, 23, p.5).

En l'espèce, aucune des conditions de l'exécution provisoire obligatoire n'est donnée. L'exécution provisoire facultative ne se justifie pas non plus au vu des circonstances de la cause.

Les frais et dépens de l'instance

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* ».

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de condamner l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens de l'instance.

PAR CES MOTIFS

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

dit recevable le recours de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. ;

dit que l'exigence qu'une réclamation contre un bulletin émis par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA soit « *dûment motivée* » résultant de l'article 76 (3) alinéa premier de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas conforme au principe d'équivalence et au principe d'effectivité résultant de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne ;

partant annule la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA du 23 novembre 2020 et qui a été notifiée à la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. le 3 décembre 2020 ;

renvoie le dossier à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA pour que le directeur procède à une appréciation au fond sur la réclamation de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. ;

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA à payer à la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à.r.l. une indemnité de procédure d'un montant de 3.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile ;

dit non fondée la demande de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile ;

déboute pour le surplus des demandes ;

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

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens de l'instance.