



8 mai 2020

Publication
numéro **10**

1

Liste des abréviations:

AED: Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée

Loi TVA: Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA



**Administration de l'enregistrement,
des domaines et de la TVA**

Service juridique

1-3 avenue Guillaume

L-1651 Luxembourg

+352 247-80800

info@aed.public.lu

www.aed.public.lu

BULLETIN D'INFORMATION DU SERVICE JURIDIQUE (BISJ)

A LA UNE

DÉCISION JUDICIAIRE **Arrêt civil n° 39/20 en date du mardi 04 mars 2020, n° CAL-2019-00448 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE TVA

ARTICLE(S) VISÉS Article 1984 et suivants du Code civil
Article 76 de la Loi TVA

SOUS-CATÉGORIE(S)

- Nature juridique et définition de la taxation d'office ;
- Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ;
- Charge de la preuve en matière de contestation du contenu des lettres recommandées envoyées dans le cadre de l'article 76 de la Loi TVA ;
- La carence d'un mandataire n'est pas à considérer comme une impossibilité d'agir, la faute du mandataire valant faute du mandant.

EXTRAIT

- **Nature juridique et définition de la taxation d'office.**

L'appelante fait valoir en premier lieu que la taxation résultant des bulletins contestés serait une taxation purement artificielle puisqu'elle ne correspondrait nullement à un montant qui serait dû sur base d'une application correcte de la loi fiscale et que partant elle équivaldrait à une sanction.

Il est cependant admis que **la taxation d'office constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt.**

Elle consiste en une **évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration.** Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable.

La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération. La taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine **marge d'incertitude et d'inexactitude, cette**

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.

La taxation d'office ne constitue dès lors pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition (cf. pour le tout : Tribunal administratif, 25 juillet 2012, N° 30943 du rôle cité par C.A 9 mars 2016 n° 41706 du rôle).

La Cour constitutionnelle a dans un arrêt n°00136 du 18 mai 2018 fait la même analyse « considérant que la TVA 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 ».

Ce moyen est dès lors à rejeter.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° du rôle TAL-2018-00713 ; Arrêt civil n° 44/16 du 09 mars 2016, n° 41706 du rôle ; Arrêt civil de la Cour constitutionnelle du 18 mai 2018, n° 00136 du registre.

Cette jurisprudence bien établie ne fait que confirmer au niveau national la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne réunie pour l'occasion en grande chambre qui dans un arrêt du 26 février 2013 C- 617/10 affaire Åklagaren contre Hans Åkerberg Fransson (point 25) rappelle qu'« en matière de TVA, il découle, d'une part, des articles 2, 250, paragraphe 1, et 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), qui reprennent notamment les dispositions de l'article 2 de la sixième directive et de l'article 22, paragraphes 4 et 8, de la même directive, dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, et, d'autre part, de l'article 4, paragraphe 3, TUE que chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire et à lutter contre la fraude (voir arrêt du 17 juillet 2008, Commission/Italie, C-132/06, Rec. p. I-5457, points 37 et 46) ».]

- **Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office.**

L'appelante reproche encore aux juges de première instance d'avoir rejeté la demande en relevé de forclusion introduite par le domiciliataire de la société [●], au motif que celui-ci n'avait pas renversé la présomption de réception des bulletins litigieux instaurée au profit de l'[AED] par l'article 76 §2 de la [Loi TVA] et n'avait pas rapporté la preuve que les bulletins litigieux ne lui seraient pas parvenus à la date de notification qui y figure.

Aux termes de l'article 76 §2 de la [Loi TVA], « **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 notification y figurant. La notification est valablement faite par le 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 finalité de cette disposition est, comme l'ont relevé à juste titre les juges de première instance, d'instaurer au profit de l'administration, une présomption de réception du bulletin par l'assujetti, présomption qu'il appartient à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire, la présomption légale instaurée n'étant qu'une présomption *juris tantum* (cf. doc. Parlt. 2188, exposé des motifs commentaire de l'article 76).

Après avoir constaté que les pièces versées en cause établissaient bien l'expédition de deux envois recommandés au siège social de la société [●] à Strassen [...], route d'Arlon en date des 6 juin 2017 et 8 août 2017, les juges de première instance en ont logiquement déduit que l'administration pouvait valablement invoquer la présomption découlant de l'article 76 §2 de la [Loi TVA] à son profit.

C'est en vain que l'appelante fait valoir qu'il existerait un principe général selon lequel il serait interdit d'imposer la preuve d'un fait négatif et qu'en cette hypothèse, il serait toujours nécessaire de renverser la charge de la preuve aux dépens du défendeur à l'allégation.

Lorsque la preuve directe du fait négatif est impossible, il n'est pas forcément nécessaire d'aller jusqu'au renversement de la charge de la preuve pour dépasser cette difficulté. Un simple déplacement de l'objet de la preuve peut suffire à surmonter les obstacles et apporter la preuve indirecte du fait négatif allégué.

Par exemple, dans tous les cas de responsabilité pour faute présumée – ainsi en est-il de l'obligation de conservation née au titre d'un bail, d'un dépôt ou d'un prêt –, établir directement l'absence de faute est impossible. C'est alors la méthode du faisceau d'indices qui sera utilisée – témoignages, circonstances de l'événement ayant entraîné la détérioration ou la destruction du bien, expertises... – et la preuve restera bien à la charge de celui qui doit prouver son absence de faute (pour un prêt à usage, Civ. 1re, 6 févr. 1996, n° 94-13.388, Bull. civ. I, n° 68) cité in Rép. droit civil verbo preuve Les règles de preuve. Les règles techniques Gwendoline Lardeux Oct. 2018 n° 90 et suivants).

Il appartient partant à l'appelante d'établir un faisceau convergent de circonstances qui permettra de faire conclure que l'envoi n'a pas atteint son destinataire.

La Cour approuve les juges de première instance d'avoir retenu que **la seule lettre de réclamation adressée par la société [○] à l'[AED] ne suffit pas à établir la non réception des envois, en l'absence de toute autre élément de nature à rendre plausible cette non réception.** [...]

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 87/2014 du 2 avril 2014, n° 145664 du rôle ; Jugement civil n° 312/2014 du 10 décembre 2014, n° 147575 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Jugement n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00319 du 16 octobre 2019, n° TAL-2018-05732 du rôle ; Arrêt civil n° 39/20 du 04 mars 2020, n° CAL-2019-00448 du rôle.

Il est rappelé « aux assujettis que toute modification de données doit être immédiatement communiquée à l'AED. L'action de l'AED ne peut être entravée en raison d'un manque de diligence d'un assujetti. Il n'incombe pas à l'AED de procéder à des recherches en vue d'actualiser les données de l'assujetti. En raison de la présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ainsi que du délai de forclusion en matière de recours administratif ou judiciaire, il est dès lors primordial que l'assujetti communique toute modification de données le concernant (cf. article 62 de la Loi TVA, arrêt civil n° 08/2019 de la Cour de cassation du jeudi 17 janvier 2019 (n° 4067 du registre)) et qu'il récupère le courrier recommandé auprès des services postaux en cas d'absence. À défaut de diligence de la part de l'assujetti, l'imposition risque d'être définitive en cas de dépassement des délais de recours, cf. BISJ n° 8 et n° 9.]

• **Charge de la preuve en matière de contestation du contenu des lettres recommandées envoyées dans le cadre de l'article 76 de la Loi TVA.**

Pour autant que la société [●] soutient que la production de la liste de courriers recommandés versée par l'[AED] ne prouve pas le contenu effectif des courriers envoyés, **il y a lieu de constater que suivant la jurisprudence française en matière de notification, la preuve que l'enveloppe ne contenait pas la copie de l'acte notifié est à charge du destinataire** (Civ. 2e, 1er avril 1981 Gaz Pal 1982-2-480, note Viatte et civ. 2ème 15 déc. 2011 n° 10-26-618 RTD civ 2012 146 obs. Perrot). Or **là encore, la société [●] ne fournit aucun élément de nature à corroborer cette affirmation.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle.]

- **La carence d'un mandataire n'est pas à considérer comme une impossibilité d'agir, la faute du mandataire valant faute du mandant.**

Les magistrats de première instance ont relevé à bon escient qu'en tout état de cause, **suivant une jurisprudence constante, la faute du mandataire engage le mandant, de sorte que ce dernier ne saurait invoquer à l'égard de l'[AED] la faute de son mandataire pour établir l'absence de faute dans son chef** (Cour de cassation 4 juillet 2013 n° 52/13, 20374, rendue à propos d'une demande en relevé de forclusion introduite sur base de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance, ayant jugé que « la carence du mandataire n'est pas à considérer comme impossibilité d'agir au sens de l'article de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai pour agir en justice »).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 52/13 de la Cour de cassation du 04 juillet 2013, n° 3262 du registre ; Jugement civil n° 48/2018 du 07 février 2018, n° TAL-2018-00301 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle.

Le manque de diligence d'un mandataire ne justifie pas le relevé de forclusion au sens de l'article 76 (4) de la Loi TVA. Les commentaires des articles du projet de loi n°6642 à l'origine de cette disposition précisent en effet que « s'agissant d'une mesure exceptionnelle, l'assujetti qui entend en bénéficier doit prouver que le respect du délai lui était impossible. La mesure en question ne saurait en effet conduire à ce qu'elle soit abusivement utilisée comme moyen de contourner le délai légal prévu pour la réclamation. Aussi, les assujettis ne sauraient-ils se retrancher derrière le manque de diligence de leurs représentants pour s'exonérer de toute faute en relation avec la forclusion ».]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00094 en date du mardi 11 mars 2020, n° TAL-2019-00455 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 18 de la Loi TVA Article 18ter de la loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	- Conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération ; - La vérification des numéros TVA ne se substitue pas aux conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération ;

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

- Application du filet de sécurité en l'absence des conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération ;
- Absence de droit à déduction de la TVA en amont en cas d'application du filet de sécurité.

EXTRAIT

- **Conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération.**

La réalisation d'une opération triangulaire emportant exonération requiert [i.] l'existence d'un vendeur initial immatriculé dans un pays, [ii.] un acquéreur-revendeur immatriculé dans un deuxième pays, [iii.] un acquéreur final immatriculé dans un troisième pays, [iv.] un transport direct du pays du vendeur initial vers le pays de l'acquéreur final et [v.] la garantie que l'opération soit soumise à la TVA dans le pays de délivrance.

Ces conditions sont exprimées à travers les 5 points de l'article 141 de la directive 2006/112/CEE qui [en l'espèce au niveau de la société [●]] ne se trouvent pas tous réunis :

- Ad a) **l'acquisition de biens est effectuée par un assujetti [la société [●]] qui n'est pas établi dans cet État membre [i.e. l'État où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur], mais identifié à la TVA dans un autre État membre.**

Les biens sont acheminés vers la Pologne, et la société [●] est immatriculée à la TVA au Luxembourg.

La condition est remplie.

- Ad b) **l'acquisition de biens est effectuée pour les besoins d'une livraison subséquente de ces biens, effectuée dans ce même État membre par l'assujetti visé au point a).**

Il est constant que la société [●] a procédé à l'acquisition des huiles minérales [en Allemagne] pour les revendre, et elle a procédé à leur revente en Pologne.

La condition est remplie.

- Ad c) **les biens ainsi acquis par l'assujetti visé au point a) [i.e. la société [●]] sont directement expédiés ou transportés à partir d'un État membre autre que celui à l'intérieur duquel il est identifié à la TVA et à destination de la personne pour laquelle il effectue la livraison subséquente.**

La société [●], immatriculée à la TVA au Luxembourg, a fait procéder au transport des huiles minérales directement depuis l'Allemagne vers la Pologne afin d'être mis à disposition des acquéreurs finaux.

La condition est remplie.

- Ad d) **le destinataire de la livraison subséquente est un autre assujetti, ou une personne morale non assujettie, identifiés à la TVA dans ce même État membre [en Pologne].**

Pour que cette condition soit remplie, il faudrait que les huiles végétales aient été acquises par des acquéreurs finaux immatriculés à la TVA dans le pays de livraison, à savoir la Pologne. Or, tel n'est pas le cas. Il résulte des éléments du dossier que l'acquéreur final des huiles minérales n'était ni la société [o] dont la société [●] affirme qu'elle serait acquéreur final établi en Pologne et y immatriculée à la TVA, ni la société [ø] dont la société [●] ne fait état à aucun moment au cours de ses développements. Il résulte au contraire des éléments du dossier que les acquéreurs finaux des huiles minérales étaient les sociétés [a] établie en Slovaquie, [b] établie en République tchèque, [c] établie au Royaume-Uni, [d] établie en Hongrie, [e] établie en Roumanie et [f] établie en Slovaquie, et immatriculées à la TVA dans leurs pays d'établissement respectifs. C'est à bon droit que l'AEDT relève que la société [o] et la société [ø] ne sont intervenues dans l'opération qu'en tant que simple prestataires mettant à disposition des capacités de stockage, sans n'être concernées en rien par les opérations juridiques de livraison des huiles minérales emportant transfert du droit de propriété. Cette condition n'est pas remplie.

Il résulte encore de ce qui précède que l'hypothèse d'une opération triangulaire à quatre participants évoquée par la société [●] à l'appui de sa question préjudicielle ne se trouve pas réunie, de sorte que la question suggérée se trouve dépourvue de pertinence.

- Ad e) **le destinataire visé au point d) a été désigné, conformément à l'article 197, comme redevable de la taxe due au titre de la livraison effectuée par l'assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la taxe est due.**

Cette condition n'est pas remplie du seul fait que les destinataires finaux des livraisons, les sociétés [a], [b], [c], [d], [e] et [f], ne sont pas immatriculées à la TVA dans le pays de destination du transport, la Pologne.

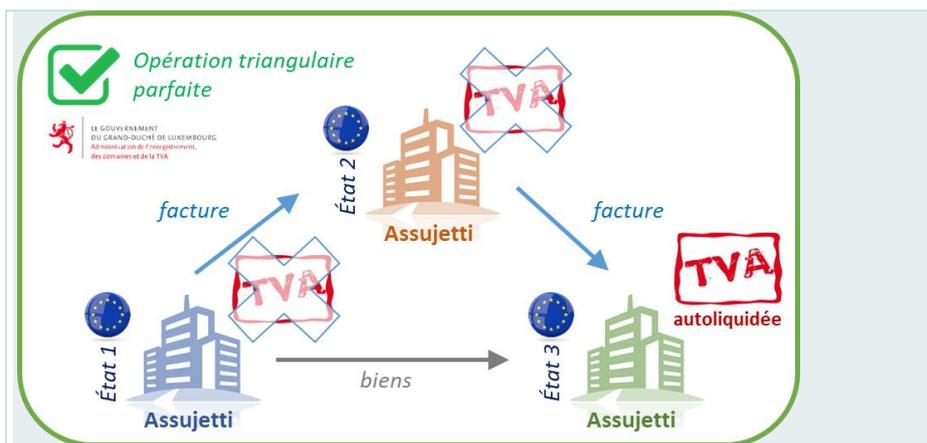
Par ailleurs, l'affirmation de la société [●] dans son exploit d'assignation selon laquelle la société [o] aurait été désignée comme étant redevable de la TVA d'une part n'est pas pertinente, au regard du fait que celle-ci n'est pas l'acquéreur final des huiles minérales, et d'autre part ne résulte pas des éléments du dossier.

Pour être complet, le tribunal relève encore qu'il ne résulte pas des éléments du dossier que les sociétés [a], [b], [c], [d], [e] et [f] auraient été désignées comme redevables de la TVA.

Cette condition n'est pas remplie.

[note de l'AED :

Il convient dès lors de distinguer l'opération triangulaire parfaite (régime dérogatoire) de l'opération triangulaire (régime dérogatoire) imparfaite qui déclenche le mécanisme du « filet de sécurité ».



L'opération triangulaire parfaite (régime dérogatoire) permet d'aboutir à une simplification administrative en ce que l'assujetti établi dans l'État membre n° 2 ne doit que déclarer la revente sur son état récapitulatif conformément à l'article 64bis de la Loi TVA. La TVA sera *in fine* autoliquidée par l'acquéreur final dans l'État membre n° 3, lieu de la consommation. Cette simplification permet ainsi à l'assujetti situé dans l'État membre n° 2 de ne pas devoir s'immatriculer dans l'État membre n° 3 et d'y déclarer une acquisition intracommunautaire suivie d'une revente locale (régime normal dans l'hypothèse où le transport est rattaché à la relation contractuelle entre l'assujetti établi dans l'État membre n° 1 et l'assujetti établi dans l'État membre n° 2.). Il va sans dire que les conditions relatives au régime dérogatoire doivent être toutes respectées. Par ailleurs, l'opération triangulaire (régime dérogatoire) ne peut se faire qu'entre trois assujettis distincts. Dès lors que le nombre varie le régime dérogatoire de l'opération triangulaire ne trouve plus application.]

- **La vérification des numéros TVA ne se substitue pas aux conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération.**

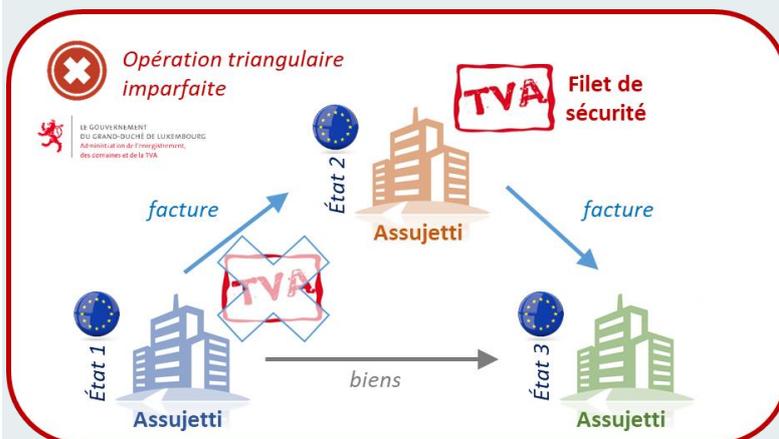
Le tribunal relève encore que **l'affirmation de la société [•] selon laquelle elle aurait vérifié l'existence et la validité des numéros de TVA de ses clients finaux doit rester sans incidence**, dès lors que d'une part la réalité d'une telle vérification reste sans incidence sur le jeu de l'opération triangulaire et que d'autre part il aurait fallu en tout état de cause que ces clients finaux disposent d'un numéro de TVA en Pologne pour que le mécanisme puisse jouer.

- **Application du filet de sécurité en l'absence des conditions relatives aux opérations triangulaires emportant exonération.**

Il résulte de ce qui précède que les opérations d'acquisition intra-communautaires d'huiles minérales visées ne sont pas exonérées de TVA [filet de sécurité]. En vertu de l'article 18ter, paragraphe 2, alinéa 1^{er} de la loi TVA, **l'AEDT est dès lors fondée à considérer le pays d'immatriculation à la TVA de la société [•], soit le Luxembourg, comme lieu d'acquisition des huiles minérales, emportant taxation de ces opérations à la TVA luxembourgeoise tant qu'il n'est pas prouvé que ces opérations sont soumises à la TVA en Pologne, ce qui n'est pas le cas [en l'espèce].**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00018 du 16 janvier 2019, n° 186809 du rôle).



L'opération triangulaire (régime dérogatoire) imparfaite aboutit à l'application du filet de sécurité. Ce dernier a pour objectif d'assurer *a minima* l'imposition de l'opération économique dans un État membre et ce dans un souci d'éviter toute non-imposition. Il va de soi que cet objectif ne peut être garanti qu'en refusant un quelconque droit à déduction de la TVA en amont au niveau de l'assujetti se situant dans l'État membre n° 2.]

- Absence de droit à déduction de la TVA en amont en cas d'application du filet de sécurité.

9

En ce qui concerne les conséquences à tirer de ce constat au regard du droit à déduction de la TVA acquittée en amont, c'est encore à bon droit que l'[AED] se réfère à l'arrêt de la CJUE du 22 avril 2010 (C-539/08, aff. FACET, ECLI:EU:C:2009:65), où la Cour a retenu que « Se pose dès lors la question de savoir si un droit à déduction immédiate doit être accordé à l'assujetti dans le cas, visé à l'article 28ter, A, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive [actuellement article 41, alinéa 1er de la Directive 2006/112/CEE], où, à défaut d'avoir établi l'imposition à la TVA de l'acquisition intracommunautaire en cause dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport, ledit assujetti est soumis à cette taxe dans l'État membre d'identification », pour décider qu'« il convient de répondre à la question posée que les articles 17, paragraphes 2 et 3 [actuellement article 168 de la Directive 2006/112/CEE], ainsi que 28ter, A, paragraphe 2 [actuellement article 41 de la Directive 2006/112/CEE], de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que l'assujetti qui relève de la situation visée au premier alinéa de cette dernière disposition n'a pas le droit de déduire immédiatement la TVA ayant grevé en amont une acquisition intracommunautaire ».

La société [●] se trouvant dans l'hypothèse envisagée par la CJUE, c'est à bon droit que l'[AED] lui a refusé le droit à déduction de la TVA décaissée en amont

en rapport [avec] l'acquisition de biens pour lesquelles il est constant qu'ils n'ont pas été réellement introduits dans le Luxembourg].

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00018 du 16 janvier 2019, n° 186809 du rôle.

Accorder un droit à déduction de la TVA en amont à la société faisant l'objet de l'application du filet de sécurité contreviendrait à l'objectif poursuivi par ce mécanisme, à savoir le fait d'éviter toute situation de non-imposition.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 en date du mercredi 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 76 de la Loi TVA Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Survivance des bulletins de taxation d'office en cas de décision directoriale confirmative ;- Absence de conditions de forme relatives à l'avis confirmatif du Directeur de l'AED ;- L'assujetti n'est qu'un collecteur de TVA, cette dernière ne lui appartenant pas ;- Neutralité fiscale: le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval ;- Neutralité fiscale : existence sous conditions d'un droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont qualifiant d'activités préparatoires ;- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont au titre d'activités préparatoires existe également dans l'hypothèse où l'activité économique taxable en aval venait à ne pas se concrétiser / voir le jour / se réaliser ;- Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'actes préparatoires ;- La simple immatriculation d'une société à la TVA ne confère pas un droit automatique et illimité de déduire la TVA décaissée en amont.

EXTRAIT

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

- **Survivance des bulletins de taxation d'office en cas de décision directoriale confirmative.**

Sur le premier moyen, le tribunal retient que conformément à l'article 76 paragraphe 3 de la [Loi TVA], **la décision directoriale contenant l'avis confirmatif d'une taxation d'office laisse nécessairement exister les bulletins contenant le libellé numérique de la taxation, tout en se substituant à ceux-ci en tant que acte administratif contre lequel le recours de l'assujetti doit être dirigé, mais sans pour autant faire disparaître la base sur laquelle elle s'appuie quant au fond et qu'elle ne fait que confirmer** (Cour d'appel 2 mai 2018, arrêt n° 96/18-II-CIV, n° 43037 du rôle).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 230/2015 du 15 juillet 2015, n° 158449 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 294/2014 du 19 novembre 2014, n° 155453 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle.]

- **Absence de conditions de forme relatives à l'avis confirmatif du Directeur de l'AED.**

Sur le deuxième moyen, **il convient de rappeler que la loi ne requiert aucune forme particulière concernant l'avis confirmatif et que la décision directoriale en elle-même contient la confirmation des bulletins de taxation d'office en ce qu'elle énonce clairement que le directeur confirme qu'une juste application des dispositions légales et réglementaires a été faite par le bureau d'imposition et que les bulletins d'impôt contestés resteront donc définitivement maintenus.**

Ainsi, l'avis confirmatif est *expressis verbis* contenu dans la décision directoriale critiquée. **Dès lors que la loi TVA ne se prononce pas au sujet de la forme que l'avis confirmatif, matérialisant la décision du directeur, doit revêtir, une forme particulière n'est pas exigée.**

Il faut et il suffit que l'assujetti soit informé que l'[AED] n'entend plus revenir sur la taxation intervenue. À cet effet, **il n'est pas nécessaire que les montants résultant du bulletin d'imposition soient repris dans la décision du directeur** (Cour d'appel 2 mai 2018, op. cit).

Comme en l'occurrence, les intentions de l'[AED] résultent clairement des termes de la décision directoriale datée du 4 décembre 2018, la société anonyme [●] n'a pas pu se méprendre sur la portée de celle-ci.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02

mai 2018, n° 43037 du registre ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle.]

- **L'assujetti n'est qu'un collecteur de TVA, cette dernière ne lui appartenant pas.**

Le tribunal entend dans un premier temps rappeler les principes applicables en matière de TVA. Ainsi, le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA. **À ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval (et qu'ils sont tenus de continuer à l'État en leur qualité d'agents percepteurs) la TVA acquittée par eux en amont.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil du 29 janvier 2014, n° 38130 du rôle ; Arrêt civil n° 46/18 du 28 février 2018, n° 41589 du registre ; Arrêt de la Cour constitutionnelle du vendredi 18 mai 2018, n° 00136 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.

Étant donné que la TVA est supportée par le consommateur final et que l'assujetti n'intervient qu'en sa fonction d'agent collecteur de la TVA pour le compte de l'État, il va sans dire que le montant collecté au titre de la TVA n'est destiné qu'à l'alimentation du budget étatique en vue de couvrir les dépenses publiques. Tout autre usage par l'assujetti est constitutif d'une rupture du principe de neutralité, voire d'une distorsion de concurrence en raison d'un enrichissement indu.]

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval.**

Le tribunal entend dans un premier temps rappeler les principes applicables en matière de TVA. Ainsi, **le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA. À ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval (et qu'ils sont tenus de continuer à l'État en leur qualité d'agents percepteurs) la TVA acquittée par eux en amont. Ce droit à déduction n'existe cependant en principe que dans la mesure où les biens ou services acquis en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec les opérations taxables au titre de la TVA en aval.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.]

- **Neutralité fiscale : existence sous conditions d'un droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont qualifiant d'activités préparatoires.**

Ce droit à déduction s'étend à la TVA supportée en amont au titre d'activités préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. Ce droit à déduction de la TVA grevant les activités préparatoires subsiste même si l'activité taxable en aval envisagée ne devait pas voir le jour.

Il faut cependant établir un lien entre les dépenses d'investissement effectuées en amont dont la déduction est en cause et un projet d'activité économique envisagé.

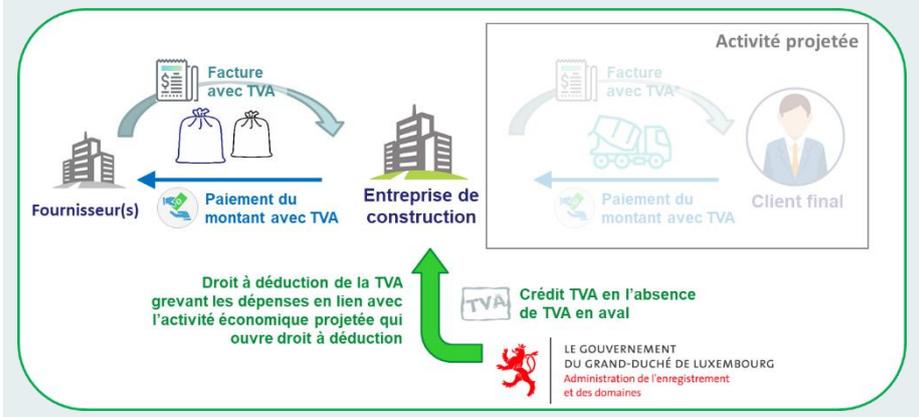
L'administration fiscale peut exiger que l'assujetti apporte la preuve par des éléments objectifs de la réalité, ou du moins de la vraisemblance, d'un tel projet.

La TVA associée à des acquisitions en amont n'est partant déductible que si ces acquisitions peuvent être mises en lien direct et immédiat avec des opérations taxables en aval précisément identifiées (voir notamment CJUE 14 février 1985, affaire C-268/83, Rompelman, ECLI:EU:C:1985:74 ; CJUE 11 juillet 1991, affaire C-97/90, Lennartz, ECLI:EU:C:1991:315 ; CJUE 29 février 1996, affaire C-110/94, Inzo, ECLI:EU:C:1996:67 ; CJUE 15 janvier 1998, affaire C-37/95, GhentCoal Terminal, ECLI:EU:C:1998:1 ; CJUE 21 mars 2000, affaires jointes C-110/98 à C-147/98, Gabalfrisa, ECLI:EU:C:2000:145 ; CJUE 8 juin 2000, affaire C-400/98, Breitsohl, ECLI:EU:C:2000:304 ; CJUE 3 mars 2005, affaire C-32/03, Fini, ECLI:EU:C:2005:128).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.

Il va de soi que la TVA grevant des dépenses engagées en vue de s'adonner à une activité économique projetée soumise à TVA est déductible.



Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

Il incombe dès lors à l'assujetti souhaitant bénéficier du droit à déduction de la TVA grevant des opérations économiques qualifiant d'actes préparatoires de démontrer notamment:

- (i) qu'il souhaite s'adonner à une activité économique taxable,
- (ii) que les actes préparatoires en question présentent un lien direct et immédiat avec l'activité taxable envisagée et
- (iii) qu'il respecte les conditions matérielles et formelles relatives au droit à déduction de la TVA en amont.

À ce titre il est vivement conseillé aux assujettis de **documenter** de manière suffisante (i) l'existence d'une activité économique taxable projetée, ainsi que (ii) l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'activité économique taxable projetée et l'acte préparatoire pour lequel l'assujetti fait valoir le droit à déduction de la TVA. Il va sans dire que **l'intention de s'adonner à une activité économique taxable doit exister au jour de l'acquisition de l'acte préparatoire pour lequel l'assujetti fait valoir le droit à déduction de la TVA, à défaut de quoi il ne peut être question d'un acte préparatoire.**

En ce qui concerne les conditions à remplir en vue de l'application du droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques qualifiant d'activités préparatoires il est renvoyé au Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle, ainsi qu'au BISJ n° 7.]

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont au titre d'activités préparatoires existe également dans l'hypothèse où l'activité économique taxable en aval venait à ne pas se concrétiser / voir le jour / se réaliser.**

Ce droit à déduction s'étend à la TVA supportée en amont au titre d'activités préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. **Ce droit à déduction de la TVA grevant les activités préparatoires subsiste même si l'activité taxable en aval envisagée ne devait pas voir le jour.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle.]

- **Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'actes préparatoires.**

Il appartient à l'assujetti de démontrer que les conditions légales sont remplies dans son chef pour pouvoir entrer dans le droit à déduction de la TVA exposée en amont. [...]

La société anonyme [●] conclut au rejet de cette contestation en expliquant que son seul actif serait constitué par le logiciel [○] et que partant logiquement toute son activité porterait sur la commercialisation de ce logiciel. Le lien direct et immédiat entre les acquisitions faites en amont et les actes préparatoires à l'exercice de l'activité économique d'exploitation du logiciel en aval serait partant évident.

La défense déployée par la société anonyme [●] ne saurait être admise en tant que telle. La démonstration du lien direct et immédiat entre les acquisitions

faites en amont et l'activité économique, respectivement les actes préparatoires à l'activité économique, en aval ne saurait se suffire d'une simple déduction logique, mais doit reposer sur des éléments de preuve objectifs.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante en matière de charge de la preuve relative au droit à déduction de la TVA en amont, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 45/17 du 8 mars 2017, n° 42640 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.]

- **La simple immatriculation d'une société à la TVA ne confère pas un droit automatique et illimité de déduire la TVA décaissée en amont.**

La société anonyme [●] avance essentiellement deux arguments pour démontrer son droit à déduction. La société anonyme [●] soutient d'une part que l'[AED] aurait traité la société anonyme [●] comme un assujetti en l'immatriculant à la TVA.

Il est un fait que l'[AED] a immatriculé la société anonyme [●] à la TVA et lui a attribué un numéro de TVA. **C'est cependant à bon droit que l'[AED] fait valoir que ce fait à lui seul ne confère pas à la société anonyme [●] un droit automatique et illimité à pouvoir déduire la TVA décaissée en amont.** Si l'[AED] ne peut pas retirer sans motif valable la qualité d'assujetti à la TVA, il faut cependant que la société anonyme [●], pour entrer dans le bénéfice du droit à déduction, démontre que les conditions légales à l'exercice de ce droit soient réunies au-delà de la simple immatriculation à la TVA, et notamment qu'elle a exercé une activité économique ou a accompli des actes préparatoires à l'exercice d'une telle activité.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH01/00034 en date du mercredi 06 février 2019, n° 185853 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 56ter-1 de la Loi TVA Article 72 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	- Valeur juridique des jurisprudences étrangères au Grand-Duché de Luxembourg ; - Exceptions à l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire ; - Charge de la preuve en matière d'exceptions à l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire ;

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

- Présomption d'opération économique soumise à la TVA et charge de la preuve.

EXTRAIT

- **Valeur juridique des jurisprudences étrangères au Grand-Duché de Luxembourg.**

Il convient dans un premier temps [d'] écarter le soutènement de la société anonyme [•] selon lequel il conviendrait à tout prix de suivre la solution adoptée par le Conseil d'État français.

S'il est exact que le régime uniforme de TVA doit trouver une application harmonisée à travers l'Union européenne, il faut néanmoins retenir que cette œuvre d'harmonisation doit être celle de la Cour de justice de l'Union européenne, et non pas celle de telle ou telle juridiction nationale qui aurait eu à trancher un problème donné avant d'autres juridictions nationales, qui devraient alors orienter leur propre jurisprudence par rapport à la première décision nationale intervenue.

Par ailleurs, il n'est pas assuré que la première décision en date donne nécessairement une solution exacte au problème juridique posé.

[note de l'AED :

Cette solution ne manque pas de nous rappeler le jugement civil n° 2018TALCH01/00298 du 10 octobre 2018, n° 187149 du rôle dans lequel le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a décidé en ce qui concerne l'applicabilité et la valeur juridique d'une circulaire irlandaise au Grand-Duché de Luxembourg « qu'en tout état de cause cette circulaire, peu importe son contenu, reste sans incidence sur le présent litige. Si la société en commandite par actions [...] relève à bon droit que la législation sur la TVA doit faire à travers l'Union européenne l'objet d'une application uniforme conforme aux directives adoptées en la matière, cette évidence ne garantit pas pour autant que l'application que font les autorités irlandaises des règles européennes sur le point litigieux corresponde à une application correcte des règles de l'Union européenne. Il appartient au tribunal de ce siège [Luxembourg] de décider de la façon correcte d'appliquer les règles en débat, en mettant en œuvre le cas échéant la procédure du recours préjudiciel devant la Cour de Justice de l'Union européenne. » L'État du Grand-Duché de Luxembourg étant un État souverain il va de soi que les circulaires, les règlements, les lois et les jurisprudences étrangers y demeurent inapplicables. L'AED n'étant pas liée par ces textes, elle rendra ses décisions en fonction des règles applicables au Grand-Duché de Luxembourg uniquement. »]

- **Exceptions à l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire.**

A la jurisprudence du Conseil d'État français, il convient partant de préférer la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui a toisé la question soumise au tribunal en son arrêt du 18 mai 2017 (affaire N° C-624/15, Litdana UAB) en disant pour droit que :

« **L'article 314 de la directive 2006/112/CE** du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la

directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, **doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent à un assujetti, qui a reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, même s'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par lesdites autorités que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens d'occasion n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison de ces biens, à moins qu'il ne soit établi par les autorités compétentes que [i.] l'assujetti n'a pas agi de bonne foi ou [ii.] qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».**

Il est constant en cause que l'intégralité des transactions actuellement contestées par l'[AED] ont fait l'objet de l'émission de factures de la part d'assujettis-revendeurs à charge de la société anonyme [●] qui font état de l'application dans le chef des assujettis-revendeurs du régime de la TVA sur la marge. En présence de telles factures, l'application du régime dérogatoire de la TVA sur la marge est en principe de droit dans le chef de la société anonyme [●].

C'est cependant à tort que la société anonyme [●] soutient que la seule production de factures d'acquisition faisant application du régime de la TVA sur la marge impliquerait sans exception possible dans le chef de l'acquéreur l'application du même régime.

D'après la jurisprudence de la CJUE, l'administration fiscale est en effet en droit de renverser cette solution et d'exclure l'assujetti du régime de la TVA sur la marge en démontrant [i.] soit que l'assujetti n'a pas agi de bonne foi [ii.] soit que l'assujetti n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale.

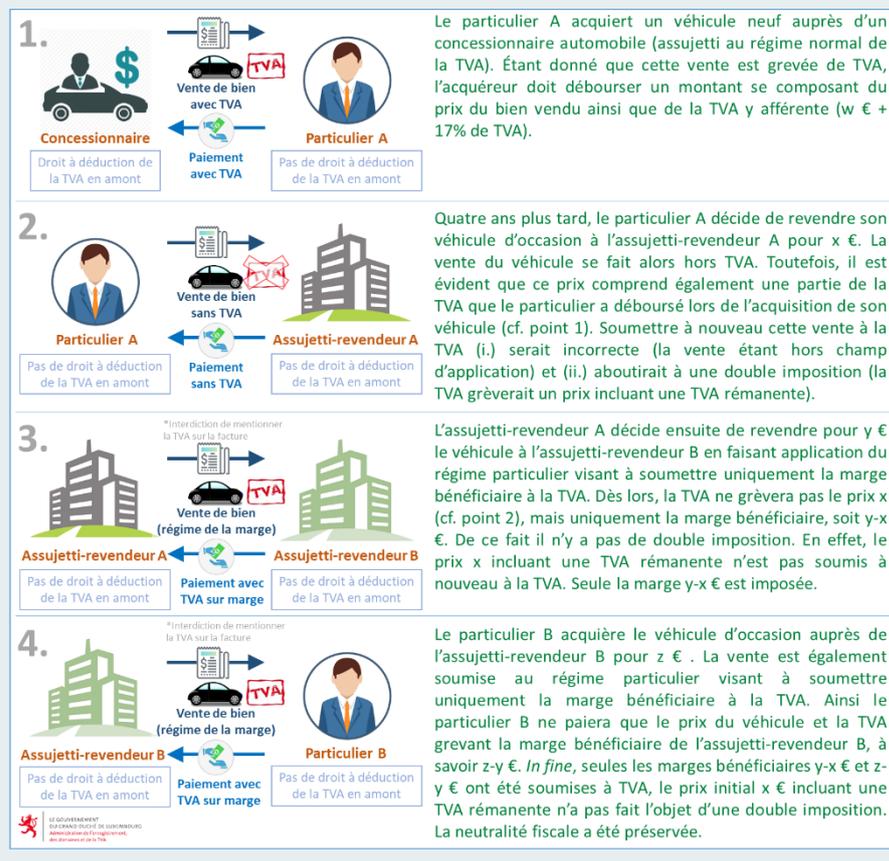
La charge de la preuve que le régime dérogatoire ne s'applique pas repose sur l'administration fiscale. Il appartient à la juridiction de contrôle de l'action de l'administration de vérifier si cette dernière apporte les éléments de conviction nécessaires pour retenir que l'une ou l'autre de ces deux hypothèses conduisant à écarter le régime de la TVA sur la marge en présence de factures d'acquisition faisant état de l'application de ce régime dans le chef de l'assujetti-vendeur est remplie. [...]

Il est dès lors établi que la société anonyme [●] savait, ou du moins ne pouvait raisonnablement ignorer, que les livraisons faites à elle étaient erronément soumises par ses fournisseurs au régime de la TVA sur marge. C'est dès lors à

bon droit que l'[AED] a procédé aux rectifications et impositions d'office qui en résultaient.

[note de l'AED :

Le régime de la marge bénéficiaire pour les assujettis-revendeurs trouve son fondement légal dans l'article 56ter-1 de la Loi TVA. L'essence même de ce régime est de préserver le principe fondamental de la neutralité fiscale et ainsi éviter toute non-imposition ou double imposition (cf. schéma explicatif non exhaustif ci-dessous)



18

- Charge de la preuve en matière d'exceptions à l'applicabilité du régime de la marge bénéficiaire.

Tel que relevé ci-dessus, en présence d'une transaction faisant l'objet d'une facture mentionnant expressément qu'elle a lieu sous le régime de la TVA sur la marge, il appartient à l'[AED] de démontrer positivement qu'un des cas d'exclusion de ce régime est établi, et il suffit qu'un des deux cas identifiés par la jurisprudence de la CJUE soit établi.

Il importe partant de rechercher [i.] soit si la société anonyme [•] a agi de mauvaise foi, c'est-à-dire en d'autres termes qu'elle savait ou qu'elle devait raisonnablement savoir que son fournisseur affirmait à tort que la transaction était soumise au régime de la TVA sur la marge, [ii.] soit si la société anonyme [•] n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer

que les opérations qu'elle effectuait ne la conduisaient pas à participer à une fraude fiscale.

Le tribunal estime que le premier cas d'exclusion est donné en l'espèce.

Dans le cadre de son analyse, **le tribunal retient en premier lieu que l'[AED] et dans sa suite le tribunal sont en droit de vérifier si la transaction a à bon droit été facturée par le fournisseur établi à l'étranger comme relevant du régime de la TVA sur la marge.** La compétence pour ce faire incombe certes à l'autorité fiscale dont relève le fournisseur en question pour autant qu'il s'agit de l'imposition dont fait l'objet ce dernier. Mais dans le cadre de la vérification de l'imposition dont fait l'objet la société anonyme [●] en tant qu'opérateur luxembourgeois, cette vérification peut se faire par les autorités luxembourgeoises.

Dans ce cadre, le tribunal retient en second lieu qu'il n'est pas nécessaire de caractériser la fraude, ni dans le chef du fournisseur étranger, ni dans le chef de l'assujetti luxembourgeois. Il faut, mais il suffit, de constater que la transaction a été soumise à tort au régime de la TVA sur la marge, peu importe qu'il en ait été ainsi intentionnellement ou non, et peu importe qu'il en ait été ainsi le cas échéant dans une intention frauduleuse ou non. L'application du régime de la TVA à la marge relève en effet de considérations purement objectives tenant au cycle de vie, de commercialisation, de consommation et de vente du produit faisant l'objet de la transaction litigieuse en ce qu'il s'agit de vérifier si celle-ci entre dans le cadre de la définition fournie par l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. **Le seul élément de subjectivité dans ce cadre consiste à vérifier si l'inapplicabilité du régime de la TVA sur la marge était à la connaissance de l'assujetti luxembourgeois, respectivement si on peut raisonnablement attendre de sa part qu'il ait eu connaissance de cette inapplicabilité.**

[note de l'AED :

En matière de TVA, il incombe à l'assujetti qui se prévaut (i) d'un droit à déduction de la TVA en amont ou (ii.) d'une exonération ou (iii.) d'un taux TVA réduit ou (iv.) d'un régime dérogatoire de prouver qu'il remplit l'ensemble des conditions légales pour pouvoir en bénéficier. Une fois cette preuve rapportée, il incombera à l'AED de prouver tout moyen visant à refuser un tel bénéfice.]

- **Présomption d'opération économique soumise à la TVA et charge de la preuve.**

C'est encore à bon droit que l'[AED] exclut l'application du régime de la vente à distance à défaut par la société anonyme [●] d'en établir les conditions d'application face à la présomption de l'article 72, alinéa 1^{er} de la [Loi TVA] aux termes duquel « Toute personne qui achète ou produit pour vendre est présumée,

jusqu'à preuve du contraire, avoir livré, dans les conditions qui rendent la taxe exigible, les biens qu'elle a achetés ou produits ».

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 93/2016 du 3 mai 2016, n° 169040 du rôle ; Jugement civil n° 1021/2017 du 29 novembre 2017, n° 164475 du rôle ; Arrêt civil n° 29/17 du 02 mars 2017, n° 40455 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00034 du 06 février 2019, n° 185853 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

20

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH01/00319 du 16 octobre 2019, n° TAL-2018-05732 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ;- Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ;- Forme de l'envoi de la lettre recommandée en matière de bulletins de taxation / rectification d'office ;- En principe, il y a inexistence d'une impossibilité d'agir dans le cadre d'une demande en relevé de forclusion en cas de notification régulière du bulletin de taxation / rectification d'office.
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none">• Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office. <p><u>Il est aujourd'hui admis que la notification du bulletin de taxation d'office effectué dans les formes légales emporte présomption de réception de cette notification par son destinataire, cette présomption pouvant être renversée par la preuve contraire.</u></p> <p>Il résulte en effet des travaux préparatoires à l'adoption de l'article 76, paragraphe 2 de la [Loi TVA] dans sa teneur actuelle que l'intention du législateur était d'instaurer, au profit de l'administration, une présomption de réception du bulletin par l'assujetti, présomption qu'il appartient à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire : « L'exercice d'une voie de recours est limité à un délai de trois mois à courir de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. Afin de fixer le point de départ du délai endéans lequel le recours doit</p>

être exercé sous peine de forclusion, l'article 76 paragraphe 2 fixe la date à laquelle l'assujetti est censé avoir reçu le bulletin, date qui est celle apposée sur le bulletin par les soins du préposé de la recette centrale. Suivant la pratique actuelle la date de notification apposée est d'au moins quatre jours postérieure à la date d'envoi. La présomption légale instaurée par le paragraphe 2 de l'article 76 ne peut d'ailleurs être qu'une présomption *juris tantum*, la preuve contraire pouvant être administrée » (Doc. parl. 2188, Exposé des motifs, Commentaire des articles ad article 76).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 87/2014 du 2 avril 2014, n° 145664 du rôle ; Jugement civil n° 312/2014 du 10 décembre 2014, n° 147575 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Jugement n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00319 du 16 octobre 2019, n° TAL-2018-05732 du rôle ; Arrêt civil n° 39/20 du 04 mars 2020, n° CAL-2019-00448 du rôle.

Il convient de se rapporter aux commentaires publiés dans le cadre de la jurisprudence analysée sous la rubrique *A la une* (cf. page 4).]

- **Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification des bulletins de taxation / rectification d'office.**

Faisant application de l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA, **la Cour de cassation a décidé « qu'en vertu de ces dispositions, la notification, par l'AED, des bulletins de taxation d'office de la TVA peut être valablement exécutée au choix de l'AED tant au lieu du domicile, de la résidence ou du siège de l'assujetti qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AED ; que ces dispositions instituent un régime spécifique en ce qui concerne la notification à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AED ; que cette adresse se détermine au regard de sa déclaration et qu'elle reste, y aurait-il même eu transfert du domicile, de la résidence ou du siège social, un lieu valable de notification tant que l'assujetti n'a pas informé l'AED d'un changement d'adresse »** (Cour de cassation, 17 janvier 2019, arrêt numéro 08/2019).

Il en résulte que les notifications faites par l'[AED] remplissent toutes les conditions de régularité si elles sont faites à l'adresse qui lui a été indiquée par l'assujetti, sans qu'elle n'ait à entreprendre d'autres vérifications.

Or, la société [●] a fait indiquer à l'[AED] par le courrier de la société [○] du 8 décembre 2016 que « Toute future correspondance devra être envoyée à l'adresse suivante: [société [●]], [...], Quellinstraat, B-2018 Antwerpen », sans qu'il n'y soit fait référence à l'ajout « [...] Office Antwerp City Centre ».

Il y a partant lieu de tenir pour régulière la notification des bulletins de taxation d'office faite par courrier du 16 novembre 2017 et de dire que la notification est censée avoir été effective à la date du 1er décembre 2017, sans qu'il ne soit besoin de constater que l'adresse de la société [●], telle que renseignée dans le courrier du 8 décembre 2016 est confirmée par d'autres éléments, et sans qu'il ne soit besoin de vérifier si l'ajout « [...] Office Antwerp City Centre » figure parmi les inscriptions portées à la Banque-Carrefour des entreprises (la société [●] répondant par l'affirmative à cette question alors que l'[AED] opine en sens contraire), et dans l'affirmative quelle doit en être la portée (i.e. si cet ajout constitue une partie intégrante de l'adresse tel que le soutient la société [●] ou une simple information complémentaire sans portée tel que le soutient l'[AED]).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 08/2019 de la Cour de cassation du jeudi 17 janvier 2019, n° 4067 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.

Extrait du BISJ n° 8 et n° 9, note de l'AED : « La solution dégagée par la Cour de cassation devrait dès lors également trouver application à chaque fois que les textes légaux et réglementaires en matière de TVA permettent à l'AED de choisir l'adresse d'envoi (cf. notamment les articles 55, 67-3, 77, 79 de la Loi TVA ainsi que l'article 2 du Règlement grand-ducal du 03 décembre 1981 déterminant les formes et les modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA) ».

Il est rappelé « aux assujettis que toute modification de données doit être immédiatement communiquée à l'AED. L'action de l'AED ne peut être entravée en raison d'un manque de diligence d'un assujetti. Il n'incombe pas à l'AED de procéder à des recherches en vue d'actualiser les données de l'assujetti. En raison de la présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ainsi que du délai de forclusion en matière de recours administratif ou judiciaire, il est dès lors primordial que l'assujetti communique toute modification de données le concernant (cf. article 62 de la Loi TVA, arrêt civil n°08/2019 de la Cour de cassation du jeudi 17 janvier 2019 (n° 4067 du registre)) et qu'il récupère le courrier recommandé auprès des services postaux en cas d'absence. À défaut de diligence de la part de l'assujetti, l'imposition risque d'être définitive en cas de dépassement des délais de recours, cf. BISJ n° 8 et n° 9.]

- **Forme de l'envoi de la lettre recommandée en matière de bulletins de taxation / rectification d'office.**

La société [●] soutient ensuite l'irrégularité de la notification du 16 novembre 2017 au motif qu'il s'agissait d'un envoi recommandé simple, et non pas d'un envoi recommandé avec accusé de réception. Elle plaide dans ce cadre que les envois destinés aux assujettis établis à l'étranger devraient faire l'objet d'un envoi par courrier recommandé avec accusé de réception en se référant à certaines dispositions applicables en matière d'impôts directs (article 88 de la loi générale des impôts) et le renvoi y contenu à l'article 156 du Nouveau Code de Procédure Civile, ensemble avec

certaines développements doctrinaux consacrés à ces règles (Alain Steichen, Manuel de droit fiscal, édition Saint-Paul, 2000, page 565).

C'est à bon [droit] que l'[AED] conclut au rejet de ce raisonnement par analogie. Le domaine de la notification des bulletins de taxation en matière de TVA est régi par l'article 76 de la loi TVA qui n'opère aucune distinction entre les assujettis selon qu'ils sont établis au Luxembourg ou à l'étranger. Or, là où la loi ne distingue pas, il n'y a pas lieu pour les tribunaux d'opérer une distinction.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle.

Rappelons qu'il est de jurisprudence constante qu'il n'est pas nécessaire pour l'AED de faire usage d'une lettre recommandée avec accusé de réception en vue de notifier un bulletin de taxation / rectification d'office. L'emploi d'une lettre recommandée simple est suffisant. Par ailleurs, l'AED conserve systématiquement la preuve d'envoi de chaque lettre recommandée.]

- **En principe, il y a inexistence d'une impossibilité d'agir dans le cadre d'une demande en relevé de forclusion en cas de notification régulière du bulletin de taxation / rectification d'office.**

En l'espèce toutefois, la question du respect du délai de 15 jours suivant la cessation de l'impossibilité d'agir se confond avec la question de fond de l'existence d'une impossibilité d'agir dans le chef de la société [●]. Or, pareille impossibilité d'agir n'est pas caractérisée. **Il résulte en effet des développements qui précèdent que les bulletins de taxation d'office du 15 novembre 2017 ont fait l'objet d'une notification régulière avec effet au 1^{er} décembre 2017 et que la société [●] est partant présumée avoir reçu ces bulletins de taxations d'office à la date du 1^{er} décembre 2017. De cette présomption découle la présomption de connaissance des bulletins de taxation d'office et partant l'inexistence d'une impossibilité d'introduire une réclamation contre ces bulletins.**

C'est partant à bon droit que le directeur de l'[AED] a rejeté la demande en relevé de déchéance, sans qu'il ne soit besoin de vérifier si une éventuelle impossibilité d'agir dans le chef de la société [●] a pu surgir sans sa faute.

[note de l'AED :

La Loi TVA prévoit en son article 76 (4) une mesure tout à fait exceptionnelle permettant d'obtenir un relevé de forclusion. Par conséquent, la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice en matière de relevé de forclusion est inapplicable en la matière (cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle, BISJ n° 8 page 4).

Par ailleurs, l'obtention d'un relevé de forclusion ne peut être accordée que dans des cas exceptionnels (p.ex. incendie criminel du siège social le jour même où le bulletin de taxation / rectification d'office a été notifié de sorte que la prise de connaissance de ce dernier était impossible ; coma du commerçant-assujetti quelques jours après la notification du bulletin de taxation d'office) à condition que les délais limitatifs n'ont pas été dépassés. D'après la jurisprudence, « le relevé de la forclusion n'est accordé que dans les hypothèses limitatives où le requérant a rapporté la preuve alternative, soit qu'il n'avait pas connaissance de l'acte, soit que l'ayant connu, il a été dans l'impossibilité d'agir dans le délai. Dans un cas comme dans l'autre, il doit établir qu'il n'a commis aucune faute, c'est-à-dire qu'il n'y a eu de sa part, ni négligence, ni erreur non provoquée (Cour d'appel, 14 juin 2001, nr. doc. Crédoc 99867220). L'impossibilité d'agir doit, quant à elle, résulter d'un véritable événement de force majeure, l'application de cette notion devant cependant être contenue dans de justes limites sous peine de priver les délais de procédure de toute efficacité. Le requérant doit donc prouver que le respect du délai lui était impossible » (Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle, BISJ n° 8, page 5).

In fine, rappelons que la faute du mandataire équivaut à une faute du mandant. Par conséquent, l'assujetti ne pourra demander un quelconque relevé de forclusion dès lors que la forclusion résulte de la faute de son mandataire (cf. BISJ n° 10, page 5). Les commentaires des articles du projet de loi n° 6642 à l'origine de l'article 76 (4) de la Loi TVA précisent en effet que « s'agissant d'une mesure exceptionnelle, l'assujetti qui entend en bénéficier doit prouver que le respect du délai lui était impossible. La mesure en question ne saurait en effet conduire à ce qu'elle soit abusivement utilisée comme moyen de contourner le délai légal prévu pour la réclamation. Aussi, les assujettis ne sauraient-ils se retrancher derrière le manque de diligence de leurs représentants pour s'exonérer de toute faute en relation avec la forclusion ».

Il incombera dès lors à l'assujetti (mandant) d'intenter une action en responsabilité civile contre le mandataire fautif.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Arrêt civil n° 122/18 en date du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 76 de la Loi TVA Article 84 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	- En matière d'indication de la juridiction saisie, il importe peu d'indiquer Cour d'appel ou Cour supérieure de justice siégeant en matière d'appel ; - Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation, respectivement contre la décision directoriale ;

- En matière d'hypothèque, le recours judiciaire doit être formulé à l'encontre de l'État du Grand-Duché de Luxembourg et non contre l'AED ;
- La péremption de l'hypothèque légale inscrite n'induit pas son extinction, mais uniquement une perte d'opposabilité envers les tiers ;
- Possibilité de réinscription de l'hypothèque légale inscrite périmée ;
- Possibilité d'inscrire une hypothèque légale (jusqu'à présent occulte) après jugement de déclaration en faillite.

EXTRAIT

- **En matière d'indication de la juridiction saisie, il importe peu d'indiquer Cour d'appel ou Cour supérieure de justice siégeant en matière d'appel.**

En vertu de la formulation de l'acte d'appel, la saisine de la Cour supérieure de justice, siégeant en assemblée générale est à écarter. Après analyse des travaux préparatoires de la loi de 1980, notamment des articles 33 à 42, et de l'arrêt numéro 16/2017 du 16 février 2017 de la Cour de cassation, **la Cour constate que cette loi maintient la solution d'une juridiction unique déjà retenue par la loi de 1885, la Cour supérieure de justice, comprenant en son sein deux unités ou deux entités, la Cour de cassation et la Cour d'appel, chacune exerçant ses compétences propres. Elle en conclut, au regard de la loi de 1980, qu'il est strictement équivalent de qualifier l'instance d'appel des jugements des tribunaux d'arrondissement de « Cour d'appel » ou de « Cour supérieure de justice, siégeant en matière d'appel » (Cour 14 mars 2018, numéro 44654 du rôle, arrêt n°45/18 - I - Civil) ».**

- **Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation, respectivement contre la décision directoriale.**

En application de l'article 163 du Nouveau code de procédure civile, **une assignation qui concerne une administration de l'État qui n'a pas de personnalité juridique est à diriger contre l'État, représenté par le Ministre d'État.**

Toutefois, « **la règle générale de procédure de l'article 163 du Nouveau code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'État, représenté par le ministre d'État, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76, paragraphe 3, et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA.** » (cf. Cass n° 25/11 du 7 avril 2011, numéro 2853 du registre).

L'article 76.3. de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dispose en son alinéa 2 que: « La décision du directeur [de l'[AED] rendue suite à la réclamation relative à des bulletins portant rectification ou taxation d'office]

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. »

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle.]

- **En matière d'hypothèque, le recours judiciaire doit être formulé à l'encontre de l'État du Grand-Duché de Luxembourg et non contre l'AED.**

En l'espèce, **l'assignation de première instance a été signifiée le 24 septembre 2015 à l'Administration de l'Enregistrement, représentée par son directeur. Alors cependant qu'elle n'a pas pour objet un recours contre une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement, l'article 76.3. précité ne trouve pas à s'appliquer.**

L'assignation de première instance, faute d'avoir été dirigée contre l'État, est partant à déclarer irrecevable en tant qu'elle est dirigée contre une administration dépourvue de personnalité juridique. L'appel incident est partant fondé et il y a lieu de réformer le jugement en ce sens.

[note de l'AED :

Les mesures d'exécution de l'AED visant à recouvrer les créances TVA (cf. article 83 de la Loi TVA) peuvent toujours faire l'objet d'un recours judiciaire. Toutefois l'assignation doit être dirigée contre l'État du Grand-Duché de Luxembourg conformément à l'article 163 du Nouveau code de procédure civile.]

- **La péremption de l'hypothèque légale inscrite n'induit pas son extinction, mais uniquement une perte d'opposabilité envers les tiers.**

En effet, **si l'inscription hypothécaire ne produit pas son effet indéfiniment et périmé au bout d'un certain délai, l'hypothèque n'est pas éteinte du fait de la péremption, mais perd son opposabilité (aux tiers).** [...]

Il suit de ces considérations qu'en cas de péremption de l'inscription, le créancier conserve l'hypothèque et partant le caractère de créancier hypothécaire qui lui permet d'exercer son droit de préférence sur le prix, mais il perd le bénéfice du rang que lui assurait l'inscription.

[note de l'AED :

Cette solution judiciaire est d'une grande importance étant donné que les jurisprudences en la matière sont rares. Par conséquent, la péremption d'une hypothèque légale inscrite n'induit pas son extinction / sa disparition. L'hypothèque demeure existante ce qui implique la nécessité d'obtenir une mainlevée de l'AED en cas de revente du bien grevé par une hypothèque.]

- **Possibilité de réinscription de l'hypothèque légale inscrite périmée.**

En l'espèce, **[l'inscription hypothécaire périmée] peut être inscrite à nouveau, mais sans avoir alors le rang de l'inscription primitive : elle prend le rang que lui donne l'inscription nouvelle.**

Afin d'éviter la péremption, le créancier doit prendre une inscription en renouvellement. Le renouvellement de l'inscription est par contre inutile lorsque la perte des avantages attachés à l'hypothèque n'est pas à redouter (Philippe Malaurie et Laurent Aynès, Cours de droit civil, Les sûretés, 10^{ème} édition, n° 672).

- **Possibilité d'inscrire une hypothèque légale (jusqu'à présent occulte) après jugement de déclaration en faillite.**

Il ressort des pièces versées que l'[AED] a requis en date du 14 décembre 2001 au bureau des hypothèques, l'inscription d'une hypothèque légale à son profit pour un montant de 698.131 LUF, réduit à titre de TVA, pour l'année 1998, sur tous les immeubles présents et à venir de la société à responsabilité limitée [●], puis a requis, en date du 9 décembre 2002 au bureau des hypothèques, l'inscription d'une hypothèque légale à son profit pour un montant de 20.892 euros, réduit du chef de la TVA, année 1999, sur tous les immeubles présents et à venir de la société à responsabilité limitée [●].

Il est constant en cause que la société [●] a été déclarée en faillite suivant jugement du 4 octobre 2002. Il n'est pas contesté qu'à cette date l'inscription hypothécaire était toujours valable.

[note de l'AED :

Bien que la Cour d'appel n'ait pas clairement énoncé le principe selon lequel il est possible d'inscrire une hypothèque légale (jusqu'à présent occulte) après un jugement de déclaration en faillite, le fait qu'elle n'invalide pas cette possibilité peut être interprété comme une validation tacite du principe. Par ailleurs, cette possibilité a également été retenue par le tribunal d'arrondissement : « Il y a lieu de rappeler que suivant la doctrine « le fisc peut procéder au recouvrement forcé des impôts privilégiés comme si la faillite n'était pas intervenue. Malgré la faillite et à condition de mettre le curateur en cause dans les poursuites, il lui [le fisc] est donc loisible de continuer les actes d'exécution (saisie-exécution sur les meubles, action hypothécaire à l'égard des immeubles, sommation à tiers détenteur) entamés avant la déclaration de faillite et d'en entamer de nouveau, malgré la faillite ». Il y a dès lors lieu de retenir sur base de ce raisonnement doctrinal que contrairement à l'argumentation des défendeurs [à savoir de l'AED] de tels actes d'exécution auraient été parfaitement possibles [malgré l'ouverture de la faillite]. » (cf. Jugement civil n° 10/2017 du 11 janvier 2017, n° 172456 et n° 176362 du rôle.)

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH01/00090 en date du mercredi 27 février 2019, n° TAL-2018-01658 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATÉGORIE	TVA Procédure civile
ARTICLE(S) VISÉS	Article 76 de la Loi TVA Article 612 du Nouveau Code de procédure civile
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none"> - Définition de la qualité à agir, seul le représentant légal en fonction pouvant agir au nom et pour le compte de la société ; - Conditions liées à l'intérêt à agir ; - L'absence de qualité et d'intérêt à agir constitue une fin de non-recevoir entraînant l'irrecevabilité de la demande judiciaire ; - Conformité de l'article 76 de la Loi TVA à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; - La voie de la tierce-opposition ne peut être utilisée en vue d'attaquer une décision directoriale qui ne peut être contestée qu'en application de l'article 76 de la Loi TVA.
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none"> • Définition de la qualité à agir, seul le représentant légal en fonction pouvant agir au nom et pour le compte de la société. <p><u>La qualité à agir est le pouvoir en vertu duquel une personne exerce une action en justice. Il ne s'agit pas d'une condition particulière de recevabilité de l'action en justice lorsque l'action est exercée par celui-là même qui se prétend titulaire du droit, car, en principe, le fait de se prétendre titulaire d'un droit confère nécessairement le pouvoir de saisir la justice afin d'en obtenir la sanction. La</u></p>

question de savoir si la personne est réellement titulaire du droit qu'elle invoque relève alors du fond du droit, le cas échéant, d'un droit étranger, lorsque celui-ci gouverne le droit litigieux.

Ainsi en principe, celui qui a un intérêt personnel au succès ou au rejet d'une prétention a aussi la qualité pour agir. Toute personne qui prétend qu'une atteinte a été portée à un droit lui appartenant et qui profitera personnellement de la mesure qu'elle réclame, a un intérêt personnel à agir en justice et a donc qualité à agir (Cour d'appel 20 mars 2002, numéro 25592 du rôle).

En l'espèce, M. [●] n'est pas titulaire du droit sur lequel il base son action.

En effet, le titulaire du droit de demander la réformation de la décision directoriale du 10 janvier 2018 et l'annulation des bulletins de taxation d'office des années 2013 et 2014 émis à l'encontre de la société [○] appartient (ou appartenait) à la société elle-même. Elle était destinataire de la décision directoriale du 10 janvier 2018 et des bulletins de taxation d'office pour les années 2013 et 2014. Le fait que la décision et les bulletins aient également été adressés par l'[AED] à M. [●] personnellement n'est pas relevant à ce titre. **La société [○] était donc titulaire du droit de contester la décision directoriale et les bulletins de taxation émis à son encontre et avait ainsi intérêt et qualité pour agir et, le cas échéant, pour introduire un recours en justice.**

M. [●] n'établit pas non plus qu'il serait devenu titulaire des droits de la société en lieu et place de cette dernière. Il n'établit ainsi pas que sur base du droit roumain, qui est en l'espèce le droit applicable au fond, une transmission des droits et obligations de la société [○] aurait été opérée à son profit, notamment par l'effet de la dissolution de la société.

Dès lors que M. [●] n'allègue pas une atteinte à un droit lui appartenant en propre, il ne justifie pas d'un pouvoir propre pour saisir le juge de l'action qu'il a introduite.

[note de l'AED :

Seul le représentant légal en fonction d'une société peut agir au nom et pour le compte de ladite société. La solution dégagée par le tribunal nous remémore également l'arrêt civil n° 51/18 du 07 mars 2018, n° 44057 du registre (cf. BISJ n° 4) qui avait souligné qu'une fois la faillite prononcée par un jugement, seul le curateur pouvait agir au nom et pour le compte de la société en faillite.]

- **Conditions liées à l'intérêt à agir.**

L'intérêt à agir doit être direct et personnel, ainsi que né et actuel. L'intérêt est né et actuel lorsque le préjudice s'est déjà réalisé, respectivement lorsque l'existence d'un préjudice apparaît comme la conséquence inéluctable d'une situation déterminée. L'intérêt à agir est fonction de l'utilité que peut présenter la mesure sollicitée pour le demandeur.

En l'espèce, l'[AED] n'a, à ce jour, entamé aucunes poursuites judiciaires à l'encontre de M. [●]. Il n'est pas établi que de telles poursuites soient engagées dans le futur. En outre, [●] n'établit pas, dans l'hypothèse où de telles poursuites étaient engagées, que sa responsabilité serait nécessairement retenue ni quelles conséquences dommageables en découleraient pour lui. Il s'ensuit que sa demande n'est pas de nature à lui être utile et à modifier ou améliorer sa condition juridique qui n'est pas mise en cause à ce stade. M. [●] ne justifie partant pas d'un intérêt né et actuel duquel il pourrait déduire sa qualité pour agir.

- **L'absence de qualité et d'intérêt à agir constitue une fin de non-recevoir entraînant l'irrecevabilité de la demande judiciaire.**

L'absence de qualité et d'intérêt à agir constitue une fin de non-recevoir entraînant l'irrecevabilité de la demande. Il s'ensuit que la demande introduite par M. [●] sera déclarée irrecevable.

Le tribunal souligne enfin que M. [●] ne saurait par la voie détournée d'une action personnelle rouvrir le droit au recours que l'assujetti, la société [○] a omis d'exercer pendant la période normale du recours ayant expiré le 2 mai 2017, au cours de laquelle elle n'était soumise à aucune procédure de liquidation.

- **Conformité de l'article 76 de la Loi TVA à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et à la Charte des droits fondamentaux.**

M. [●] soutient qu'en lui déniait la qualité pour agir en justice, il serait privé de recours effectif tel que garanti par les articles 6-1 et 13 de la Convention européenne des droits de l'Homme et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne.

L'article 13 de la Convention européenne des droits de l'Homme dispose que « Toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la présente Convention ont été violés a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles. ».

L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne dispose, quant à lui : « Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial : Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. [...] ».

En l'espèce, **M. [●] n'indique pas quels droits et libertés reconnus dans la Convention européenne des droits de l'Homme auraient été violés et qui justifieraient au titre de l'article 13 de la Convention son droit à un recours effectif devant une instance nationale.**

De la même manière, pour que l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne trouve à s'appliquer à un litige national, il est impératif que ce dernier présente un lien de rattachement avec les droits et libertés garantis par le droit de l'Union. Ce n'est que dans l'hypothèse d'une violation d'un tel droit ou d'une telle liberté que l'article 47 consacre le droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues à cet article.

Or M. [●] ne spécifie pas quels droits et libertés garantis auraient été violés en l'espèce.

Par ailleurs, s'il est bien admis que le droit d'accès à la justice consacré par la Convention européenne des droits de l'Homme et la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne doit permettre à toute personne d'introduire une action en justice afin de faire valoir ses droits et faire trancher par un tribunal les injustices dont elle se prétend être victime, **ce droit d'accès à la justice doit également et nécessairement être limité aux hypothèses dans lesquelles la personne entend défendre des droits et libertés auxquels elle a un intérêt personnel, direct, né et actuel.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 5/2015 du 7 janvier 2015, n° 156315 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.

Le recours effectif à un tribunal impartial est certes un droit fondamental, ceci dit cela ne signifie aucunement qu'il ne peut y avoir de règles procédurales encadrant ce droit. Il est manifeste que l'article 76 de la Loi TVA prévoit un recours effectif auprès du tribunal d'arrondissement de Luxembourg. Ce droit existe donc effectivement (ce qui explique le nombre de décisions judiciaires publiées dans les BISJ). Toutefois, l'assujetti doit obligatoirement au préalable avoir introduit une réclamation administrative endéans un délai légal de forclusion de 3 mois à compter de la date de notification figurant sur le bulletin de taxation / rectification d'office. Outre le fait que le délai de 3 mois est suffisamment long afin de permettre à l'assujetti de préparer sa réclamation, l'AED rappelle que le bulletin de taxation d'office est en principe toujours précédé d'un procès-verbal octroyant une possibilité pour l'assujetti de prendre position avant l'émission d'un quelconque bulletin de taxation / rectification d'office. Il convient de rappeler que l'objectif du recours administratif préalable à toute saisine des institutions judiciaires vise (i.) à assurer une meilleure administration du dossier de l'assujetti et (ii.) à éviter un engorgement des tribunaux avec du contentieux inutile qui peut s'avérer onéreux pour l'assujetti. Les règles procédurales de l'article 76 de la Loi TVA en faveur de l'assujetti sont dès lors en parfaite conformité avec la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentale. **Il incombe uniquement à l'assujetti de faire preuve de diligence en réagissant à temps au procès-verbal précédant le bulletin de taxation / rectification d'office et en introduisant endéans les délais légaux une réclamation administrative dûment motivée, telle que définie par la jurisprudence luxembourgeoise et dépeinte par l'AED à travers ses nombreux BISJ.** Pour de plus amples détails

juridiques, le service juridique de l'AED recommande la lecture du livre Droit(s) européen(s) à un procès équitable, Bruxelles, Bruylant, 2012 par Pascal Gilliaux.]

- **La voie de la tierce-opposition ne peut être utilisée en vue d'attaquer une décision directoriale qui ne peut être contestée qu'en application de l'article 76 de la Loi TVA.**

L'article 612 précité qui figure dans le Nouveau Code de Procédure Civile au livre VI « Des voies de recours extraordinaires pour attaquer les jugements » dispose que « Une partie peut former tierce-opposition à un jugement qui préjudicie à ses droits, et lors duquel, ni elle ni ceux qu'elle représente, n'ont été appelés. ».

En l'espèce, M. [●] a lui-même introduit en justice une action nouvelle. Il ne forme pas opposition contre une décision de justice rendue entre deux autres parties.

Or les articles 612 et suivants du Nouveau Code de Procédure Civile prévoient un mécanisme extraordinaire pour attaquer les décisions de justice, à l'exclusion de tout autre type de décision, comme en l'espèce celle du directeur de l'[AED].

L'article 76 paragraphe 3 de la [Loi TVA], quant à lui, prévoit les voies de recours contre les décisions du directeur de l'[AED] et contre les bulletins d'imposition et ne permet pas d'agir par voie de tierce-opposition et ne renvoie pas aux articles 612 et suivants du Nouveau Code de Procédure Civile.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH01/00302 en date du 02 octobre 2019, n° 187368 et TAL-2018-03061 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 85 de la Loi TVA Article 86 de la Loi TVA Article 2 du Règlement grand-ducal du 03 décembre 1981 relatif aux formes et modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA Article 2244 du Code civil
SOUS-CATÉGORIE(S)	- Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification de la contrainte ; - La contrainte accompagnée d'un commandement de payer est un mode d'interruption de la prescription ; - Destinataire de l'assignation portant opposition à une contrainte ;

- Possibilité d'assigner l'État en la personne de son ministre d'État au lieu du Receveur.

EXTRAIT

- **Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification de la contrainte.**

Il convient donc de vérifier si la contrainte avec commandement du 18 octobre 2013 a été régulière, caractéristique que la société de droit belge [●] lui dénie en raison de l'envoi à une adresse qui ne correspondait plus à ce moment à l'adresse de son siège social et sur base de la preuve de l'absence de réception. [...]

Pour toiser ce point, **le tribunal retient tout d'abord que c'est à bon droit que l'ÉTAT soutient que l'intégralité de la législation TVA trouve à s'appliquer à la société de droit belge [●] dans le cadre de la présente instance qui prend naissance dans les obligations de la société de droit belge [●] en tant qu'assujettie à la TVA au Luxembourg.** Il importe peu à cette égard qu'elle ne revête plus cette qualité à l'heure actuelle.

C'est ensuite à bon droit que l'ETAT soutient que par la combinaison de l'article 2, alinéa 1er avec l'article 3 du règlement grand-ducal du 3 décembre 1981 déterminant les formes et modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA et l'article 62, alinéa 1er, point 3 de la loi TVA, l'[AED] d'une part pouvait procéder à la notification de la contrainte de 2013 à l'adresse qui lui avait été indiquée par la société de droit belge [●] et d'autre part pouvait se dispenser de toute vérification portant sur la question de savoir si l'adresse ainsi déclarée correspondait à un moment donné toujours à l'adresse du siège social juridique.

Cette solution découle encore d'un arrêt de la Cour de cassation du 17 janvier 2019 (arrêt numéro 08/2019), qui a retenu en matière de notification de bulletins de taxation d'office de la TVA sur base d'un texte identique à celui de l'article 2, alinéa 1er du règlement grand-ducal du 3 décembre 1981 déterminant les formes et modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA « que ces dispositions instituent un régime spécifique en ce qui concerne la notification à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AED; que cette adresse se détermine au regard de sa déclaration et qu'elle reste, y aurait-il même eu transfert du domicile, de la résidence ou du siège social, un lieu valable de notification tant que l'assujetti n'a pas informé l'AED d'un changement d'adresse ». [...]

Dans la présente instance toutefois, il est constant que la notification de la contrainte avec commandement a été retournée à l'[AED] avec la mention « ne reçoit pas/plus le courrier à l'adresse indiquée ». Cette circonstance n'est cependant pas de nature à affecter la validité de la notification, dès lors que la Cour de cassation a retenu pour droit que l'adresse déclarée à l'[AED] constitue

un lieu valable de notification tant que l'assujetti n'a pas informé l'AED d'un changement d'adresse, et qu'il appartient à l'assujetti en vertu de l'article 62, alinéa 1er, point 3 de la loi TVA invoqué en l'espèce par l'[AED] d'informer celle-ci de tout changement d'adresse.

Il faut dès lors retenir que si par suite du défaut d'information sur la nouvelle adresse la notification n'a pu aboutir, cette conséquence découle, tel que le prévoit l'article 3 du règlement grand-ducal du 3 décembre 1981 déterminant les formes et modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA, du fait de l'assujetti, de sorte qu'elle produit ses effets nonobstant le retour du courrier à l'[AED].

Il résulte de ce qui précède que la contrainte avec commandement du 18 octobre 2013 a valablement interrompu la prescription de la dette fiscale de la société de droit belge [•].

[note de l'AED :

Tel qu'indiqué dans le BISJ n° 8 (« La solution dégagée par la Cour de cassation (Arrêt civil n°08/2019 de la Cour de cassation du jeudi 17 janvier 2019, n° 4067 du registre) devrait dès lors également trouver application à chaque fois que les textes légaux et réglementaires en matière de TVA permettent à l'AED de choisir l'adresse d'envoi (cf. notamment les articles 55, 67-3, 77, 79 de la Loi TVA ainsi que l'article 2 du Règlement grand-ducal du 03 décembre 1981 déterminant les formes et les modalités à observer pour la signification de la contrainte en matière de TVA). ») la jurisprudence vient de consacrer également le libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification de la contrainte. Il est dès lors impératif que les assujettis se conforment à l'obligation prévue par l'article 62 de la Loi TVA.]

- **La contrainte accompagnée d'un commandement de payer est un mode d'interruption de la prescription.**

Le mode d'interruption de la prescription est régi tant en droit commun qu'en matière fiscale par l'article 2244 du Code civil aux termes duquel « Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile ». **Il est certain qu'une contrainte avec commandement tel que prévue par la législation fiscale rentre dans cette énumération. La contrainte avec commandement ne produit cependant son effet interruptif qu'à condition d'être régulièrement intervenue.**

- **Destinataire de l'assignation portant opposition à une contrainte.**

L'[AED] soutient l'irrecevabilité de la demande dirigée à son encontre suivant exploit du 20 septembre 2017 en soutenant que conformément à l'article 86 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, l'opposition à contrainte doit être signifiée à l'État du Grand-Duché de Luxembourg, et non pas à l'[AED].

Dans ses conclusions du 23 avril 2018, la société de droit belge [●] présente un développement tiré de ce que l'article 86 de la loi de 1979 constituerait une règle dérogatoire à l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile pour en conclure que l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile devrait trouver à s'appliquer.

Aux termes de l'article 86 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée « L'exploit contenant opposition [à contrainte] est signifié à l'État en la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte ».

Aux termes de l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile « Sont assignés : l'État, en la personne du Ministre d'État... ».

En invoquant l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile à l'appui de sa réponse au moyen d'irrecevabilité, la société de droit belge [●] ne répond pas audit moyen d'irrecevabilité qui soulève non pas que l'État aurait été assigné sous une forme erronée, mais que l'assignation aurait été dirigée contre une fausse entité en ce qu'elle donnait assignation à comparaître non pas à l'État mais à l'[AED]. Examiné sous cet angle, le moyen d'irrecevabilité est fondé. **La jurisprudence décide de façon constante que « l'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'État. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre) ».**

En l'espèce, **aucune disposition légale ne donne pouvoir ou capacité ni à l'[AED] ni à son receveur pour défendre en nom personnel contre une action mettant en cause dans la matière de la TVA la validité d'une contrainte.** La façon d'agir de la société de droit belge [●] est partant affectée d'une fin de non-recevoir qui doit être sanctionnée par l'irrecevabilité de la demande.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 21/2006 du 18 janvier 2006, n° 77811 du rôle; Jugement civil n° 295/2012 du 28 novembre 2012, n° 133400 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00021 du 16 janvier 2019, n° TAL-2017-00236 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00220 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-02179 et TAL-2018-04441 et TAL-2018-06444 du rôle.

L'article 86 de la loi sur la TVA, texte spécial qui régit l'opposition à contrainte, dispose que l'opposition à contrainte est signifiée à l'État, en la personne du fonctionnaire qui a délivré la contrainte, c'est-à-dire le receveur.]

- **Possibilité d'assigner l'État en la personne de son ministre d'État au lieu du Receveur.**

L'ÉTAT soutient irrecevabilité de la demande dirigée à son encontre suivant exploit du 27 avril 2018 en soutenant que conformément à l'article 86 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, l'assignation aurait dû être délivrée à l'ÉTAT « en la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte », soit le receveur de l'[AED], et non pas en tant que « représenté par son ministre d'État ». Il estime que le respect de cette disposition légale claire s'imposerait alors qu'il n'y aurait aucun problème pour l'opposant à contrainte d'identifier la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte.

La société de droit belge [●] oppose à ce moyen qu'il serait admis que l'identification du défendeur répondrait à des exigences moins sévères que l'identification du demandeur et que l'ÉTAT serait parfaitement en mesure d'assurer sa défense sans avoir subi un quelconque préjudice au titre d'une éventuelle indication erronée dans l'exploit d'assignation.

Contrairement à la défense développée par la société de droit belge [●] à l'encontre du moyen d'irrecevabilité présentée par l'ÉTAT, ce moyen n'a pas trait à la question de l'identification de la partie défenderesse à l'instance, mais à la question de la personne à laquelle l'exploit d'assignation doit être matériellement remis pour que l'assignation soit régulière.

C'est ici qu'à **la règle particulière de l'article 86 de la loi modifiée de 1979 (« L'exploit contenant opposition [à contrainte] est signifié à l'État en la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte ») s'oppose la règle générale de l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile (« Sont assignés : l'État, en la personne du Ministre d'État... »).**

Le tribunal constate que l'article 86 de la loi modifiée de 1979 se limite à reprendre une règle qui était inscrite dès 1969 dans l'article 85 de la loi du 5 août 1969 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile pour sa part est issu du règlement grand-ducal du 15 mai 1991 relatif aux significations et notifications en matière civile et commerciale. **La question soulevée par le moyen d'irrecevabilité développé par l'ÉTAT met ainsi en conflit une loi spéciale antérieure avec une loi générale postérieure qui n'a pas réservé l'application de règles spéciales antérieures. Le conflit entre ces deux règles contraires doit dès lors se résoudre en donnant la préférence à la loi générale nouvelle dans la mesure où il faut considérer que le législateur, en introduisant une législation nouvelle, cohérente et exhaustive, a entendu ramener à un ordre commun tous les cas particuliers antérieurs.** Or, le règlement grand-ducal de 1991 avait clairement pour objectif de mettre un terme aux hésitations qui ont pu exister antérieurement sur la question de savoir sous quelle forme il fallait assigner l'ÉTAT.

Il en résulte en l'espèce qu'en donnant assignation à l'ÉTAT en tant que « représenté par son ministre d'État », partant conformément aux dispositions de l'article 163 du Nouveau Code de Procédure Civile, la société de droit belge [●] n'a pas commis d'irrégularité de sorte que son action est recevable.

[note de l'AED :

La solution visant à désigner l'État du Grand-Duché de Luxembourg en tant que destinataire de l'assignation en opposition à contrainte s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 21/2006 du 18 janvier 2006, n° 77811 du rôle; Jugement civil n° 295/2012 du 28 novembre 2012, n° 133400 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00021 du 16 janvier 2019, n° TAL-2017-00236 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00220 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-02179 et TAL-2018-04441 et TAL-2018-06444 du rôle.

L'AED estime que la position retenue dans le jugement civil n° 2019TALCH01/00302 du 02 octobre 2019, n° 187368 et TAL-2018-03061 du rôle en ce qu'elle n'impose pas d'assigner l'État du Grand-Duché de Luxembourg en la personne du receveur n'est pas incontestable. En effet :

- elle prend le contrepied du jugement civil n° 21/2006 du 18 janvier 2006, n° 77811 du rôle lequel énonce que « l'article 86 de la [Loi TVA], texte spécial qui régit l'opposition à contrainte, dispose que l'opposition à contrainte est signifiée à l'État, en la personne du fonctionnaire qui a délivré la contrainte, c'est-à-dire le receveur. » ;
- elle s'oppose au principe de l'interprétation stricte des lois fiscales fondé sur le caractère impératif et d'ordre public du droit fiscal qui s'impose (la disposition de l'article 86 de la Loi TVA étant non-équivoque), et
- elle s'oppose à la règle selon laquelle une loi spéciale (en l'occurrence la Loi TVA) doit primer sur toute disposition à caractère général et ce quand bien même cette disposition à caractère général serait postérieure à la loi spéciale (cf. Cour Supérieure de Justice (Cassation civile), 13 janvier 1966, Pas Lux, 1966-1968 1b, p 107-113 – conflit entre loi spéciale et loi générale).

Par conséquent, l'article 86 de la Loi TVA doit selon l'AED être appliqué à la lettre. Il incombera aux instances judiciaires supérieures de se prononcer sur ce point.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil en date du 10 mai 2019, n° 1588/19 du rép. fisc.
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 83 de la Loi TVA Article 744 du Nouveau Code de procédure civile
SOUS-CATÉGORIE(S)	- Obligation d'énoncer les preuves de propriété dans l'exploit d'opposition avec demande en distraction ; - Impossibilité d'ajouter des preuves de propriété en cours d'instance judiciaire.
EXTRAIT	

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

- **Obligation d'énoncer les preuves de propriété dans l'exploit d'opposition avec demande en distraction.**

L'article 744 du Nouveau Code de Procédure civile dispose que **l'exploit d'opposition avec demande en distraction contient, à peine de nullité, l'énonciation des preuves de propriété.**

Il a été décidé que, pour satisfaire à cette exigence, il ne suffit pas pour le tiers revendiquant d'affirmer qu'il est le propriétaire des biens saisis et qu'il en justifiera plus tard, ceci notamment dans le souci d'éviter une éventuelle concertation entre le saisi et le revendiquant. **La citation doit au contraire indiquer le mode d'acquisition dont le revendiquant se prévaut pour rendre vraisemblable ou justifier la propriété qu'on allègue (achat, possession, régime matrimonial de séparation de biens, cadeau...)** (Thierry HOSCHEIT, précité, n°54). **Elle doit comporter la mention soit des titres de propriété soit les circonstances, tels les faits de possession, de nature à faire présumer la propriété jusqu'à preuve du contraire, ou de manière générale des faits qui rendent vraisemblable ou certaine la propriété qu'on allègue** (Cour d'appel, 3 mars 1999, rôle n°21819).

[note de l'AED :

Conformément à l'article 83 de la Loi TVA, l'AED possède plusieurs moyens de recouvrement de la TVA en souffrance. Parmi les moyens à sa disposition, nous retrouvons la saisie de biens meubles en vue de leur revente. Il en va de même pour la saisie des biens immeubles. L'AED n'hésite pas à en faire usage avec mesure.]

- **Impossibilité d'ajouter des preuves de propriété en cours d'instance judiciaire.**

L'ETAT conteste le bien-fondé de la demande en distraction. Les pièces versées par la société [●] à l'appui de sa prétention seraient irrecevables en application de la règle de l'interdiction des demandes nouvelles. En l'absence d'éléments de preuve établissant la propriété du projecteur saisi, la demande en distraction ne serait pas justifiée. Il faut retenir que la société [●] ne produit pas la moindre pièce étayant son allégation qu'elle a acquis le projecteur dont elle revendique la propriété. Elle reconnaît d'ailleurs qu'elle n'est pas en mesure de rapporter cette preuve.

La société [●] soutient encore qu'au jour de la saisie, elle était en possession du projecteur et qu'en fait de meubles, possession vaut titre.

Tel que le fait à juste titre plaider l'ETAT, la société [●] ne saurait invoquer en cours d'instance des éléments de preuve, dont de prétendus faits de possession, qu'elle n'avait pas énoncés dans l'exploit de dénonciation avec demande en distraction. **Il est en effet de principe que, lorsque le tiers énonce certaines preuves de propriété, tel qu'en l'espèce l'achat du projecteur, il est limité au cours de la procédure à ces éléments, et il ne peut pas en cours d'instance, sauf accord des défendeurs,**

qui fait en l'occurrence défaut, y substituer ou y ajouter d'autres preuves. Il faut voir là une application de la règle de l'interdiction des demandes nouvelles, puisque l'adjonction de nouveaux modes de preuve reviendrait à modifier la demande en distraction par sa cause (Thierry HOSCHEIT, précité, n°53).

La société [●] ne saurait partant se prévaloir de l'article 2279 du Code civil au soutien de sa demande. Il résulte de ce qui précède que la demande de la requérante en distraction du projecteur saisi n'est pas fondée.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

39

DÉCISION JUDICIAIRE	Arrêt civil n° 15/19 en date du 31 janvier 2019, n° 44967 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISÉS	Article 4 de la Loi TVA Article 7 de la Loi TVA (abrogé en 2018) Article 62 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA Article 81 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Principe de l'obligation de motivation et exemple de motivation suffisante ;- Présomption d'exercice d'une activité de manière indépendante ;- Octroi de la qualité d'assujetti et charge de la preuve ;- Possibilité pour l'AED de refuser sous certaines conditions l'immatriculation à la TVA, voire de contester la qualité d'assujetti à une personne déjà immatriculée ;- Possibilité pour l'AED de procéder à une taxation / rectification d'office tant que la prescription n'est pas acquise.
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none">● Principe de l'obligation de motivation et exemple de motivation suffisante. <p><u>Contrairement à ce qui est soutenu par la [société], les bulletins de taxation d'office du 29 mai 2015 répondent à l'exigence de « justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration » formulée par l'article 76.2 al. 1er de la [Loi TVA]. Il en résulte, en effet, que l'administration refusait, en se référant aux articles 4 et 5 de la [Loi TVA], toute déduction de la taxe en amont au motif que la [société] ne se livrait à aucune activité économique et qu'elle n'était pas à considérer comme assujetti.</u></p>

Cette motivation, qui se fondait sur les constatations faites lors du contrôle effectué par le service anti-fraude, était suffisamment claire et explicite pour permettre à l'intimée de saisir le sens et la portée de la décision de l'administration.

[note de l'AED :

Conformément à l'article 76 (2) de la Loi TVA il suffit que le bulletin de taxation / rectification d'office contienne la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration. Des jurisprudences similaires ont d'ailleurs confirmé cette solution, cf. Arrêt civil du 08 mai 2008, n° 31200 du registre ; Arrêt civil du 25 juin 2014, n° 39330 du rôle ; Arrêt civil n° 44/16 du 09 mars 2016, n° 41706 du rôle ; Arrêt civil n° 45/18 du 28 février 2018, n° 41588 du registre ; Arrêt civil n° 15/19 du 31 janvier 2019, n° 44967 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.

Extrait du BISJ N° 9 (page 7) :

« Rappelons que l'obligation de motivation a pour objet d'éclairer l'assujetti sur la position prise par l'AED. Cette dernière est précédée de diverses étapes intermédiaires préalables (p.ex. communications avec le bureau d'imposition, procès-verbal préalable au bulletin de taxation, respectivement de rectification d'office etc.). À cela s'ajoute que la décision directoriale faisant suite à une réclamation administrative dûment motivée énonce en principe également tous les éléments de fait et de droit pertinents permettant de justifier la position retenue par l'AED. Il est donc quasi impossible que l'assujetti n'ait pas compris sur quel(s) point(s) l'AED est en désaccord. »

Au regard de la jurisprudence actuelle il est dès lors évident que le critère de la justification sommaire est rempli dès lors que l'acte administratif permet à l'assujetti de saisir le sens et la portée de la décision de l'administration. Une lecture combinée du procès-verbal, du bulletin de taxation / rectification d'office, voire de la décision directoriale suite à l'introduction d'une réclamation administrative permettent évidemment une telle compréhension par l'assujetti.

Extrait du BISJ n°9 (page 7) :

« En tout état de cause, il est rappelé que « la [Loi TVA] ne contient aucune disposition selon laquelle le délai de forclusion de trois mois pour introduire un recours judiciaire ne court pas en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation du bulletin de taxation » (cf. Arrêt civil n° 44/16 du 9 mars 2016, n° 41706 du rôle) ».]

En outre, l'AED estime que quand bien même la motivation de son acte administratif serait lacunaire (quod non), il lui est tout à fait possible de compléter à tout moment sa motivation. La motivation complémentaire peut très bien intervenir au cours de l'instance judiciaire. Une telle position est par ailleurs avalisée par la jurisprudence administrative (cf. TA, 20 novembre 2019, n° 41374 du rôle, JN Admin., 2020-2, p. 558).]

- **Présomption d'exercice d'une activité de manière indépendante.**

« Toute personne morale indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante » (article 7 [de la Loi TVA abrogé en 2018]).

Ce dernier texte instaure uniquement une présomption que l'exercice d'une activité par une personne morale indépendante se fait de façon indépendante.

Il ne dit cependant pas que toute personne morale indépendante doit nécessairement être considérée comme exerçant effectivement une activité.

- **Octroi de la qualité d'assujetti et charge de la preuve.**

« Est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu » (article 4.1 [de la Loi TVA]).

« Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence » (article 5 [de la Loi TVA]).

Or, en application de l'article 4.1, seule une personne exerçant une activité économique répondant à la définition fournie par l'article 5, peut avoir la qualité d'assujetti.

Par ailleurs, **il incombe à la personne qui se prévaut de cette qualité, de rapporter la preuve qu'elle remplit les conditions pour en bénéficier.** [...]

Face aux contestations en rapport avec l'exercice effectif d'une activité par la [société], soulevées par l'administration et l'Etat, il appartient à l'intimée [la société] de justifier, notamment :

- que des installations techniques, et pas seulement un bâtiment, sont mises à sa disposition,
- que des personnes, qu'il s'agisse de [M. X.], de [M. Y], de [M. Z.] ou d'un salarié non associé, exécutent de façon plus ou moins régulière des tâches pour son compte, telles la manipulation de machines et l'accomplissement de travaux de bureau, et qu'elles sont rémunérées de ce chef,
- qu'elle fait l'acquisition de matières premières utilisées dans le cadre de l'activité déclarée de « post-sevrage » de porcelets.

La [société] se limite toutefois à fournir des explications sur le déroulement de son activité qui, si elles peuvent paraître intéressantes en théorie, ne sont étayées par aucun élément concret du dossier, de sorte qu'il n'est pas établi qu'elles correspondent tant soit peu à la réalité.

Dans les conditions données, **il convient de retenir que la preuve que la [société] exerce une activité propre et qu'elle est en droit de se prévaloir de la qualité d'assujetti, n'est pas rapportée.**

- Possibilité pour l'AED de refuser sous certaines conditions l'immatriculation à la TVA, voire de contester la qualité d'assujetti à une personne déjà immatriculée.

Si l'administration peut refuser l'attribution d'un numéro d'immatriculation à la TVA sur base d'« indices sérieux permettant objectivement de considérer qu'il est probable que le numéro d'identification à la TVA attribué à cet assujetti sera utilisé de manière frauduleuse », **elle est également en droit, sur base de tels indices sérieux, de contester la qualité d'assujetti d'une personne qui est déjà immatriculée.**

Sous ce rapport, c'est à tort que l'intimée reproche à l'administration de ne pas avoir procédé, dès le départ, à des vérifications supplémentaires.

- Possibilité pour l'AED de procéder à une taxation / rectification d'office tant que la prescription n'est pas acquise.

Dans le contexte de cette même argumentation, il ne saurait pas non plus être fait grief à l'administration de ne pas avoir informé l'intimée de ses intentions et d'avoir attendu jusqu'en 2015 pour procéder à un contrôle et à une taxation.

Abstraction faite de la circonstance qu'il n'est pas établi que la démarche de l'administration ait été malveillante, voire guidée par une intention de nuire, **l'article 76.1 al. 1er de la [Loi TVA] ne prévoit l'envoi d'une information que dans l'hypothèse où « la déclaration d'impôt ne paraît pas donner lieu à une rectification ou à une taxation d'office », et un délai endéans lequel l'administration doit prendre une initiative ne résulte que de l'article 81 de la [Loi TVA], en ce qu'il édicte une prescription de cinq ans. Tant que cette échéance n'est pas arrivée, tout assujetti doit s'attendre à ce qu'il puisse faire l'objet d'une rectification ou d'une taxation d'office.**

[note de l'AED :

Cette solution est pleinement justifiée étant donné que conformément à l'article 76 (1) 2^e alinéa, l'information « n'a cependant qu'un caractère provisoire ». Seule l'acquisition de la prescription permet à l'assujetti d'être certain qu'il ne fera plus l'objet d'une taxation / rectification d'office.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

FEEDBACK

Avez-vous des remarques ou des interrogations par rapport au contenu du BISJ ? Ou souhaitez-vous tout simplement nous faire part de votre analyse juridique ? N'hésitez pas à nous envoyer un courriel.

La publication du BISJ s'inscrit dans le cadre de la digitalisation du droit et de la transparence. L'AED étant une autorité moderne, tout échange intellectuel est apprécié.

Personne de contact :

M. Gilles BARBABIANCA

gilles.barbabanca@en.etat.lu

Tel : +352 247-80463