

Jugement civil no 188/2016 (XVIIe chambre)

Audience publique du mercredi, vingt-deux juin deux mille seize.

Numéro 164246 du rôle

Composition:

Yola SCHMIT, vice-présidente,
Michèle HANSEN, premier juge,
Caroline ENGEL, juge,
Gabrielle SCHROEDER, greffier.

ENTRE

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

demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Josiane GLODEN d'Esch-sur-Alzette du 4 août 2014,

comparant par Maître Marianne GOEBEL, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

1. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, établi à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,
2. l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, établi à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

défendeurs aux fins du prédit exploit GLODEN du 4 août 2014

comparant par Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Vu l'ordonnance de clôture du 6 janvier 2016.

Entendu le rapport fait conformément à l'article 226 du Nouveau Code de procédure civile.

Entendu la société anonyme **SOC.1.)** SA par l'organe de Maître Emmanuel GLOCK, avocat, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, avocat constitué.

Entendu l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après dénommée « l'AED ») et l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG (ci-après dénommée « l'ETAT ») par l'organe de Maître Pol MELLINA, avocat, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, avocat constitué.

Faits et procédure :

La demanderesse est une société dont l'objet se situe : « en particulier, mais non exclusivement, dans le secteur de l'aviation civile et commerciale, de l'industrie de tourisme et de loisir, ainsi que la prise de participations dans toutes entreprises commerciales, industrielles, financières ou autres, luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition de tous titres et droits par voie de participation, d'apport, de souscription, de pris ferme, d'option d'achat ou de négociation et de toute autre manière et encore l'acquisition de brevets, marques de fabrique et la concession de licences, leur gestion et leur mise en valeur. (...) ».

En date du 18 mars 2008 la demanderesse a fait l'acquisition par voie d'importation d'un moteur d'avion pour un montant de 1.370.000 USD, soit 868.540.-euros. Le moteur fut livré en Allemagne et, la demanderesse étant immatriculée en Allemagne, un montant de 29.360.-euros a été payé à titre de droit de douanes et un montant de 212.189,34.-euros à titre de TVA à l'importation aux autorités allemandes. En date du 17 août 2009, le moteur a été revendu par la demanderesse à une société de droit belge **SOC.2.)** BVBA et le moteur a été directement exporté d'Allemagne en Turquie.

Au cours des années 2010/2011 les services fiscaux ont procédé à des vérifications, lesquelles ont abouti à la rédaction d'un premier procès-verbal en date du 6 janvier 2011. Un courrier explicatif fut adressé par la demanderesse à l'AED en date du 31 janvier 2011 comportant en annexe la déclaration TVA pour 2008 et 2009, une copie de la facture relative à la vente du moteur et à son exportation, une copie de l'avis de débit et de l'ordre de virement relatif au paiement de la TVA en Allemagne et un document de l'Administration fiscale indiquant que la TVA a été perçue.

Un second procès-verbal du 17 octobre 2013 a conclu à une majoration de la TVA par la réévaluation pour 2010 des produits de la demanderesse d'un montant de 714.465,79 USD en les caractérisant de chiffre d'affaire pour 549.589,07.-euros et a refusé pour 2011 la réduction de la taxe en amont à hauteur de 1.315,85.-euros.

Un troisième procès-verbal de vérifications, de constatation sur place et de contrôle approfondi a été dressé le 2 décembre 2013, lequel a constaté des suppléments de 75.250,83.-euros pour l'année 2010 et de 1.315,85.-euros pour l'année 2011 et a informé la demanderesse qu'elle pouvait présenter ses observations pour le 18 novembre 2013 tout en invitant la demanderesse de faire parvenir à l'administration fiscale un certain nombre de documents supplémentaires.

En date du 9 janvier 2014 l'AED a émis des bulletins de taxation d'office pour l'année 2010 et 2011. Par ailleurs en date du 24 février 2014 un relevé de compte TVA a été adressé à la demanderesse au titre duquel un solde global de 76.992,75.-euros était redû par la demanderesse. En date du 28 février 2014 a en outre été notifiée à la demanderesse une décision prononçant une amende fiscale à hauteur de 3.000.-euros à son encontre.

Par courrier du 4 mars 2014 la demanderesse a introduit une réclamation écrite contre les bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011.

Par décision directoriale du 24 avril 2014 l'AED informa la demanderesse du fait que les bulletins critiqués sont maintenus.

Par courrier du 30 avril 2014 la demanderesse a encore adressé à l'AED un courrier explicatif et par courrier du 13 mai 2014 le directeur de l'AED a déclaré maintenir les bulletins de taxation d'office au motif que le prédit courrier n'apporte aucun fait nouveau pouvant éventuellement l'inciter à revenir sur sa décision du 24 avril passé.

Par exploit d'huissier de justice du 4 août 2014 la société **SOC.1.) S.A.** a fait donner assignation à l'Administration de Enregistrement et des Domaines et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à comparaître devant le tribunal de céans pour voir constater qu'aucune TVA luxembourgeoise n'est applicable à l'opération litigieuse et partant réformer sinon annuler la décision directoriale sur réclamation du 24 avril 2014, déclarer nuls et nonavenus les bulletins de taxation d'office des exercices 2010 et 2011, émis en date du 9 janvier 2014 et pour voir constater que la demanderesse n'est pas redevable de la somme de 76.992,75.-euros.

Elle demande encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.-euros et la condamnation des parties défenderesses solidairement, sinon in solidum, sinon individuellement mais chacune pour le tout sinon chacune pour sa part aux frais et dépens de l'instance.

Position de l'ETAT et de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines :

1) quant à la recevabilité :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estiment que le courrier du 4 mars 2014 n'est pas à qualifier de réclamation en bonne et due forme et qu'il est partant irrecevable. En effet, d'une part il ne satisferait pas à l'exigence de motivation imposée par l'article 76 de la loi TVA, une contestation générale, accompagnée d'un certain nombre de documents, mais sans aucune explication supplémentaire ne permettant pas à l'AED de connaître les critiques précises émises à l'encontre des bulletins de taxation d'office, une simple production de pièces ne valant pas motivation, même sommaire.

D'autre part, la jurisprudence des tribunaux administratifs en matière d'impôts directs citée par la demanderesse pour conclure à une interprétation très large de la notion de réclamation ne serait pas transposable en matière de TVA, alors que les dispositions légales afférentes sont fondamentalement différentes.

2) Quant au fond :

Quant au bulletin 2010 :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent que la charge de la preuve de la non-soumission à la TVA d'une opération effectuée par un assujetti luxembourgeois appartient à ce dernier et soutiennent que cette charge ne serait pas rapportée en cause en l'espèce. En effet, il ne serait pas établi en cause sur base des pièces invoquées par la demanderesse que le lieu de l'opération de vente litigieuse aurait été ailleurs qu'au Luxembourg. Par ailleurs, la demanderesse resterait en défaut de rapporter en cause que l'opération litigieuse serait à qualifier d'opération exonérée de TVA pour constituer une livraison intracommunautaire ou exportation.

Quant au bulletin 2011 :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent que les conditions d'applications de l'article 48 de la loi TVA, lequel autorise un assujetti à déduire la taxe en amont qu'il a supportée sur ses achats de biens et services « *dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54* » ne se trouveraient pas remplies en l'espèce, faute de preuve par la demanderesse de pouvoir bénéficier de ladite disposition.

Ils sollicitent une indemnité de procédure de 1.000.-euros.

Position de la société **SOC.1.)** :

La demanderesse estime son recours recevable au motif que le courrier du 4 mars 2014 constitue une réclamation en bonne et due forme, qu'il devrait se lire ensemble avec les échanges précédents entre parties et que les principes reconnus par la Cour administrative au sujet des réclamations en matière d'impôts directs doivent s'appliquer également en matière de TVA, alors que les dispositions légales en matière de TVA ne contiennent pas de règles spécifiques en matière de réclamation.

Quant au fond, elle estime avoir rapporté en cause sur base des pièces versées que les bulletins de taxation d'office doivent être réformés sinon annulés.

Motifs de la décision :

Quant à la recevabilité de la demande :

L'ETAT et l'AED estiment que le courrier du 4 mars 2014 n'est pas à qualifier de réclamation en bonne et due forme pour ne pas satisfaire à l'exigence de motivation posée par l'article 76 de la loi TVA.

La demanderesse résiste à ce moyen de défense en soutenant que le courrier du 4 mars 2014 doit être lu en perspective avec les précédents échanges épistolaires intervenus entre les parties au litige, de sorte que les exigences posées par la jurisprudence du 28 mars 2012 (n°134.463 du rôle) citée par les défenderesses seraient pleinement satisfaites. Elle invoque la transposabilité des décisions rendues par les juridictions administratives en matière d'impôt sur le revenu sur base du paragraphe 249 (2) de la *Abgabenordnung*, décisions ayant retenu une interprétation très large de la notion de *réclamation*, se contentant d'un formalisme réduit au strict minimum.

Suite à l'émission des bulletins de taxation d'office pour les années 2010 et 2011 en date du 24 février 2014, la demanderesse a adressé à l'AED en date du 4 mars 2014 par l'intermédiaire de son conseiller fiscal, la société **SOC.3.)**, le courrier suivant:

« Nous accusons réception du procès-verbal émis par vos services en date du 2 décembre 2013 ainsi que des bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011 datés du 9 janvier 2014 et notifiés au 27 janvier 2014.

Tout d'abord, nous vous informons de notre vive contestation de l'ensemble de ces bulletins de taxation d'office.

En effet, nous vous prions de bien vouloir trouver en annexe les éléments demandés dans votre procès-verbal, à savoir :

- *Copie de l'affiliation à la TVA en Allemagne.*
- *Copie de la déclaration de TVA 2009 déposée en Allemagne.*
- *Copie de la déclaration de TVA 2010 déposée en Allemagne.*
- *Extraits bancaires des années 2009 à 2011.*

En conséquence, nous vous demandons de bien vouloir revoir vos conclusions et vos

bulletins de taxation d'office. »

Le 24 avril 2014 le directeur de l'AED prend position comme suit quant à la recevabilité de ce courrier en tant que réclamation:

« J'accuse réception de votre estimée lettre du 4 mars passé par laquelle vous informez le bureau d'imposition compétent de votre vive contestation de l'ensemble de ces bulletins de taxation d'office. Faisant réponse, il m'importe tout d'abord de vous faire savoir 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. Dans ce contexte, il y a encore lieu de relever que pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position. Vous conviendrez certainement que votre prédite lettre, bien qu'introduite endéans le délai prévu en la matière, ne peut être considérée comme dûment motivée, alors que vous contestez purement et simplement les bulletins en question, tout en ne présentant qu'une parties des documents revendiqués par le bureau d'imposition. (...) »

Le directeur de l'AED informe par ailleurs la demanderesse que les bulletins critiqués sont maintenus.

En 2014, année d'émission des bulletins de taxation d'office, l'article 76 de la loi de 1979 était de la teneur suivante :

« 1. (...)

2. Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. La notification 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. Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours. (...)

3. 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. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. (...) »

La jurisprudence invoquée par les défenderesses a retenu ce qui suit : « *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. »*

En ce qui concerne l'application des principes dégagés par les décisions administratives relatives à l'interprétation de la notion de *réclamation* en matière d'impôts directs, il y a lieu de constater que le texte visé, à savoir le paragraphe 249 (2) de la *Abgabenordnung*, est libellé comme suit : « *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.* » Le texte visé ne contient dès lors aucune condition spécifique de motivation de la contestation soulevée, de sorte qu'au vu de la divergence des textes en question, les décisions administratives relatives à l'interprétation de la notion de *réclamation* en matière d'impôts directs ne sont pas transposables en matière d'impôts indirects.

En ce qui concerne la prise en compte du courrier du 30 avril 2014 destiné à compléter le courrier de réclamation du 4 mars 2014, le tribunal se doit de confirmer l'argumentation des défenderesses en ce que ce courrier est tardif pour intervenir postérieurement à l'écoulement du délai de forclusion de trois mois endéans duquel une réclamation doit être introduite suite à la notification des bulletins critiqués. Lesdits bulletins ayant été notifiés en l'espèce en date du 27 janvier 2014, le courrier du 30 avril 2014 ne saurait être pris en considération afin de compléter le courrier du 4 mars 2014.

En ce qui concerne le caractère « dûment motivé » du courrier du 4 mars 2014 et tel que retenu par la jurisprudence invoquée par la demanderesse, la finalité de l'exigence d'une motivation de la réclamation est d'une part, d'éclairer l'administration sur la question de savoir dans quelle mesure la taxation d'office est contestée et d'autre part, de lui permettre de connaître les raisons de cette contestation.

A la différence des exigences jurisprudentielles en matière d'impôts directs il ne suffit dès

lors pas de contester la décision directoriale, mais il faut encore fournir à l'administration des motifs précis, 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.

Le courrier du 4 mars 2014 contient une contestation générale sans indication aucune quant aux montants critiqués et sans distinction aucune entre les deux bulletins de taxation critiqués. Si tel qu'invoqué par la demanderesse le bulletin de 2010 ne comporte qu'un seul poste et ne porte que sur une seule opération de vente, de sorte qu'il n'y a pas lieu à plus de précisions, il y a lieu de relever que le courrier ne précise nullement en quoi cette opération est contestée, ni si la contestation porte sur un montant erroné ou sur la qualification même de l'opération au sens de la loi TVA. Aucune contestation précise, ni aucune pièce explicative n'est fournie quant au bulletin de taxation d'office de 2011.

Il convient encore de constater d'une part, que le courrier du 4 mars 2014 ne se réfère ni aux courriers explicatifs antérieurs fournis à l'AED suite aux différents procès-verbaux de vérifications, de constatation sur place et de contrôle approfondi dressés en date des 6 janvier 2011, 17 octobre 2013 et 2 décembre 2013, ni aux pièces déjà antérieurement soumises à l'AED à titre explicatif. D'autre part, les pièces jointes au courrier du 4 mars 2014 et devant justifier le point de vue de l'assujettie ne concernent que le bulletin de taxation d'office de 2010 et une partie de ces mêmes pièces (*Extraits bancaires des années 2009 à 2011* en langue turque) ne sont par ailleurs pas libellées dans une langue officielle du pays, ou du moins dans une langue communément compréhensible par l'administration luxembourgeoise.

Dans ces conditions, il convient de retenir que le courrier du 4 mars 2014 ne saurait valoir réclamation au sens de l'article 76 (3) de la loi TVA. Il en découle que les bulletins de taxation d'office émis le 9 janvier 2014 et notifiés le 27 janvier 2014 n'ont pas été valablement attaqués endéans le délai légal. La décision du directeur de l'administration du 24 avril 2014 est à confirmer.

Le recours dont le tribunal est saisi n'est partant pas fondé.

Quant à la demande en allocation d'une indemnité de procédure :

L'application de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cass. lux. n°60/15 du 2 juillet 2015, n°3508 du rôle).

Au vu de l'issue du litige, la société anonyme **SOC.1.)** S.A. ne saurait prospérer dans sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

La demande introduite par l'AED et par l'Etat sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile est à rejeter comme non fondée, étant donné que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT ne justifient pas en quoi il serait inéquitable

de laisser à leur charge l'entièreté des sommes déboursées par eux et non comprises dans les dépens.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, dix-septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement entre parties,

vu l'ordonnance de clôture intervenue en date du 6 janvier 2016;

entendu le rapport fait en application de l'article 226 du Nouveau Code de procédure civile ;

dit la demande recevable en la forme,

la déclare non fondée,

partant, en déboute,

pour autant que de besoin, confirme la décision directoriale du 24 avril 2014,

rejette la demande de la société anonyme **SOC.1.)** S.A. en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

rejette la demande de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et de l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,

condamne la société anonyme **SOC.1.)** S.A. aux frais et dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Maître Alain STEICHEN qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.