



16 septembre 2019

Publication
numéro **9**

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	Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 en date du mardi 25 juin 2019, numéro TAL-2018-00182 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	<u>TVA</u>
ARTICLE(S) VISÉS	Article 4 de la Loi TVA Article 5 de la Loi TVA Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA Article 50 de la Loi TVA Article 72 de la Loi TVA Article 74 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Réclamation administrative préalable obligatoire ;- Possibilité d'introduire un recours judiciaire dès la prise de décision directoriale ;- Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse (PANC) ;- Motivation suffisante de la décision directoriale ;- Valeur de l'objet social figurant dans les statuts d'une société ;- Définition et conditions relatives à l'existence d'un « assujetti à la TVA » ;- 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 (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où cette opération présente un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval ;- L'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables doit être confirmée par des éléments objectifs ;- Charge de la preuve en matière de droit à déduction et absence de présomption de déductibilité ;- Charge de la preuve et obligation de coopération pesant sur l'assujetti en matière de taxation d'office ;- Présentation du principe de confiance légitime ;- L'administration n'a pas le rôle de conseiller fiscal ;

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.

- Conditions relatives à l'exclusion du prorata de déduction des produits financiers en raison du caractère accessoire de cette activité économique exonérée ;
- Présomption d'opération économique soumise à la TVA et charge de la preuve.

EXTRAIT

- **Réclamation administrative préalable obligatoire.**

[Le tribunal] rappelle ensuite que **l'obligation, en matière de recours contre un bulletin de taxation d'office, de procéder tout d'abord par voie de réclamation** existe depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de ladite loi du 11 novembre 2009 portant modification de celle du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

[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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.

Il est par ailleurs renvoyé aux travaux parlementaires :

« Il est dès lors prévu de rendre obligatoire le recours à la réclamation administrative pour un assujetti contestant les bulletins de rectification ou de taxation d'office lui notifiés, de manière à ce que l'assujetti ne puisse assigner l'administration en justice qu'après avoir préalablement épuisé le recours administratif » (Doc. parl. 6027 Commentaire des articles ad article III paragraphe (1) p. 13).]

- **Possibilité d'introduire un recours judiciaire dès la prise de décision directoriale.**

« En l'espèce, le directeur a partiellement fait droit à la réclamation en admettant d'une part que les prestations de services facturées à la société X rentraient dans le champ d'application de la TVA de sorte que les dépenses entrant dans les éléments constitutifs du prix desdites opérations étaient entièrement déductibles, mais en décidant d'autre part que les prestations de services étaient taxables au taux normal de 15 % applicable (à l'époque) au Luxembourg. [...]

La décision directoriale a donc donné lieu à un bulletin rectificatif qui ne donnait que partiellement raison à la réclamation de la société X.

La Cour retient de l'ensemble des développements qui précèdent que dès que le directeur de l'Administration et de l'Enregistrement a pris sa décision, le recours judiciaire est ouvert à l'assujetti. (...) ».

Le tribunal entend suivre la position de la Cour sur ce point.

Par ailleurs, il paraît plus utile dans l'intérêt bien compris du justiciable et de l'Administration, et ayant en vue cet objectif d'accélération des procédures voulue par la modification législative, de soumettre l'intégralité de la situation fiscale de l'assujetti

à l'appréciation du tribunal judiciaire lorsqu'un recours judiciaire est introduit, comme en l'espèce, au lieu d'obliger l'assujetti de passer par la procédure administrative à chaque fois que l'administration émet un nouveau bulletin.

[note de l'AED :

Le tribunal se réfère dans sa décision à l'arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle. Cependant, l'administration estime que cette jurisprudence n'est pas conforme à l'esprit de l'article 76 de la Loi TVA selon lequel le recours à la réclamation administrative préalable est obligatoire avant toute saisine du juge. En effet, « le paragraphe (1) [de l'article 76] projeté procède de la considération que la faculté pour les assujettis contestant les bulletins d'impôt leur adressés d'assigner l'administration directement devant le tribunal civil sans devoir préalablement emprunter la voie de la réclamation administrative s'est révélée présenter des désavantages. En effet, le recours direct à la voie judiciaire crée inutilement des frais et retarde considérablement l'évacuation du litige dans des affaires dans lesquelles la justice est saisie alors que l'administration donnerait de toute façon raison à l'assujetti sur le plan de la réclamation administrative. Il est dès lors prévu de rendre obligatoire le recours à la réclamation administrative pour un assujetti contestant les bulletins de rectification ou de taxation d'office lui notifiés, de manière à ce que l'assujetti ne puisse assigner l'administration en justice qu'après avoir préalablement épuisé le recours administratif. » (Doc. parl. 6027 Commentaire des articles ad article III paragraphe (1) p. 13).

La procédure de la « réclamation dûment motivée » n'est rien d'autre qu'un avant-procès obligatoire visant à éviter un litige judiciaire. Il est donc normal que tous les points litigieux aient été discutés au niveau administratif préalablement à la saisine du juge. L'AED estime dès lors que le jugement n° 157/2015 du 20 mai 2015, n° 148732 du rôle continue à s'appliquer : « L'obligation, en matière de recours contre un bulletin de taxation d'office, de procéder tout d'abord par voie de réclamation existe depuis l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la loi du 11 novembre 2009 portant modification de celle du 12 février 1979 concernant la TVA. [...]

En ce qui concerne l'obligation de réclamation, selon le tribunal, trois cas peuvent se présenter et la procédure à suivre est fonction du sort que le directeur de l'administration réserve à une réclamation :

- Si le directeur rejette la réclamation dans sa totalité, il doit émettre un avis confirmatif du bulletin et la décision doit immédiatement être attaquée en justice.
- Si le directeur rejette la réclamation en partie, il émet un avis confirmatif partiel. Cet avis confirmatif partiel doit faire l'objet d'un recours en justice. Un bulletin rectificatif pour la partie de la réclamation admise est émis et devra d'abord être attaqué par voie de réclamation et ce n'est qu'ensuite qu'il pourra être soumis aux tribunaux.
- Si le directeur admet la réclamation en totalité, un nouveau bulletin devra être émis, qui devra aussi d'abord faire l'objet d'une réclamation et ce n'est qu'après la réclamation que le bulletin pourra être attaqué devant les tribunaux si le directeur a rejeté la nouvelle réclamation.

Le tribunal retient que le directeur n'a pas confirmé les bulletins datés du 14 octobre 2011, mais a retenu une argumentation à propos de laquelle la société n'avait pas encore eu l'occasion de s'expliquer. En effet, suite à son analyse de nouveaux bulletins, datés du 19 mars 2012 ont été émis. Ce sont les nouveaux bulletins qui auraient dû être attaqués par voie de réclamation et non pas la décision du directeur par voie d'assignation en justice et peu importe que la décision du directeur indique qu'elle peut faire l'objet d'un recours judiciaire ».]

- **Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse (PANC).**

Les bulletins de taxation de la TVA émis par l'[AED] constituent des décisions administratives individuelles. Elles ne concernent pas la matière des contributions directes, étant donné que la TVA constitue un impôt indirect.

Les bulletins de taxation de l'[AED] relèvent donc en principe du champ d'application matériel de la procédure administrative non contentieuse.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA énonce des règles relatives aux bulletins de taxation de l'administration.

L'article 76 (2) de cette loi énonce des règles relatives à la motivation des bulletins.

La loi du 1^{er} décembre 1978 sur la procédure administrative non contentieuse constitue la loi générale qui assure les garanties minimales de tout administré, sauf en matière de contributions directes.

Au cas où une loi spéciale prévoit des règles particulières relatives aux garanties de l'administré, ces dispositions spéciales s'appliquent, si elles présentent des garanties équivalentes ou plus importantes à l'administré que celles que lui confère la loi générale de 1978.

Les règles de la loi générale s'appliquent au cas où la loi spéciale, en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la loi générale, réserve des garanties moins importantes.

Cependant, une loi spéciale postérieure à la loi générale de 1978 peut introduire des règles spéciales qui accordent même moins de garanties. En effet, le législateur peut toujours modifier une loi, soit dans son intégralité, soit dans un domaine particulier.

La loi du 12 février 1979 sur la TVA est postérieure à la loi générale du 1^{er} décembre 1978, publiée au Mémorial le 27 décembre 1978.

Le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse est certes postérieur à la loi du 12 février 1979. Il ne constitue cependant qu'une norme édictée en vertu d'une loi antérieure à la loi sur la TVA. Les règles inscrites à la loi sur la TVA ne peuvent pas être modifiées par un règlement grand-ducal postérieur, norme inférieure à la loi, et édictée en exécution d'une loi antérieure.

Même si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse a été édicté par l'exécutif sur base d'une loi d'habilitation, il ne constitue qu'une norme émanant du pouvoir exécutif et n'a pas un statut équivalant à une loi.

Ce règlement grand-ducal, édicté par le pouvoir exécutif, n'a pas modifié la loi sur la TVA du 12 février 1979 (sur le caractère inférieur à la loi du règlement grand-ducal pris sur base d'une loi d'habilitation v.: Cour constitutionnelle, 3 janvier 2003, Mémorial A 2003, p. 90 ; Cour constitutionnelle, 21 novembre 2003, Mémorial A 2003, p. 3384).

L'article 76 de la loi sur la TVA prévoit en son paragraphe 2 alinéa 1 l'obligation d'indiquer dans chaque bulletin « la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ». **La loi sur la TVA prévoit donc une règle relative à la motivation des bulletins de taxation.**

Cette règle spéciale relative à la motivation des bulletins de taxation, introduite en matière de TVA, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi générale du 1^{er} décembre 1978, s'applique dès lors en matière de TVA, et non la règle générale de motivation de l'article 6 du règlement du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse.

Le tribunal renvoie à ce propos à un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2017 duquel il résulte que « la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1^{er} décembre 1978, précitée [la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse], et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, réglemente en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1^{er} décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ».

Cet arrêt vient confirmer une jurisprudence dominante des cours et tribunaux luxembourgeois qui retenaient de manière constante que la procédure administrative non contentieuse (PANC) n'est pas applicable en matière de TVA (notamment Cour 9 mars 2016, n° 44/16 –VII –CIV, n° 41706 du rôle).

C'est partant à tort que la société [...] fait plaider l'applicabilité à la matière de la TVA et plus particulièrement aux recours mis en place par l'article 76 de la loi TVA de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de son règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil du 08 mai 2008 n° 31200 du registre ; Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Arrêt civil n° 44/16 du 9 mars 2016, n° 41706 du rôle ; Jugement civil n° 432/2016 du 07 décembre 2016, n° 168940 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Arrêt civil n° 53/2017 de la Cour de cassation du 1 juin 2017, n° 3801 du registre ; Arrêt civil n° 48/18 du 21 février 2018, n° 43979 du rôle.

Bien qu'un arrêt de la Cour d'appel du 08 mai 2008 (n° 31200 du registre) énonce que « le bulletin [de taxation / rectification d'office] émis par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne saurait être assimilé à une décision administrative au sens de la loi de 1978 » et que par conséquent la procédure administrative non contentieuse est inapplicable, il semble que le récent arrêt de la Cour de cassation en date du 1^{er} juin 2017 ait tranché en faveur d'une solution plus nuancée. En effet, à la lecture de cet arrêt il s'avère (i) que le bulletin de taxation d'office, respectivement de rectification d'office, constitue une décision administrative individuelle et (ii) que la mise en œuvre de l'article 76 de la Loi TVA échappe à l'application des normes édictées dans le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes (c.-à-d. à la procédure administrative non contentieuse) en raison de la présence dans l'article précité et plus généralement dans la Loi TVA de garanties équivalentes suffisantes pour l'assujetti. Étant donné que la procédure prévue aux articles 55, 67-3 et 79 de la Loi TVA est similaire aux mécanismes prévus à l'article 76 de la Loi TVA, il va sans dire que l'AED considère que la procédure administrative non contentieuse prévue par le règlement grand-ducal susvisé demeure également inapplicable aux articles 55, 67-3 et 79 de la Loi TVA].

- **Motivation suffisante de la décision directoriale.**

Pour être complet le tribunal retient que **les bulletins de taxation d'office** du 7 mars 2017 portant sur les exercices 2011 à 2014 **reprennent en détail les montants et les calculs qui, aux yeux de l'administration, justifient la taxe mis en compte. Sous la rubrique « Observations » ils contiennent la remarque « taxation opérée suivant procès-verbal annexé » suivie de l'incidence fiscale pour chaque exercice donné. Ce procès-verbal du 6 octobre 2016 qui détaille les opérations et les calculs effectués par l'[AED], ainsi que les montants correspondants de la taxe due par l'assujetti a été communiqué à la société [...] qui y a pris position dans son courrier du 12 juin 2017.**

Concernant l'existence d'une motivation dans la décision directoriale du 8 septembre 2017, il appert de la lecture de ladite décision qu'elle est motivée par référence aux éléments de fait et de droit du différend. Cette décision comporte donc une motivation. La question de savoir si ces motivations (bulletins et décision) sont juridiquement correctes relève du contrôle au fond.

Le moyen tiré d'une motivation insuffisante des bulletins de taxation et de la décision directoriale n'étant pas fondé, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la

sanction de la non-observation des dispositions de l'article 76 paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

[note de l'AED :

Conformément à l'article 76 (2) de la Loi TVA il suffit que le bulletin 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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du mardi 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle. 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 faits et de droit 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.

En toute 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).]

- **Valeur de l'objet social figurant dans les statuts d'une société.**

À cet égard, il convient de relever que **les statuts de la société** [...], qui sont versés au dossier, **ne permettent pas à eux seuls d'établir l'exercice effectif d'une activité économique au sens des dispositions de la loi modifiée relative à la TVA** en ce qui concerne le négoce d'œuvres d'art.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 1013/2017 du 22 novembre 2017, n° 177382 du rôle.]

- **Définition et conditions relatives à l'existence d'un « assujetti à la TVA ».**

Le tribunal rappelle que **sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante et habituelle une activité économique.**

Le caractère habituel implique la réalisation répétée de la prestation de services ou de la livraison de biens.

Pour être imposables, **les prestations de services et les livraisons de biens doivent être effectuées à titre onéreux** (article 4.1 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée).

En principe, chaque assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable sur ses livraisons de biens et prestations de services, la TVA qui lui est facturée par un autre assujetti. « (...) les activités économiques visées par l'article 4 paragraphe 1 peuvent

consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à « toutes les **activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services** ».

[note de l'AED :

Tel qu'indiqué ci-dessus par le tribunal, il convient de vérifier s'il existe ou non une « réalisation répétée » de prestations de services ou de livraisons de biens. Une telle répétition est en principe existante dès lors qu'il existe deux occurrences.]

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

En principe, chaque assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable sur ses livraisons de biens et prestations de services, la TVA qui lui est facturée par un autre assujetti.

« (...) les activités économiques visées par l'article 4 paragraphe 1 peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques » (Arrêt D.A. ROMPELMAN et E.A. ROMPELMAN-VAN DEELEN du 14 février 1985 Affaire 268/83 point 22).

Dans l'arrêt INZO du 29 février 1996 (Affaire C-110/94), la Cour de Justice de l'Union européenne souligne que dans l'arrêt ROMPELMAN, précité, point 22, elle a considéré que **les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.**

Selon le même arrêt, point 23, **le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques** et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement effectuées avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble.

Il découle de cet arrêt que même **les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.**

[note de l'AED :

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, respectivement au BISJ n° 8.]

- **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 cette opération présente un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval.**

Néanmoins, **pour bénéficier du droit à déduction de la TVA, il n'est pas suffisant d'être assujéti à la TVA, mais, en application de l'article 49 point 1 de la loi sur la TVA, la TVA en amont ne doit pas grever les biens et les services utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA.**

[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.

Il est dès lors manifeste que les opérations économiques qualifiant d'actes préparatoires pour lesquels un droit à déduction de la TVA est demandé doivent être en lien avec une activité économique taxable projetée.]

- **L'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables doit être confirmée par des éléments objectifs.**

Ainsi des opérations projetées mais non réalisées ne font pas obstacle à l'exercice du droit à déduction à condition que l'assujéti puisse apporter la preuve qu'il existe de fortes potentialités que la réalisation du projet puisse amener à exécuter des transactions sur des biens livrés ou des prestations rendues, opérations soumises à la taxe, de sorte que même sans la réalisation d'un chiffre d'affaires taxable au titre d'un exercice voire de plusieurs, les frais généraux et autres dépenses engagées par l'assujéti ouvrent droit à déduction s'ils remplissent les conditions énoncées ci-dessus.

Par ailleurs, dans sa décision dans l'affaire C-257/11 du 29 novembre 2012, la Cour de justice de l'Union européenne a écrit en son point 27 que « (...) celui qui effectue

des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique au sens dudit article 9 paragraphe 1, doit être considéré comme un assujetti. ». Il y a lieu d'en déduire que **l'assujetti ne saurait se borner à invoquer le caractère préparatoire des actes en cause à son activité pour avoir droit à déduction, mais qu'il doit apporter des éléments objectifs confortant cette intention afin de dissiper les doutes de l'administration.** [...]

Ces arrêts prennent soin non seulement de relever la **nécessité d'un lien entre les dépenses d'investissement dont la déduction est en cause et un projet ou des travaux d'investissement envisagés, mais permettent encore à l'administration fiscale d'exiger la preuve par des éléments objectifs de la réalité, ou du moins de la vraisemblance, d'un tel projet.** Or, l'exigence d'éléments objectifs ne se conçoit qu'en rapport avec un **projet identifié.** [...]

En application des principes retenus ci-avant, **pour pouvoir déduire la TVA en amont exposée pour les différents exercices litigieux, il appartient en conséquence à la société [...] de rapporter, in concreto et par le biais d'éléments objectifs, la preuve du caractère préparatoire des frais pré-exposés au cours des années 2011 à 2014 pour l'activité de négoce d'œuvres d'art déclarée à partir de 2009 et pour lesquels la déduction est sollicitée.**

En l'espèce, la société [...], hormis admettre qu'elle acquiert des œuvres d'art d'artistes encore peu connus, voire inconnus, à des fins purement spéculatives, n'a apporté aucune précision quant à la nature exacte des achats qu'elle entend déduire, ni démontré leur caractère préparatoire à son activité d'achat et vente d'œuvres d'art. S'il est exact qu'elle affirme avoir « effectué des investissements prometteurs » elle n'explique cependant pas au moyen de quelles initiatives, sous quelle forme et en quels façons ces « investissements » présentent un quelconque intérêt pratique dans le cadre de l'exercice de son activité déclarée. Il ressort du propre aveu du gérant de la société [...] que l'assujetti n'aura ni l'intention, ni de projets en vue de vendre une œuvre quelconque (cf. procès-verbal du 6 octobre 2016 [...]).

À ce jour, la société [...] reste en défaut de faire état d'éléments objectifs corroborant le lien de ces frais avec son activité d'achat et de vente d'œuvres d'art déclarée (p.ex. rôle actif de vendeur en matière d'art ou développement de la côte des artistes, auteurs des œuvres achetées). **La simple acquisition et détention d'œuvres d'art au fil des années ne saurait suffire à établir la vraisemblance d'un tel projet.**

À défaut d'avoir démontré un lien direct et immédiat entre les acquisitions invoquées et l'activité économique déclarée, aucun chiffre d'affaires n'ayant été réalisé depuis 2009, il convient de confirmer la décision directoriale en ce qu'un droit de déduction pour les années 2011 à 2014 a été refusé.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. 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 ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle.

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.]

- **Charge de la preuve en matière de droit à déduction et absence de présomption de déductibilité.**

Pareillement, la Cour d'appel a retenu, en se référant à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt ENKLER C-230/94 et KOPLANIA C-280/12), **qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies.**

Il appartient donc à l'assujetti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique sujette à taxation, soit parce que ces frais présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, soit parce qu'ils font partie des frais généraux de l'assujetti qui possède, par ailleurs, un droit à déduction (cf. CA, 2ech., Arrêt N°96/18 -II-CIV du 2 mai 2018, n° 43.037 du rôle).

[...] il n'y a pas lieu de déduire de l'existence d'un « principe fondamental » au droit à déduction de TVA l'existence d'une présomption de déductibilité, opérant ainsi un renversement de la charge de la preuve comme le sous-entend la société [...].

Cette solution s'inscrit d'ailleurs dans le cadre d'une jurisprudence nationale constante (cf. Arrêt civil de la Cour d'appel n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du rôle ; Arrêt civil de la Cour d'appel 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) et en ligne droite avec la jurisprudence

communautaire (voir notamment CJUE 14 février 1985, affaire 268/83, ROMPELMAN ; CJUE 11 juillet 1991, affaire C-97/90, LENNARTZ ; CJUE 29 février 1996, affaire C-110/94, INZO ; CJUE 15 janvier 1998, affaire C-37/95, GHENT COAL TERMINAL ; CJUE 21 mars 2000, affaires jointes C-110/98 à C-147/98, GABALFRISA ; CJUE 8 juin 2000, affaire C-400/98, BREITSOHL ; CJUE 3 mars 2005, affaire C-32/03, FINI).

[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° 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.]

- **Charge de la preuve et obligation de coopération pesant sur l'assujetti en matière de taxation d'office.**

Le tribunal constate que l'article 74 de la loi sur la TVA qui règle la taxation d'office prévoit en son point 1 que « lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti, l'administration, sur la base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements et preuves fournis par l'assujetti ».

Il résulte de cet article que c'est l'assujetti qui doit fournir à l'administration les renseignements et les preuves de nature à dissiper les doutes de celle-ci.

[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° TAL-2018-00713 du rôle.

Cette approche est conforme au principe selon lequel il appartient à l'assujetti qui se prévaut d'un droit à déduction, respectivement d'une exonération, de prouver qu'il remplit toutes les conditions pour en bénéficier.]

- **Présentation du principe de confiance légitime.**

Le principe général de la confiance légitime s'apparente au principe de la sécurité juridique et a été consacré tant par la jurisprudence communautaire en tant que principe du droit communautaire (cf. notamment CJUE 5 juin 1973, aff. 81/72, Commission c/ Conseil), que par la jurisprudence nationale **en tant que principe général du droit.**

Ce principe général du droit tend à ce que les règles juridiques ainsi que l'activité administrative soient empreintes de clarté et de prévisibilité, de manière à ce qu'un administré puisse s'attendre à un comportement cohérent et constant de la part de

l'administration dans l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

En résumé, le principe général du droit tiré de la confiance légitime d'une partie tend à faire respecter la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité inhérente à une situation donnée sur la base de ces règles et décisions. **Ce principe vaut tant que toutes choses restent égales, c'est-à-dire tant que le cadre juridique et factuel reste le même.**

En l'espèce, [...] **la situation factuelle a changé, dès lors que l'[AED] a découvert lors d'un contrôle de régularité que l'activité de négoce d'œuvres d'art déclarée en 2009 n'avait en fait pas été exercée dans la pratique et ne le serait pas dans un avenir plus ou moins proche selon les propres déclarations du gérant de la société [...]. Il n'y a donc pas eu violation du principe de confiance légitime** compris comme interdisant à l'administration de changer brusquement et de façon imprévisible la pratique administrative dans l'application d'un texte.

Il est vrai que la jurisprudence tend à reconnaître au principe de la confiance légitime une autre signification en ce qu'il interdit à l'administration de porter atteinte, dans le cadre de son action administrative, aux droits acquis par les administrés à son égard.

Le principe du respect des droits acquis est reconnu en jurisprudence, soit en tant qu'aspect particulier du principe de confiance légitime, soit en tant que notion voisine audit principe de confiance légitime (Cour d'appel administrative 18 mai 2010, N° 26683C, Cour d'appel administrative 3 juillet 2012, N° 29958C; Cour d'appel administrative 23 septembre 2014, N° 34197C; Tribunal administratif 21 janvier 2016, N° 37404). **L'application du principe du nécessaire respect des droits acquis reste toutefois toujours soumise à la condition que l'administré puisse réellement se prévaloir d'un droit acquis**, ce qui présuppose que, au-delà de ses attentes, justifiées ou non, l'administration ait créé à son profit une situation administrative acquise et qu'elle ait réellement reconnu ou créé un droit subjectif dans son chef **au travers une décision administrative régulière, conforme au droit existant** (voir les jurisprudences précitées).

Or, la société [...] ne peut pas se prévaloir d'un tel droit acquis.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 432/2016 du 07 décembre 2016, n° 168940 du rôle, Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle.

L'application du principe de confiance légitime est soumise au respect de plusieurs conditions cumulatives :

1. L'existence d'une situation inchangée en fait et en droit.

La constance des rapports entre l'administration et l'administré se dégageant de la sorte ne vaut que *rebus sic stantibus*, c'est-à-dire toutes choses restant égales par ailleurs tant que le cadre juridique et factuel reste le même

2. L'existence d'une situation légale.

Au niveau de l'application du principe général de la confiance légitime, il y a lieu d'insister sur le qualificatif légitime. Ainsi, aucun droit ne saurait être valablement tiré par l'administré d'une application illégale par l'administration d'un même texte de l'ordonnement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

3. L'existence d'une marge d'interprétation dans le chef de l'autorité.

Si, dans la matière donnée, l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnement juridique à une situation de fait, soit cette application a été légale et le principe de confiance légitime joue pleinement, soit elle ne l'a pas été et le principe ne saurait jouer valablement. Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est appelé à jouer pleinement dans le chef de l'administré par rapport à l'application duquel l'administration a été amenée à opérer.

4. L'administré peut se prévaloir d'un droit acquis sur base d'une décision administrative régulière.

L'application du principe du nécessaire respect des droits acquis reste toutefois toujours soumise à la condition que l'administré puisse réellement se prévaloir d'un droit acquis, ce qui présuppose que, au-delà de ses attentes, justifiées ou non, l'administration ait créé à son profit une situation administrative acquise et qu'elle ait réellement reconnu ou créé un droit subjectif dans son chef au travers une décision administrative régulière, conforme au droit existant.]

- **L'administration n'a pas le rôle de conseiller fiscal.**

L'[AED] n'a pas pour mission de donner des conseils aux contribuables.

- **Conditions relatives à l'exclusion du prorata de déduction des produits financiers en raison du caractère accessoire de cette activité économique exonérée.**

Pour apprécier si les produits financiers litigieux [produits issus de la cession/acquisition de titres sociaux] doivent être exclus du calcul du prorata comme le soutient à titre subsidiaire la société [...], il convient de raisonner en trois étapes:

1°) **Les opérations financières doivent constituer une « activité économique » propre, i.e. suffisamment autonome de l'activité principale.** L'activité financière doit en effet être distinguée de l'activité principale sans toutefois lui être indissociablement liée. À défaut, elle ne peut être accessoire.

2°) **Les opérations financières ne doivent pas constituer le « prolongement direct, permanent (donc pas exercées à titre occasionnel) et nécessaire de l'activité taxable »** (CJUE, 11 juillet 1996, aff. 306/94, Régie Dauphinoise) i.e. découler de cette activité principale (CJUE, 29 octobre 2009, aff. 174/08, NCC).

3°) **Les opérations financières doivent impliquer une utilisation très limitée de biens et services grevés de TVA** (CJUE, 29 avril 2004, aff. 77/01, EDM).

Il découle de l'arrêt NCC précité, se prononçant sur la notion d'opérations immobilières accessoires, que **ces critères sont cumulatifs**, et **qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'accessoire si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise ou si elle implique une utilisation significative de biens et services pour lesquels la TVA est due.**

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

En effet, l'article 72, paragraphe 2 de la loi sur la TVA dispose : **« Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir effectué ces services dans des conditions qui rendent la taxe exigible ».**

Or, **la société [...] se contente d'affirmer qu'elle remplit les conditions pour que les opérations financières par elle engrangées soient qualifiées d'opérations exonérées et accessoires non soumises au calcul du prorata sans apporter d'éléments concrets pour appuyer ses dires et permettant au tribunal d'appréhender sa situation fiscale différemment de l'[AED].**

Il se déduit des développements qui précèdent que la demande en annulation, sinon en réformation de la décision du Directeur du 8 septembre 2017 concernant les années 2011 à 2014, ainsi que des bulletins de taxation émis d'office pour ces mêmes années est à rejeter.

[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.]

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

DÉCISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 en date du mardi 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 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"> - Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation, respectivement contre la décision directoriale ; - La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée ; - Survivance des bulletins de taxation d'office en cas de décision directoriale confirmative ;

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.

- Le recours judiciaire contre un bulletin de taxation d'office est recevable alors que la Loi TVA indique que seule la décision du directeur peut faire l'objet d'un recours.

EXTRAIT

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

L'ÉTAT et l'AED soulèvent ensuite l'irrecevabilité de l'assignation, au motif que la demande en tant que basée sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA aurait dû être dirigée contre l'AED en la personne de son directeur et non contre L'ÉTAT.

Le recours contre la décision directoriale de même que contre les bulletins d'imposition doit être dirigé contre l'AED en la personne de son directeur. En effet, 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** (voir : Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre).

Il découle du libellé du prédit article 76.3 que dans la matière faisant l'objet du litige [i.e. un recours en matière de TVA], l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action. Par voie de conséquence la demande est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'État (Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle).

Diriger le recours contre les décisions du directeur de l'AED en donnant directement assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donnés. **L'utilisation par la loi de la formulation que « l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur » ne peut être compris autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration. Le non-respect de cette obligation affecte la validité de l'exploit d'assignation.**

L'assignation signifiée à l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE Luxembourg représenté par son Ministre d'État, est, au vu de ce qui précède, irrecevable, l'ÉTAT étant une partie étrangère au recours introduit par M. [...].

[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 en date 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 de la Cour d'appel 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 de la Cour d'appel 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 de la Cour d'appel du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; 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° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.]

- **La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée.**

L'article 76 de la loi sur la TVA tel que reproduit ci-dessus prévoit une **procédure clairement structurée : après émission d'un bulletin de taxation par le bureau d'imposition, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'AED, lequel statue par une décision qui forme le cas échéant la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 51/2016 du 24 février 2016, n° 148633 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.

Il est rappelé que conformément à l'article 76 (3) de la Loi TVA « la réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent ».]

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

La question qui divise les parties est de savoir si seule la décision du directeur peut faire l'objet du recours, ou si l'assujetti peut y englober le bulletin de taxation d'office.

Le texte de l'article 76.3 al. 1^{er} de la loi TVA de 1979 telle que modifiée doit dès lors se lire de nature à retenir que **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 qu'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.

Il s'en suit que la décision, dans l'éventualité où elle confirme les bulletins de taxation, comme en l'espèce, ne les fait pas disparaître, mais les laisse, bien au contraire, subsister avec tous les effets qui y sont attachés (cf. en ce sens TAL 1ère chambre 7 janvier 2015, n° 156.315 du rôle se référant à : Cour d'appel 8 mai 2008, n° 32200 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, numéro 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.]

- **Le recours judiciaire contre un bulletin de taxation d'office est recevable alors que la Loi TVA indique que seule la décision du directeur peut faire l'objet d'un recours.**

En l'occurrence [l'assujetti] a respecté les prescriptions de cette disposition, alors qu'en critiquant les bulletins de taxation d'office des années 2011 à 2014 émis par le préposé du bureau d'imposition en date du 12 avril 2017 et en demandant la décharge totale des impositions mises à sa charge par ces bulletins, il a implicitement, mais nécessairement attaqué la décision directoriale du 19 octobre 2017, réputée notifiée le 29 octobre 2017.

[note de l'AED :

L'article 76 (3) alinéa 2 de la Loi TVA dispose que « La décision est susceptible de recours ». Le principe de l'interprétation stricte des lois fiscales fondé sur le caractère impératif et d'ordre public du droit fiscal s'impose en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Par conséquent l'AED estime que la décision judiciaire ci-dessus diverge de la disposition précitée non-équivoque. Il conviendra de faire trancher cette question ultérieurement par les juridictions supérieures.

Il est dès lors conseillé aux assujettis d'introduire le recours judiciaire contre la décision directoriale contestée et non contre le(s) bulletin(s) de taxation d'office, respectivement de rectification d'office.]

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

DÉCISION JUDICIAIRE	Arrêt civil n° 115/19 en date du mercredi 19 juin 2019, n° 37005 du rôle
RECOURS PENDANT	Non

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.

CATÉGORIE	TVA Procédure civile
ARTICLE(S) VISÉS	Article 540 du nouveau Code de procédure civile Article 86 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	- Conditions relatives à la requête en péremption d'instance ; - Impossibilité pour l'assujetti d'invoquer en sa faveur une quelconque compensation en matière de TVA ; - Ni la nullité, ni la rescision ne constituent une cause d'extinction de la dette conformément à l'article 86 de la Loi TVA.

EXTRAIT

- **Conditions relatives à la requête en péremption d'instance.**

L'article 540 du nouveau Code de procédure civile dispose que toute instance, encore qu'il n'y ait pas eu constitution d'avoué, sera éteinte par discontinuation des poursuites pendant trois ans. Ce délai sera augmenté de six mois, dans tous les cas où il y aura lieu à demande en reprise d'instance, ou constitution de nouvel avoué.

Lorsque les conditions sont remplies pour qu'une constitution de nouvel avocat doit se faire, le délai est majoré de six mois. Il suffit qu'il y ait décès ou cessation des fonctions de l'avocat constitué avant que la cause ne soit en état pour que le délai soit prolongé, indépendamment de la question de savoir si une constitution d'avocat est réellement intervenue. **La prolongation du délai n'intervient que pour autant que l'événement qui conditionne la constitution de nouvel avocat se produit après le dernier acte de procédure à partir duquel le délai de péremption est calculé et avant que la demande en péremption ne soit présentée** (Th. Hoscheit, Le Droit judiciaire privé, n° 1152-1154).

En l'espèce c'est à la suite du décès de l'avocat constitué pour la société [...] qu'un nouvel avocat s'est constitué pour la partie appelante. Étant donné qu'il n'est pas contesté que l'événement ayant conditionné la constitution de nouvel avocat pour le compte de la société [...] s'est produit après l'acte de procédure qui a fait courir le délai de trois ans, soit les conclusions de l'ÉTAT du 18 avril 2011, le délai triennal prévu à l'article 540 du nouveau code de procédure civile a été prolongé de six mois et a, partant, couru jusqu'au 18 octobre 2014.

Il en suit que lors du dépôt de la requête en péremption en date du 4 juillet 2014, l'instance n'était pas périmée.

[note de l'AED :

Ce type de situation est extrêmement rare étant donné que l'AED veille au traitement efficace des dossiers judiciaires. En effet, à titre d'exemple, l'AED n'hésite pas à enrôler l'affaire au lieu et place de la partie adverse en cas d'assignation et de défaut d'enrôlement par la partie adverse.]

- **Impossibilité pour l'assujetti d'invoquer en sa faveur une quelconque compensation en matière de TVA.**

La compensation est un mode d'extinction simultanée, jusqu'à concurrence de la plus faible, de deux obligations fongibles existant en sens inverse entre les mêmes personnes. **La compensation n'est admise que lorsque des obligations croisées existent, en sens inverse, entre les mêmes personnes. La réciprocité des obligations n'implique pas seulement l'identité des personnes qui font simultanément figure de créancier et de débiteur l'une et l'autre. Elle suppose que les personnes soient respectivement considérées, dans chacun des rapports en cause, en la même qualité** (Jurisclasseur, code civil, art. 1347 à 1348-2, fasc 10, Conditions de la compensation, n° 10, n° 1, 10, 12).

Condition nécessaire, la réciprocité des obligations en présence est une donnée structurelle de la compensation, mais ne suffit pas à l'accomplissement du phénomène, la compensation impliquant aussi une aptitude intrinsèque des obligations à en subir le mécanisme, **une obligation n'étant éligible à la compensation qu'à la quadruple condition d'avoir un objet fongible, d'être certaine, liquide et exigible** (Jurisclasseur op cit, n° 42).

La possibilité d'une compensation est limitée par le principe d'insaisissabilité des biens publics. Si les collectivités publiques sont en mesure d'opposer la compensation à une personne privée, ces dernières ne peuvent en faire de même. C'est la raison pour laquelle la jurisprudence du Conseil d'État interdit aux contribuables d'opposer leurs créances éventuelles en compensation de leurs dettes d'impôts de toute nature (Jurisclasseur op cit, n° 40). [...]

Par rapport au fond de cette demande il est rappelé que les contribuables ne peuvent opposer en compensation leurs propres créances à leur dette de contribution directe ou indirecte, la base de ce principe résidant dans la différence de qualité distinguant une dette ordinaire d'une dette qui trouve sa cause dans un intérêt général. Le principe selon lequel la compensation n'est pas applicable en droit fiscal s'explique par le fait que les mécanismes d'extinction des obligations du droit civil ne peuvent fonctionner que si les deux créances sont saisissables, ce qui laisse d'être le cas pour les créances étatiques. S'y ajoute que la créance invoquée par la société [...] ne revêt pas la certitude requise, les pièces qu'elle verse (factures, décompte unilatéral dressé par l'appelante) n'étant pas pertinentes à cet égard. La compensation judiciaire qui relève du pouvoir d'appréciation souverain de la Cour ne saurait partant être ordonnée.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 45/18 du mercredi 28 février 2018, n° 41588 du registre, BISJ n° 6]

- **Ni la nullité, ni la rescision ne constituent une cause d'extinction de la dette conformément à l'article 86 de la Loi TVA.**

Ni la rescision, ni la nullité ne correspondent à de véritables causes d'extinction d'une obligation, alors qu'elles emportent anéantissement rétroactif de l'acte juridique ce qui a pour effet l'inexistence de l'obligation, il ne saurait être question de son extinction par la nullité ou la rescision (cf. Droit civil, Les obligations, Précis Dalloz, Terré, Simler, Lequette, n° 1313).

C'est, partant, à tort, que la société [...] fait état de l'extinction de la créance de L'ÉTAT par la rescision ou la nullité.

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

DÉCISION JUDICIAIRE **Jugement civil n° 2019TALCH01/00156 en date du mercredi 08 mai 2019, n° TAL-2018-03395 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE [Droit des sociétés](#)

ARTICLE(S) VISÉS Article 441-5 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales telle que modifiée

SOUS-CATÉGORIE(S) - Irrecevabilité de l'assignation judiciaire pour défaut de représentant légal.

EXTRAIT

- **Irrecevabilité de l'assignation judiciaire pour défaut de représentant légal.**

Aux termes d'un extrait de publication effectué auprès du Registre de commerce et des sociétés en date du 12 juin 2017, [Monsieur] a informé le Registre de commerce et des sociétés de sa démission en tant qu'administrateur unique de la société [...]. Il est constant que [Monsieur] n'a pas été remplacé en sa qualité d'administrateur unique de la société [...] depuis lors. L'exploit d'assignation du 9 mai 2018 mentionne que la société [...] est représentée par son administrateur unique.

Il découle de ce qui précède qu'au moment de la signification de l'exploit d'assignation en date du 9 mai 2018, la société [...] n'était pas représentée par un administrateur unique ayant le pouvoir d'agir judiciairement au nom et pour le compte de la société et de donner mandat à un avocat pour lancer une assignation en justice.

Aux termes de l'article 441-5 (ancien article 53) de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, le conseil d'administration représente la société à l'égard des tiers et en justice, soit en demandant, soit en défendant. Les exploits pour ou contre la société sont valablement faits par la société seule.

Or le fait que l'exploit puisse être valablement fait par la société seule n'affranchit pas cette dernière de devoir disposer des organes ayant pouvoir de la représenter valablement en justice. En effet, une personne morale ne peut exercer ses droits que par l'intermédiaire de ses représentants légaux.

La question qui se pose en l'espèce ne relève pas de la régularité formelle tenant à la rédaction de l'acte susceptible d'entraîner une nullité de procédure, mais relève de l'observation des conditions d'exercice de l'action. **Il s'agit, en effet, de déterminer si la société disposait de la capacité d'exercice et du pouvoir pour agir en justice, à défaut de quoi, elle se heurte à une fin de non-recevoir et à l'irrecevabilité de sa demande.**

Eu égard au fait qu'à la date du 9 mai 2018, la société [...] n'était plus régulièrement représentée par un administrateur unique tel que le prévoit l'article 9 de ses statuts, dès lors que ce dernier avait démissionné avec effet au 12 juin 2017, **l'action exercée par la société, à défaut d'un organe statutairement habilité à poursuivre au nom de la société l'action en justice, est irrecevable.**

La société [...] - ou plutôt son mandataire - fait valoir dans ses conclusions que le mandat lui aurait été confié par l'administrateur unique aux fins d'introduire une action en justice antérieurement à la démission de ce dernier. [...] **Le mandat confié à un avocat pour exercer une action en justice au nom de la société ne remplace pas et ne se confond pas avec celui de représentation de l'organe de direction de la société qui sous-tend la capacité d'exercice et le pouvoir de direction de la société qui doit exister pendant toute la durée de vie de la société, et notamment au moment où elle introduit une action en justice.**

Le fait que le mandat confié à un avocat serait un mandat « ad litem » suivant lequel l'avocat serait présumé valablement mandaté ne permet pas davantage de couvrir l'absence d'organe de représentation de la personne morale habilitée par la loi ou par ses statuts à représenter la société en justice et l'absence de procédure de désaveu de l'avocat par la société reste également sans incidence à cet égard.

Il ressort de ce qui précède que la société [...] n'était au jour de l'introduction de l'acte d'assignation pas représentée par un organe représentatif valablement habilité et en fonction et ne l'a plus été depuis, de sorte que la société ne dispose pas de la capacité d'exercice et du pouvoir d'agir en justice.

La demande sera partant déclarée irrecevable.

[note de l'AED :

L'AED consulte pour toute nouvelle assignation le RESA. À cette occasion elle vérifie que la société est à jour dans ses publications légales. Des infractions graves à la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales peuvent faire l'objet d'une dénonciation auprès du parquet

luxembourgeois. En outre, tel que dans le cas d'espèce, l'AED fait également valoir certaines irrégularités devant les juridictions.]

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

DÉCISION JUDICIAIRE **Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 en date du mercredi 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE [TVA](#)

ARTICLE(S) VISÉS Article 76 de la Loi TVA

Article 62 de la Loi TVA

SOUS-CATÉGORIE(S)

- La demande de paiement en dommages et intérêts (indemnisation) ne peut être formulée contre l'AED ;
- Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification des bulletins de taxation / rectification d'office et présomption de notification desdits bulletins ;
- Conformité de l'article 76 de la Loi TVA à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- Obligation pesant sur l'assujetti d'informer l'AED de toute modification de données le concernant ;
- L'assujetti n'est qu'un collecteur de TVA, cette dernière ne lui appartenant pas.

EXTRAIT

- **La demande de paiement en dommages et intérêts (indemnisation) ne peut être formulée contre l'AED.**

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, la demande en dommages et intérêts de la société [...] s'analyse en une demande en paiement. Aucune disposition légale n'attribue qualité à l'AEDT pour défendre à une telle instance. Cette demande est partant irrecevable en tant que dirigée à son encontre.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 118/2016 du 20 avril 2016, n° 141372 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05

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

L'article 76 paragraphe 2 de la LTVA, dans sa version en vigueur en août/septembre 2017 dispose que « le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. La notification est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. ».

Dans sa version antérieure (l'article ayant été réformé par la loi du 10 novembre 2009), l'article se limitait à disposer que « 2. Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. [...] ».

La modification de l'article a été motivée comme suit: « Le paragraphe (1) [de l'article III] projeté [modifiant l'article 76, paragraphe 2, de la loi TVA] a pour objet, en premier lieu, de remédier aux difficultés que l'administration connaît en rapport avec des assujettis qui essaient d'empêcher la notification du bulletin de rectification ou de taxation d'office soit en invoquant des changements d'adresse soit en prétendant n'avoir pas obtenu communication du bulletin d'impôt. La modification proposée du paragraphe 2 de l'article 76 de la loi TVA comporte d'une part que l'administration peut utilement adresser le bulletin à l'adresse officiellement connue ou à l'adresse que l'assujetti lui a fait connaître, sans qu'un changement d'adresse dont l'administration ne pouvait pas avoir connaissance puisse lui être opposé. Elle comporte d'autre part que le dépôt à la poste de l'envoi recommandé vaut notification à la date indiquée sur le bulletin, étant entendu que cette date est déterminée de manière à assurer que l'envoi parvienne à l'adresse indiquée avant ladite date. » (Document parlementaire n° 6027, commentaires des articles, page 13).

Il en découle, plus particulièrement, que **la notification peut être faite au domicile, à la résidence ou au siège de l'assujetti ainsi qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même communiquée à l'administration, et que la notification est valablement faite non, comme en droit commun, par la réception du bulletin d'imposition par le destinataire, mais par le dépôt à la poste de l'envoi recommandé contenant ce bulletin.**

L'article 76, paragraphe 2, de la LTVA, tel qu'il a été modifié par la loi de 2009, établit dès lors des règles de notification spécifiques, exorbitante du droit commun et fait naître une présomption irréfragable que l'assujetti a accepté que les notifications de l'AEDT soient transmises à l'une des adresses spécifiées dans la disposition précitée, jusqu'au moment où il décide de déclarer une autre adresse.

[note de l'AED :

La solution relative au libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification des bulletins de taxation / rectification d'office 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, BISJ N°8.

Extrait du BISJ n° 8, note de l'AED : « La solution dégagée ci- 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). »

La solution relative à la présomption de notification des bulletins de taxation / rectification d'office 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.

Extrait du BISJ n°8, note de l'AED : « 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 primordial que l'assujetti communique toute modification de données le concernant (cf. 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. »]

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

Il convient de préciser que le système de notification instauré suite à la réforme du 10 novembre 2009 ne saurait être considéré comme contraire à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, **la matière fiscale relève du noyau dur des prérogatives de puissance publique et**

échappe ainsi au champ des droits et obligations de caractère civil garantis par l'article 6 de la Convention.

Même à supposer que la Convention européenne des droits de l'homme serait applicable sur d'autres fondements, il convient d'admettre que le système instauré par le législateur de 2009 poursuit un intérêt public, à savoir la prévention de la fraude, et qu'il est, à première vue, proportionné dès lors que la notification n'a, par hypothèse, lieu qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à cette fin à l'Administration et qu'il se limite à en tirer les conséquences.

En l'espèce, le bulletin de taxation d'office a été envoyé par courrier recommandé à l'adresse du siège social de la société [...], telle que publiée au Registre de commerce et des sociétés. Il s'agit d'une des possibles adresses de notification visées par l'article 76, paragraphe 2 de la LTVA.

[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 de rôle ; Jugement n° 42/2017 du 14 février 2017, n° du rôle 170523 ; 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.]

- **Obligation pesant sur l'assujetti d'informer l'AED de toute modification de données le concernant.**

Il convient dans ce contexte de préciser qu'aux termes de l'article 62, paragraphe 1, 3° de la LTVA « Tout assujetti informe l'administration de toute modification par rapport aux renseignements fournis antérieurement, et notamment de tout changement d'adresse de son domicile, de sa résidence ou de son siège ». **L'assujetti a donc l'obligation de faire connaître son adresse à l'AEDT et de l'informer de tout changement.** [...]

Si toutefois l'indication de l'étude [...] aurait permis la remise effective du bulletin de taxation d'office à la société, le tribunal constate que c'est la société qui n'a pas fait les diligences nécessaires, aux termes de l'article 62, paragraphe 1, 3° de la LTVA, pour informer l'AEDT de la domiciliation de la société auprès de l'étude [...], et que ce n'est dès lors que par sa propre négligence que le bulletin de taxation d'office ne lui est pas parvenu.

[note de l'AED :

Cette obligation à charge de l'assujetti est primordiale étant donné qu'elle impacte directement l'assujetti en cas d'émission notamment d'un bulletin de taxation d'office, respectivement de rectification d'office, cf. notes de l'AED précédentes.]

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

L'assujetti collecte, pour le compte de l'État, la taxe payée par le consommateur final pour la lui transmettre.

[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 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.]

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

DÉCISION JUDICIAIRE **Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 en date du mercredi 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE [TVA](#)

ARTICLE(S) VISÉS Article 76 de la Loi TVA

SOUS-CATÉGORIE(S) - Destinataire de l'assignation portant recours contre la décision directoriale en matière de demande en relevé de forclusion et en matière de réclamation dûment motivée contre un bulletin de taxation, respectivement de rectification d'office ;

- Définition de la « réclamation dûment motivée » en matière de recours contre un bulletin de taxation, respectivement de rectification d'office ;

- Définition de la « demande dûment motivée » en matière de relevé de forclusion.

EXTRAIT

- **Destinataire de l'assignation portant recours contre la décision directoriale en matière de demande en relevé de forclusion et en matière de réclamation dûment motivée contre un bulletin de taxation, respectivement de rectification d'office.**

L'AEDT et L'ÉTAT concluent à l'irrecevabilité du recours de la société [...] en tant que dirigé contre L'ÉTAT en application de l'article 76, paragraphes 3 et 4 de la LTVA. Aux termes de l'article 76, paragraphes, 3 alinéa 2 et paragraphe 4, alinéa 3 de la LTVA, dont le libellé est identique, « La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur ».

Il résulte de ce texte que l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration en la personne de son directeur, de sorte que la demande de la société [...] pour autant qu'elle est dirigée contre l'État est à déclarer irrecevable.

L'exploit ayant, pour autant que dirigé contre l'AEDT, été signifié dans les formes et délais de la loi, le recours est recevable pour le surplus.

[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 en date 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 de la Cour d'appel 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 de la Cour d'appel 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 de la Cour d'appel du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; 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.]

- **Définition de la « réclamation dûment motivée » en matière de recours contre un bulletin de taxation, respectivement de rectification d'office.**

Aux termes du paragraphe 3 de l'article 76 de la LTVA, la lettre de réclamation doit être [dûment] « motivée ».

Elle doit par conséquent contenir les raisons et explications circonstanciées qui doivent permettre à l'administration de comprendre sur quels points de la décision porte le désaccord de l'assujetti, le cas échéant, en y joignant les pièces et la documentation technique nécessaire au soutien de sa réclamation, et permettant à l'administration de reconsidérer sa décision.

En fonction de la complexité du dossier, l'assujetti devra se livrer à un exposé détaillé de la situation et produire un certain nombre de pièces à l'appui de sa position, tout comme dans d'autres hypothèses, il suffira d'une brève explication. En tout état de cause, **la simple contestation de la décision du directeur de l'AEDT ne vaut pas réclamation aux termes de la disposition précitée.** [...]

Au regard des développements qui précèdent, par rapport aux critères auxquels doit répondre une lettre de réclamation, le tribunal constate que la société conteste l'application du taux de 15% appliqué dans les bulletins de taxation d'office, mais n'expose pas en quoi ce taux serait inapplicable. Elle ne verse pas les pièces

techniques qui seraient de nature à motiver sa réclamation. Elle ne produit notamment pas « le listing du chiffre d'affaires déclaré à 0% pour un montant de 685.210,40.- euros qui reprend les noms des clients... » tel que l'AEDT le lui avait demandé en juillet 2017. [...]

Le tribunal juge que, telle que formulée et non accompagnée de pièces justificatives, la demande de la société [...] du 28 mars 2018 ne saurait être qualifiée de réclamation [dûment motivée] par rapport aux bulletins de taxations d'office des années 2014 et 2015 [...].

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 84/2014 du 2 avril 2014, n° 145664 du rôle ; Arrêt civil du 2 juillet 2014, n° 40241 du rôle ; Arrêt civil n° 57/16 du 23 mars 2016, n° 41748 du rôle ; Arrêt civil n° 14/18 du 31 janvier 2018, n° 42975 du rôle ; Arrêt civil n° 48/18 du 21 février 2018, n° 43979 du rôle.]

- **Définition de la « demande dûment motivée » en matière de relevé de forclusion.**

Aux termes du paragraphe 4 de l'article 76 de la LTVA, **la demande en relevé de la forclusion doit également être dûment motivée et contenir les pièces justifiant la demande.**

La motivation est différente de celle de la réclamation. Elle **porte sur les raisons qui ont fait que la société se trouvait dans l'impossibilité d'agir, c'est-à-dire dans l'impossibilité d'introduire une réclamation endéans le délai légal, sans qu'une faute ne puisse lui être reprochée.**

[note de l'AED :

Dans le cadre de la demande en relevé de forclusion il convient de rappeler les éléments suivants :

- « 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. » (cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle) ;
- « La carence du mandataire n'est pas à considérer comme impossibilité d'agir. » (cf. Arrêt civil de la Cour de cassation n° 52/13 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) ;
- La loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice est inapplicable en matière de demande en relevé de

forclusion lié à un défaut de réclamation dûment motivée endéans le délai légal (cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle.)]

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

DÉCISION JUDICIAIRE **Jugement civil n° 2019TALCH01/00220 en date du mercredi 19 juin 2019, n° TAL-2018-02179 ; TAL-2018-04441 et TAL-2018-06444 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE [TVA](#)

ARTICLE(S) VISÉS Article 67-3 de la Loi TVA

Article 86 de la Loi TVA

Article 3 du Code de procédure pénale

SOUS-CATÉGORIE(S)

- Destinataire de l'assignation portant opposition à une contrainte ;
- Effets juridiques de la jonction ;
- Présomption de réception du bulletin d'appel en garantie ;
- Le recours judiciaire doit être dirigé contre la décision directoriale et non contre le bulletin d'appel en garantie dès lors que la décision directoriale a fait l'objet d'une notification régulière, respectivement il doit être dirigé contre le bulletin d'appel en garantie en cas de décision implicite de rejet ;
- Conditions relatives au sursis à statuer conformément à l'adage « le pénal tient le civil en l'état » ;
- Inapplicabilité de la maxime « *una via electa* » ;
- Inapplicabilité du principe de « l'autorité de la chose jugée ».

EXTRAIT

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

Le receveur de l'AEDT, assigné aux termes de l'exploit du 21 mars 2018, soulève l'irrecevabilité de cette action en tant que dirigée à son encontre, sinon par extension à l'encontre de l'AEDT, en expliquant que l'opposition à contrainte trouverait son fondement dans l'article 86 de la LTVA et que cette disposition légale dispose que « L'exploit contenant opposition est signifié à l'État en la personne du fonctionnaire qui a décerné la contrainte ». L'action devrait ainsi aux termes de cette disposition légale être dirigée à l'encontre de l'État, et non pas de l'AEDT ou du receveur de cette dernière.

C'est à tort que [Monsieur (...)] place sa défense sur le terrain de la personne habilitée à réceptionner l'exploit d'assignation, alors que le moyen a trait à l'identité de la personne qui doit défendre à l'action en justice. **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'Etat. 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'AEDT 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 [Monsieur (...)] 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.

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.]

31

- **Effets juridiques de la jonction.**

La jonction étant un acte de pure administration laissant à chacune des actions son individualité propre et son indépendance procédurale ne saurait justifier le rejet d'un moyen d'irrecevabilité s'il est justifié par ailleurs.

- **Présomption de réception du bulletin d'appel en garantie.**

Il résulte des pièces versées par l'AEDT que la décision directoriale du 3 août 2018 a fait l'objet d'une notification à l'adresse du mandataire de [Monsieur (...)] par voie de courrier recommandé avec accusé de réception portant le numéro RR xxxx xxxx x LU, que ce courrier a été avisé en date du 7 août 2018 en l'absence du destinataire et qu'il n'a pas été réclamé par son destinataire jusqu'au 7 septembre 2018. **Il faut en déduire que cette décision a fait l'objet d'une notification régulière**, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'argument de [Monsieur (...)] pour manquer de tout fondement factuel.

- **Le recours judiciaire doit être dirigé contre la décision directoriale et non contre le bulletin d'appel en garantie dès lors que la décision directoriale a fait l'objet d'une notification régulière, respectivement il doit être dirigé contre le bulletin d'appel en garantie en cas de décision implicite de rejet.**

L'AEDT soulève l'irrecevabilité de cette action en expliquant qu'elle trouverait son fondement légal dans l'article 67-3 de la LTVA qui distinguerait deux cas de

figure en cas de réclamation contre l'émission d'un bulletin en garantie : soit la réclamation donnerait lieu à l'adoption d'une décision par le directeur de l'AEDT et cette décision serait alors susceptible d'un recours devant le tribunal endéans les trois mois de sa notification (alinéa 6) ; soit la réclamation ne serait pas suivie d'une décision par le directeur endéans les six mois, valant rejet implicite de la réclamation et alors le redevable pourrait introduire un recours contre la décision d'appel en garantie initiale (alinéa 7).

En l'espèce, la réclamation introduite par [Monsieur (...)] en date du 13 mars 2018 contre l'appel en garantie du 4 décembre 2017 aurait fait l'objet d'une décision directoriale de rejet du 3 août 2018, de sorte que celle-ci aurait dû faire l'objet du recours judiciaire de [Monsieur (...)]. Il résulterait cependant des termes de l'exploit du 8 octobre 2018 que [Monsieur (...)] se placerait dans la situation d'un défaut de réponse du directeur et que son action tendrait à voir annuler le bulletin d'appel en garantie du 4 décembre 2017. L'objet de la demande, en ce qu'elle tendrait à l'annulation du bulletin d'appel en garantie du 4 décembre 2017 au lieu de viser la décision directoriale du 3 août 2018, serait partant erroné, de même que [Monsieur (...)] omettrait d'indiquer les chefs de la décision directoriale visées par son recours et les motifs pour lesquels la décision directoriale serait fautive. **Le recours en tant que dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 4 décembre 2017 serait en tout état de cause irrecevable pour ne pas être prévu par la loi dans les circonstances données en présence d'une décision de rejet expresse du directeur.**

[Monsieur (...)] admet que son recours vise de façon expresse le bulletin d'appel en garantie du 4 décembre 2017, et explique cette circonstance par son ignorance de la décision directoriale du 3 août 2018. La notification qui lui en aurait été faite en l'étude de son mandataire n'y serait jamais parvenue. Il serait ainsi recevable d'attaquer le bulletin d'appel en garantie du 4 décembre 2017, au lieu de la décision directoriale du 3 août 2018.

Il résulte des pièces versées par l'AEDT que **la décision directoriale du 3 août 2018 a fait l'objet d'une notification à l'adresse du mandataire de [Monsieur (...)] par voie de courrier recommandé avec accusé de réception portant le numéro RR xxxx xxxx x LU**, que ce courrier a été avisé en date du 7 août 2018 en l'absence du destinataire et qu'il n'a pas été réclamé par son destinataire jusqu'au 7 septembre 2018. **Il faut en déduire que cette décision a fait l'objet d'une notification régulière**, de sorte qu'il y a lieu de rejeter l'argument de [Monsieur (...)] pour manquer de tout fondement factuel.

Pour le surplus, **il y a lieu d'accueillir le moyen d'irrecevabilité présenté par l'AEDT sur base des développements juridiques pertinents et corrects développés par elle qui correspondent aux termes de la loi.**

- **Conditions relatives au sursis à statuer conformément à l'adage « le pénal tient le civil en l'état ».**

Le critère déterminant pour que joue le mécanisme de la surséance à statuer prévu à l'article 3 du Code de procédure pénale est celui de savoir si la décision à rendre sur les poursuites pénales est de nature à exercer une quelconque influence, si minime qu'elle soit et dans un sens ou dans l'autre, sur la décision à prendre par le juge civil dans l'instance dont il est saisi. Tel n'est pas le cas en l'espèce.

Pour en arriver à cette conclusion, il faut d'abord relever que la surséance à statuer prévue par l'article 3 du Code de procédure pénale prend appui sur les dispositions pénales que le juge pénal est appelé à adopter sur base des poursuites pénales dont il est saisi. Les dispositions civiles dont le juge pénal est saisi le cas échéant de façon accessoire par le biais de constitutions de partie civile ne donnent pas lieu à surséance à statuer sur base de l'article 3 du Code de procédure pénale, mais doivent le cas échéant être coordonnées avec l'instance purement civile par le biais d'autres mécanismes, tel que la surséance dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, la litispendance sous la forme de la maxime *una via electa* ou l'autorité de la chose jugée.

La seule question pertinente dans le présent cadre sur base de l'argumentation telle que développée par [Monsieur (...)] est partant celle de savoir si les préventions pénales formulées à l'encontre de [Monsieur (...)] sont de nature à influencer sur son action visant à s'opposer à la contrainte décernée à son encontre. Or, l'examen de la justification de l'opposition à contrainte se fait d'après l'article 86, alinéa 2 de la LTVA limitativement par rapport aux moyens tirés soit de la nullité en la forme de la contrainte ou du commandement, soit des causes d'extinction de la dette. Or, aucune des préventions pénales formulées à l'encontre de [Monsieur (...)], qui tiennent à ses comportements au temps de la gestion de la société anonyme [...], n'est de nature à exercer une quelconque influence sur l'un ou l'autre de ces moyens visés par l'article 86 de la LTVA. Il n'y a partant pas lieu de surseoir à statuer sur base de l'article 3 du Code de procédure pénale.

- **Inapplicabilité de la maxime « *una via electa* ».**

La maxime *una via electa*, qui régit la situation dans laquelle deux demandes identiques sont portées l'une devant le juge pénal et l'autre devant le juge civil, distingue selon que l'une ou l'autre a été introduite en premier lieu. En l'espèce, la demande a été présentée en premier lieu devant le juge civil, ce qui amène à la conclusion que la demande présentée postérieurement devant le juge pénal reste sans incidence sur la demande portée devant le juge civil. **À cela s'ajoute que les deux demandes ne sont pas identiques, dès lors que la demande portée devant le juge civil dans la présente instance vise à faire obstacle à l'efficacité d'une**

mesure d'exécution forcée, alors que la demande portée devant le juge pénal vise à voir prononcer une condamnation pécuniaire.

- **Inapplicabilité du principe de « l'autorité de la chose jugée ».**

L'autorité de la chose jugée présuppose qu'ait été prononcée antérieurement dans une autre instance un jugement ayant prononcé exactement sur la même demande que celle dont le tribunal est saisi dans un second temps, et conduit à l'irrecevabilité de la demande restant en suspens.

En l'espèce, il n'y a pas de décision définitive du juge pénal ayant statué sur la demande civile, de même qu'il n'y a pas identité de demandes entre celle portée devant le juge pénal et celle faisant l'objet de la présente instance civile.

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

DÉCISION JUDICIAIRE **Jugement civil n° 2019TALCH08/00032 en date du mardi 12 février 2019, n° 177645 et 180682 du rôle**

RECOURS PENDANT Non

CATÉGORIE [Droit des sociétés](#)

ARTICLE(S) VISÉS Article 1100-13 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales telle que modifiée

SOUS-CATÉGORIE(S) - La clôture des opérations de liquidation par le liquidateur sans vérification préalable de la situation fiscale de la société à liquider en matière de TVA constitue une faute de nature à engager la responsabilité du liquidateur.

EXTRAIT

- **La clôture des opérations de liquidation par le liquidateur sans vérification préalable de la situation fiscale de la société à liquider en matière de TVA constitue une faute de nature à engager la responsabilité du liquidateur.**

Basant sa demande sur l'article 149 [(nouvelle numérotation : article 1100-13)] de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales telle que modifiée, **L'ÉTAT entend engager la responsabilité de la société [●] en sa qualité de liquidateur de la société [○] et lui reproche d'avoir commis une faute en procédant à un partage anticipé et en procédant à une clôture précipitée de la liquidation [...].**

Dès sa nomination, le liquidateur se substitue aux organes de direction qui perdent alors leurs pouvoirs de gestion et de représentation. Il devient l'agent principal de la liquidation, le représentant de la société en liquidation, y compris dans les rapports avec les tiers. (JC1 Sociétés Traité, Fasc. 31-20, Liquidation des sociétés - Mise en œuvre de la liquidation, n° 5).

L'article 149 (nouvelle numérotation : article 1100-13) de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (ci-après « la loi du 10 août 1915 »), invoqué comme base de la demande dirigée contre la société [●], dispose que **les liquidateurs sont responsables, tant envers les tiers qu'envers la société, de l'exécution de leur mandat et des fautes commises dans leur gestion.** [...]

Conformément aux principes traditionnels de la responsabilité civile, **il incombe donc à l'ÉTAT d'établir non seulement la faute du liquidateur, mais également le dommage subi ainsi que le lien de causalité entre cette faute et ce dommage.**

La loi impose ainsi les droits et devoirs des liquidateurs non seulement dans l'intérêt des associés, mais également de celui des tiers (A. STEICHEN, Précis de droit des sociétés, 1^{ère} éd., p. 461).

L'appréciation de la faute commise par le liquidateur amiable engageant la responsabilité de ce dernier relève du pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond (TAL, 15 décembre 2015, n° 164.748 du rôle).

Il est de principe que **la responsabilité du liquidateur est admise en cas d'omission de sa part d'inclure dans les comptes de liquidation des créances dont il peut avoir connaissance** (cf. JurisClasseur Sociétés Traité, Liquidation des sociétés, n° 46 ; Encyclopédie Dalloz, V° Sociétés, t. IV, n° 118 ; Répertoire pratique de droit belge, V° Sociétés anonymes, n° 2797 ; Pandectes belges, V° Liquidation des sociétés commerciales, n° 753).

Il a ainsi été jugé que **la liquidation amiable d'une société impose l'apurement intégral du passif, les créances litigieuses devant, jusqu'au terme des procédures en cours, être garanties par une provision ; en l'absence d'actif social suffisant pour répondre du montant des condamnations éventuellement prononcées à l'encontre de la société, il appartient au liquidateur de différer la clôture de la liquidation et de solliciter, le cas échéant, l'ouverture d'une procédure collective à l'égard de la société** (Cass. fr., chambre commerciale, 11 octobre 2005, BC IV n° 209, p. 225)

A l'instar de la Cour de cassation française, la Cour de cassation belge a retenu que **les liquidateurs ne peuvent distribuer l'actif aux sociétaires qu'après le paiement des dettes ou la consignation des sommes nécessaires à ce paiement ; le liquidateur qui a connaissance de l'existence d'une dette et qui procède au partage de l'actif entre les associés sans payer cette dette ou sans consigner les sommes nécessaires, ne remplit dès lors pas sa tâche et commet une faute dans sa gestion** (Cass. belge, 6 avril 1984, Revue pratique des sociétés, 1984, p. 263 ; Cass. belge, 6 novembre 2009, n° F.08.0077.F du rôle).

Il est à ce sujet acquis, tant en droit belge qu'en droit français, que **la dette de la société n'a pas besoin d'être exigible au moment de la clôture de la liquidation et qu'elle peut même être simplement éventuelle. La responsabilité civile du liquidateur amiable a ainsi été engagée au sujet de créances qui, au moment de la clôture de la liquidation, n'étaient pas constatées par un jugement ni même ne faisaient l'objet d'une action en justice** (cf. Conclusions de Monsieur l'avocat général John PETRY dans l'affaire de cassation EMERING-BEHM c/ SCHACKMANN, p. 15).

En revanche, il est important de noter que si la créance peut donc n'être qu'éventuelle, il faut toutefois, bien entendu, que le liquidateur en ait connaissance, **ou, à tout le moins, devait la connaître** (Cass. belge, 6 avril 1984, préc.) **ou n'a pas pu l'ignorer** (Cass. fr., 1^{er} avril 1974, BC II n° 124). (voir également Cour d'appel, 1^{er} décembre 2011, n° 35.296 du rôle, cassé par Cass. 7 février 2013, n° 3116 du registre ; Cour d'appel, 2 avril 2014, n° 35.296 du rôle). [...]

Le liquidateur ne saurait dès lors méconnaître l'existence de droits de tiers, même si ces droits ne se sont pas encore concrétisés, au moment de la clôture de la liquidation, par des créances certaines, liquides et exigibles, mais ne donnent lieu, à ce moment, qu'à une créance éventuelle (conclusions de l'avocat général dans l'affaire précitée, p.17).

A ainsi été cassé, l'arrêt d'appel qui « s'est borné à retenir que l'existence, ni d'un litige, ni d'une dette non réglée par la société X Y envers les demandeurs en cassation, n'était établie avant la clôture de la liquidation », pour en conclure qu'« une faute pour défaut de constitution d'une provision aux fins de couvrir un passif de la société ayant dû sinon pu être connu, n'est donc pas non plus à retenir à charge du liquidateur », sans rechercher si le liquidateur amiable ne devait pas anticiper, par la constitution d'une provision ou la conclusion de contrats d'assurance, l'obligation de réparer le préjudice découlant de la survenance de malversations, après la clôture de la liquidation, au cours du délai de la garantie restant à courir (Cass. lux., 7 février 2013, n° 10/13).

Le liquidateur engage sa responsabilité en procédant à la clôture des opérations de liquidation sans provisionner préalablement une créance litigieuse qu'un tiers fait valoir contre la société. La liquidation amiable d'une société impose l'apurement intégral du passif, y compris les provisions pour les créances litigieuses. Si lors de la liquidation il se révèle que l'actif de la société n'est pas suffisant pour apurer le passif, le liquidateur ne peut clôturer la liquidation mais doit, les cas échéant, déposer le bilan (La responsabilité civile des personnes privées et publiques de Georges RAVARANI, 3e édition).

Il est donc de principe que le liquidateur engage sa responsabilité en procédant à la clôture des opérations de liquidation sans provisionner préalablement une créance litigieuse qu'un tiers fait valoir contre la société. [...]

[En l'espèce], le liquidateur avait connaissance de l'extrait de compte du 27 novembre 2012 de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qui fait état d'un acompte provisionnel de 2.000.- euros fixé au 11 juillet 2012 et d'une amende de 500.- euros pour le non-dépôt de la déclaration pour l'exercice 2011 portant comme date de notification le 10 décembre 2012.

Au vu de cet extrait, et de la comptabilité de la société [○], **un liquidateur normalement prudent et diligent aurait pris contact avec l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines afin de vérifier l'état de la situation et la créance de ce créancier privilégié afin de constituer une provision suffisante, respectivement de demander l'ouverture d'une procédure de faillite et n'aurait pas clôturé la liquidation sans avoir procédé à cette vérification élémentaire.**

Même si la créance de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'était pas encore fixée lors de la clôture de la liquidation, le liquidateur n'a pas pu l'ignorer au vu des informations en sa possession et de la mission lui accordée et il aurait du moins dû l'anticiper en constituant une provision suffisante.

Un simple contact verbal ou écrit avec l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait permis à la société [●] d'apprendre que l'Administration avait encore demandé des renseignements supplémentaires par courrier du 17 octobre 2012 et que les exercices de 2008 à 2011 n'ont pas fait l'objet d'une taxation, ni d'un bulletin d'information.

La société [●] aurait pu demander la taxation des montants dus ce qui lui aurait permis de connaître exactement la créance de L'ÉTAT pour les années 2008 à 2011.

En clôturant les opérations de liquidation sans vérifier l'état actuel de la situation concernant la TVA, le liquidateur a commis une faute de nature à engager sa responsabilité au sens de l'article 149 de la loi du 10 août 1915. [...]

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