



23 décembre 2021

Publication
numéro **11**

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH08/00162 en date du mercredi 24 novembre 2021, n° TAL-2020-03742 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	<u>TVA</u>
ARTICLE(S) VISES	Article 67-1 de la Loi TVA Article 67-2 de la Loi TVA Article 67-3 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Nature juridique de la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait ; - Conditions cumulatives à remplir en vue d'engager la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait ; - Appréciation <i>in abstracto</i> de l'inexécution fautive du dirigeant de droit ou de fait ; - Charge de la preuve en matière d'appréciation <i>in abstracto</i> de l'inexécution fautive du dirigeant de droit ou de fait ; - La force majeure constitue un cas d'exonération en faveur du dirigeant de droit ou de fait responsable d'une inexécution fautive ; - L'absence de paiement de la TVA en raison de factures prétendument impayées doit être démontrée par le dirigeant de droit ou de fait qui souhaite se dédouaner ; - L'utilisation de la TVA encaissée à des fins autres que le reversement de ces recettes fiscales à l'État luxembourgeois est constitutive d'une inexécution fautive dans le chef du dirigeant de droit ou de fait.

EXTRAIT

- **Nature juridique de la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait.**

La responsabilité du dirigeant de droit ou de fait d'une société n'est pas une responsabilité sans faute, ou de plein droit, découlant de la seule inexécution de ses obligations légales par la société elle-même. Il s'agit d'une responsabilité pour faute.

- **Conditions cumulatives à remplir en vue d'engager la responsabilité du dirigeant de droit ou de fait.**

La responsabilité du dirigeant de droit ou de fait ne peut être retenue que si l'[AED] établit deux éléments :

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.

- d'une part, la société n'a pas exécuté ses obligations découlant de la [Loi TVA], et
- d'autre part, cette inexécution de ses obligations par la société est la conséquence d'une inexécution fautive du dirigeant de ses obligations légales.

Un gérant d'une S.à r.l. est ainsi personnellement et solidairement responsable du paiement de la TVA due lorsque, [i.] suite à une inexécution fautive des obligations légales qui lui incombent, [ii.] la S.à r.l. n'a pas respecté ses obligations légales résultant de la [Loi TVA] ou que la S.à r.l. n'a pas payé la TVA due.

En l'espèce, il n'est pas contesté que la société [●] S.à r.l. dont M. [○] a été le gérant, n'a pas payé la TVA due sur les moyens dont le gérant avait la gestion, de telle manière que la première condition de l'article 67-2 de la Loi TVA est remplie.

Il faut cependant encore établir que ce non-paiement est dû à l'inexécution fautive de ses obligations légales par M. [○].

- **Appréciation *in abstracto* de l'inexécution fautive du dirigeant de droit ou de fait.**

Pour qualifier l'inexécution fautive, il est nécessaire d'opérer une comparaison entre le contenu de l'obligation du dirigeant de droit ou de fait et les moyens exécutés, pour déterminer s'il s'est conformé à son obligation. Il sera alors nécessaire de comparer son attitude à celle du bon père de famille tenu de la même obligation : c'est une appréciation *in abstracto*.

Il résulte de l'article 67-1 de la [Loi TVA] que « les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».

Un gérant d'une S.à r.l. a donc l'obligation légale [i.] de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la [Loi TVA] et [ii.] en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont il assure la gestion.

Si la TVA n'a pas été payée par la société [●], M. [○] n'a pas exécuté son obligation légale de s'assurer du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont il assurait la gestion.

Il y a lieu [...] de vérifier non pas si le résultat - le paiement de la TVA - n'a pas été obtenu, mais **si les moyens mis en œuvre par le dirigeant de droit ou de fait en vue du paiement de la TVA par la société qu'il dirige ont été suffisants par rapport à un dirigeant de droit ou de fait considéré *in abstracto*.**

[note de l'AED :

L'administration estime qu'un montant de TVA déclaré par un assujetti qui n'est pas reversé à l'État luxembourgeois constitue *per se* une inexécution fautive dans le chef du dirigeant de droit.

En effet :

- Le fait que le dirigeant de droit ou de fait n'ait pas contesté au nom de l'assujetti endéans les délais légaux une dette TVA prétendument indue ou qu'il n'ait pas procédé à une rectification des déclarations ayant pour résultat une dette TVA prétendument indue endéans les délais légaux est en soi également constitutif d'une faute. Le dirigeant de droit ou de fait a en effet l'obligation de s'assurer que l'assujetti qu'il représente déclare et reverse l'exacte montant de TVA due conformément à la Loi TVA. Il doit s'assurer en temps et en heure que ce montant n'est ni surévalué, ni sous-évalué. A défaut, si le montant de TVA prétendument indu est devenu définitif en raison de l'inaction du dirigeant de droit ou de fait, il est évident que ce dernier a manqué à ses obligations légales et qu'une inexécution fautive peut être retenue dans son chef.
- Lorsque la TVA déclarée est due et qu'elle a été encaissée par l'assujetti, mais qu'elle n'a pas été reversée à l'État luxembourgeois, il est évident que le dirigeant de droit ou de fait a manqué à ses obligations légales et qu'une inexécution fautive peut être retenue dans son chef.
- Lorsqu'aucune déclaration n'a été déposée par l'assujetti et que l'administration est dans l'obligation d'émettre un bulletin de taxation d'office pour non dépôt, il est évident que si le bulletin de taxation d'office est devenu définitif et que la dette TVA demeure impayée par l'assujetti, le dirigeant de droit ou de fait a manqué à ses obligations légales et qu'une inexécution fautive peut être retenue dans son chef.

Il convient de souligner que le bulletin d'appel en garantie n'est en principe généré qu'une fois que la dette TVA de l'assujetti est devenue définitive. Il incombe donc au dirigeant de droit ou de fait de s'assurer en temps et en heure que le montant de TVA dû et reversé à l'État luxembourgeois est correcte.]

- **Charge de la preuve en matière d'appréciation *in abstracto* de l'inexécution fautive du dirigeant de droit ou de fait.**

Il appartient donc en principe à l'[AED] de rapporter l'inadéquation des moyens au regard de l'obligation légale et, plus généralement, au regard de ce que l'on est en droit d'attendre d'un débiteur raisonnable.

Or, en cas d'inexécution totale de la prestation, c'est au débiteur de prouver l'exécution de son obligation. Le débiteur doit donc rapporter la preuve de l'accomplissement de diligences raisonnables, sauf à pouvoir s'exonérer en invoquant la force majeure.

En l'espèce, la société [●] n'a pas payé la TVA.

M. [○] n'a donc pas assuré le respect par la société [●] des obligations légales prévues par la [Loi TVA], et en particulier le paiement de la TVA due par les moyens financiers dont il assurait la gestion.

Il incombe ainsi à M. [○] de prouver :

- ou bien qu'il a accompli toutes les diligences raisonnables en vue du paiement de la TVA par la société [●] et que c'est en dépit de ces diligences raisonnables que la société [●] n'a pas payé la TVA,
- ou bien qu'il n'a pas pu accomplir ces diligences raisonnables en raison d'un événement de force majeure.

[note de l'AED :

Toute inaction ou action du dirigeant de fait ou de droit qui résulte en une dette TVA devenue définitive mais demeurée impayée, est en principe constitutive d'une inexécution fautive dans le chef de ce dernier. Le simple constat de l'existence d'une dette TVA définitive impayée par l'assujetti devrait constituer une preuve de l'inexécution fautive dans le chef du dirigeant de droit ou de fait. En effet, soit cette dette n'est pas due mais le dirigeant de droit ou de fait n'a pas entamé de démarches rectificatives nécessaires en temps et en heure, soit cette dette est due mais le dirigeant de droit ou de fait n'a pas procédé au reversement de ladite dette à l'État luxembourgeois. Dans l'un comme dans l'autre cas, l'inexécution fautive peut être retenue dans le chef du dirigeant de droit ou de fait.]

- **La force majeure constitue un cas d'exonération en faveur du dirigeant de droit ou de fait responsable d'une inexécution fautive.**

Le débiteur doit donc rapporter la preuve de l'accomplissement de diligences raisonnables, sauf à pouvoir s'exonérer en invoquant la force majeure.

En l'espèce, la société [●] n'a pas payé la TVA.

M. [○] n'a donc pas assuré le respect par la société [●] des obligations légales prévues par la [Loi TVA], et en particulier le paiement de la TVA due par les moyens financiers dont il assurait la gestion.

Il incombe ainsi à M. [○] de prouver :

- ou bien qu'il a accompli toutes les diligences raisonnables en vue du paiement de la TVA par la société [●] et que c'est en dépit de ces diligences raisonnables que la société [●] n'a pas payé la TVA,
- ou bien qu'il n'a pas pu accomplir ces diligences raisonnables en raison d'un événement de force majeure.

- **L'absence de paiement de la TVA en raison de factures prétendument impayées doit être démontrée par le dirigeant de droit ou de fait qui souhaite se dédouaner.**

D'une part, M. [○] invoque que l'[AED] réclamerait le paiement de la TVA même si le paiement de la facture n'était pas encore intervenu.

Il est vrai qu'en vertu de l'article 67-1 de la [Loi TVA], les dirigeants de droit ou de fait sont tenus de s'assurer « du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ». **Il ne serait donc pas possible de reprocher à un gérant l'inexécution fautive de ses obligations légales si la société qu'il gère n'avait pas les moyens financiers de payer la TVA en raison du non-paiement des factures par ses clients.**

Or, en l'espèce, il s'agit d'une pure affirmation de M. [○], et il ne rapporte pas la preuve que les clients n'avaient pas payé les factures et que, pour cette raison, la société [●] n'avait pas les moyens financiers pour payer la TVA. [...]

Il y a donc lieu de retenir que M. [○] est responsable pour inexécution fautive de ses obligations en tant que gérant de la société [●] découlant de la [Loi TVA].

Son recours contre la décision du directeur de l'[AED] du 4 février 2020, et pour autant que de besoin contre le bulletin d'appel en garantie du 27 septembre 2019, est donc rejeté pour être non fondé.

[note de l'AED :

L'Administration estime que même en présence de factures impayées, le bulletin d'appel en garantie serait quand même justifié. En effet, en cas de factures impayées, il incombe en principe au dirigeant de droit ou de fait de s'assurer que sa situation fiscale soit rectifiée une fois qu'il est évident que certaines factures ne seront jamais payées. Ce redressement de la situation fiscale doit intervenir avant que la dette TVA de l'assujetti ne soit définitive. A défaut de démarches rectificatives de la part du dirigeant de droit ou de fait, il est manifeste que l'inaction de ce dernier est constitutive d'une inexécution fautive dans son chef (cf. note de l'AED, page 3).]

- **L'utilisation de la TVA encaissée à des fins autres que le reversement de ces recettes fiscales à l'État luxembourgeois est constitutive d'une inexécution fautive dans le chef du dirigeant de droit ou de fait.**

D'autre part, M. [○] fait valoir que « d'abord, le gérant règle les salaires, sinon l'activité s'arrête, les salariés faisant défaut. Impossible de dire que c'est fautif dans le chef du gérant. Ce faisant, il garde l'espoir de redresser les choses en continuant de faire fonctionner l'entreprise ».

Par cette affirmation, M. [○] suggère que la société [●] disposait de moyens financiers, et qu'au lieu de s'assurer qu'ils soient utilisés pour payer la TVA, il a décidé de les utiliser pour payer les salariés afin de perpétuer l'activité de la société [●].

Encore une fois, M. [○] ne rapporte pas de preuve que cette affirmation corresponde à la réalité. Mais, même s'il rapportait une telle preuve, il s'agirait de la preuve d'une décision prise par le gérant de ne pas respecter ses obligations légales découlant de la [Loi TVA]. Le paiement des salaires ne peut certainement pas être considéré comme un événement de force majeure qui seul pourrait permettre l'exonération de M. [○] qui ne prouve pas avoir mis en œuvre tous les moyens pour remplir ses obligations légales.

Il y a donc lieu de retenir que M. [○] est responsable pour inexécution fautive de ses obligations en tant que gérant de la société [●] découlant de la [Loi TVA].

Son recours contre la décision du directeur de l'[AED] du 4 février 2020, et pour autant que de besoin contre le bulletin d'appel en garantie du 27 septembre 2019, est donc rejeté pour être non fondé.

[note de l'AED :

Il est notamment renvoyé à titre d'information à l'arrêt du 29 janvier 2014, numéro 38130 du rôle qui énonce le même principe en les termes suivants : « L'omission du commerçant, qui perçoit la TVA grevant son chiffre d'affaires, de la déclarer et de la continuer à l'AED, de même que le non-paiement des impôts directs que le commerçant, en sa qualité d'employeur, est tenu de retenir et de continuer à l'ACD, constituent une faute dans son chef d'autant plus grave que les taxes qu'il perçoit et les retenues sur salaire qu'il effectue ne lui appartiennent pas, mais ne fait que les percevoir/retenir aux fins de les continuer à l'administration compétente. Il s'y ajoute que le non-paiement des sommes en question fait présumer que les fonds ont été utilisés à d'autres fins ».

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

DECISION JUDICIAIRE	Ordonnance civile n° 2021TALREFO/00299 en date du vendredi 11 juin 2021, n° TAL-2021-03187 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 81 de la Loi TVA Article 85 de la Loi TVA Article 86 de la loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Incompétence du juge des référés pour statuer sur la régularité (i) d'une contrainte, (ii) d'un commandement à payer et (iii) d'une sommation à tiers détenteur ; - L'opposition à contrainte et le recours au fond (contre les bulletins) sont des recours distincts cloisonnés chacun dans le domaine qui lui est propre ;

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

EXTRAIT

- **Incompétence du juge des référés pour statuer sur la régularité (i) d'une contrainte, (ii) d'un commandement à payer et (iii) d'une sommation à tiers détenteur.**

Conformément aux développements des parties défenderesses l'État du Grand-Duché et l'[AED], **le juge des référés est incompétent pour déclarer irrégulières la contrainte et le commandement à payer du 22 août 2019 ainsi que la sommation à tiers détenteur du 7 janvier 2021.**

[note de l'AED :

Tout assujetti souhaitant agir en justice contre un acte de recouvrement est invité à saisir par voie d'assignation judiciaire ordinaire le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg à Luxembourg siégeant en matière civile, le juge des référés étant incompétent pour statuer sur la régularité d'un tel acte. Pour rappel, la procédure relative à l'opposition à contrainte est prévue à l'article 86 de la Loi TVA. Bien qu'aucun article ne prévoit d'opposition à une sommation à tiers détenteur, l'assujetti peut néanmoins agir judiciairement contre ce type d'acte de recouvrement. En effet, « le droit du Trésor de recourir à la mesure de contrainte de la sommation à tiers détenteur ne saurait avoir pour résultat de léser le contribuable et de l'empêcher d'agir pour la conservation de ses droits tenant à la créance. Contrairement à la position soutenue par l'administration et par l'État, le débiteur peut agir en justice contre une mesure d'exécution, de même que contre les actes préparatoires de l'exécution, tels le commandement ou la contrainte délivrés par le receveur dans le cadre de la procédure de recouvrement de l'impôt. Le débiteur peut saisir le juge judiciaire d'une demande en nullité d'un acte de poursuite ou d'un acte d'exécution en raison d'une irrégularité affectant l'acte d'exécution. M. [●] a donc valablement pu agir en annulation et en retrait de la sommation à tiers détenteur du 13 décembre 2002 » (cf. Jugement civil n° 163/2008 du 29 mai 2008, n° 105037 du rôle).]

- **L'opposition à contrainte et le recours au fond (contre les bulletins) sont des recours distincts cloisonnés chacun dans le domaine qui lui est propre.**

En premier lieu, il échet de rappeler l'article 86 alinéa 2 de la [Loi TVA] qui dispose que « **l'opposition à la contrainte ne peut être basée que sur des nullités de forme soit de la contrainte soit du commandement ou sur des causes d'extinction de la dette** ». **Toute autre contestation et notamment celles ayant trait à la validité ou la régularité des bulletins de TVA ou aux opérations de taxation doit faire l'objet de la procédure prévue à l'article 76 de la susdite loi, à savoir d'un recours introduit par une assignation devant le Tribunal civil à signifier, sous peine de forclusion, à l'Administration de l'Enregistrement en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin.**

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier que la société [●] a adressé une réclamation au Directeur de l'[AED] par courrier recommandé du 4 juillet 2019. [La société [●]] n'a donc pas procédé par assignation devant le Tribunal civil.

L'opposition à contrainte prévue par l'article 86 et l'assignation visée à l'article 76 sont des recours distincts, cloisonnés chacun dans le domaine qui lui est propre (cf arrêt de la Cour d'appel du 5 mars 2008, numéro 32610 du rôle).

Les contestations soulevées par [la société [●]] dans le cadre de la réclamation précitée, restent donc sans incidence sur le sort de l'instance sur opposition à contrainte. En effet, il pourrait être statué sur le bien-fondé de l'opposition à contrainte sans égard à la décision à rendre dans l'instance introduite sur base du prédit article 76 de la [Loi TVA]. Les deux instances restent étrangères l'une par rapport à l'autre.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt de la Cour d'Appel du 05 mars 2008, n° 32610 du rôle ; Jugement civil n°78/2018 du 07 mars 2018, n° 184161 du rôle ; Jugement civil n°13/2018 du 17 janvier 2018, n° 184096 du rôle ; Jugement civil n°2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle.

Il est par ailleurs rappelé que le recours au fond (application de l'article 76 de la Loi TVA) est à diriger uniquement contre l'AED en la personne du directeur. En revanche, l'article 86 de la Loi TVA, texte spécial qui régit l'opposition à contrainte, dispose que l'opposition à contrainte est signifiée à l'État, en la personne du fonctionnaire qui a délivré la contrainte, c'est-à-dire le receveur de la Recette centrale.

In fine, il convient de souligner que les deux recours sont soumis à des procédures distinctes, l'opposition à contrainte se faisant par assignation à jour fixe alors que l'assignation prévue à l'article 76 de la Loi TVA se fait à quinzaine.]

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

Les parties défenderesses l'État du Grand-Duché et l'[AED] contestent que l'action soit prescrite alors que le délai de 5 ans, prévu à l'article 81 de la [Loi TVA], prenant cours le 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible, aurait été interrompu par l'émission de la contrainte avec commandement du 22 août 2019.

Il convient de rappeler l'article 81 de la loi TVA qui stipule que : « **L'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible. Ce délai de prescription est interrompu soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du code civil, soit par une renonciation de l'assujetti au temps couru de la prescription. (...) ».**

Aux termes de l'article 2244 du code civil : « Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile ».

Il s'ensuit qu'en l'espèce **la contrainte avec commandement du 22 août 2019, pour laquelle la société [●] n'a pas rapporté la preuve qu'elle est affectée d'une nullité de forme, est à considérer comme avoir valablement interrompu le délai de prescription de cinq ans.**

L'action en recouvrement de l'[AED] n'est donc pas prescrite.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n°174/2018 du 23 mai 2018, n°177343 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00302 du 02 octobre 2019, n° 187368 et TAL-2018-03061 du rôle.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH01/00062 en date du mercredi 10 mars 2021, n° TAL-2020-03822 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Étendue limitée de la saisine du tribunal en cas d'assignation de l'AED contre une décision directoriale de rejet fondée sur la forme et non sur le fond ; - Le rejet directorial erroné d'une réclamation administrative d'un assujetti pour des motifs de forme induit le renvoi de ladite réclamation et du dossier à l'AED pour analyse au fond.
EXTRAIT	• Étendue limitée de la saisine du tribunal en cas d'assignation de l'AED contre une décision directoriale de rejet fondée sur la forme et non sur le fond. Il est constant en cause que la décision directoriale du 28 janvier 2018 a déclaré irrecevable la réclamation induite par la société [●] au motif qu'elle n'aurait pas été conforme aux exigences de l'article 76, paragraphe 3 de la [Loi TVA] en ce qu'elle n'aurait pas été suffisamment motivée. Cette décision ne contient aucune appréciation au fond sur le caractère justifié ou erroné de la taxation à laquelle les services de l'[AED] ont procédé. <u>Il en résulte que le tribunal est actuellement saisi de la seule question de savoir si la réclamation du 1^{er} août 2019 était recevable ou irrecevable. Si l'appréciation directoriale venait à être</u>

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.

confirmée, la taxation serait définitivement acquise et le tribunal ne saurait se prononcer sur le fond.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n°2021TALCH01/00062 du 10 mars 2021, n°TAL-2020-03822 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.

Cette solution est logique étant donné que l'objectif de la Loi TVA est de toiser toute contestation d'un assujetti au niveau administratif préalablement à la saisine du tribunal. Étant donné qu'en cas de rejet de la réclamation administrative par l'AED pour des raisons purement formelles, le fond du dossier – à savoir l'argumentaire de l'assujetti relatif à l'imposition contestée – n'a pas fait l'objet d'une analyse par l'AED, admettre une saisine du tribunal sur le fond de l'affaire contreviendrait à l'esprit de la Loi TVA qui rappelons-le poursuit un objectif de bonne administration de la justice.

« 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.]

- **Le rejet directorial erroné d'une réclamation administrative d'un assujetti pour des motifs de forme induit le renvoi de ladite réclamation et du dossier à l'AED pour analyse au fond**

Si l'appréciation directoriale venait à être renversée, le dossier devrait être renvoyé à l'[AED] pour que le directeur procède à une appréciation au fond sur la réclamation de la société [•], sans que le tribunal ne puisse actuellement se prononcer sur le fond. Le mécanisme mis en place par l'article 76 de la [Loi TVA] vise en effet à voir toiser pour autant que de possible les réclamations des assujettis au niveau de l'administration.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n°1022/2017 du 29 novembre 2017, n° 170224 du rôle ; Jugement civil n°2021TALCH01/00062 du 10 mars 2021, n°TAL-2020-03822 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24

mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.

Le renvoi automatique du dossier pour analyse au fond par l'AED est la conséquence directe du mécanisme de réclamation administrative préalable obligatoire.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 en date du mardi 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 76 de la Loi TVA Article 62 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée ; - Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation d'office, respectivement contre la décision directoriale ; - Absence de recours permettant de demander une remise gracieuse en matière de TVA ; - Réclamation administrative préalable obligatoire ; - Le mandat donné à un conseil ou à tout autre mandataire par un contribuable pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre emporte éléction de domicile auprès de ce mandataire ; - Libre choix de l'AED quant à l'adresse de notification des bulletins de taxation / rectification d'office ; - Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office, théorie de l'émission du bulletin de taxation / rectification d'office ; - Conformité de l'article 76 de la Loi TVA à la Convention européenne 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.
EXTRAIT	• La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée. L'article 76 de la [Loi TVA] tel que reproduit ci-dessus prévoit une <u>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</u>

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.

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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH08/00097 du 18 mai 2021, n° TAL-2018-06843 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 ».]

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

Aux termes de l'article 76 de la [Loi TVA], **l'AED est le destinataire de l'assignation partant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation.** En cas de recours contre les bulletins d'impôts, **c'est donc l'administration, qui agit en justice. 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 TVA] (voir : Cour de cassation 18 février 2010, numéro 27 08 du registre).

Aux termes de l'acte du 26 septembre 2018, la société [●] a donné assignation à :

1. l'[AED], représentée par son directeur actuellement en fonctions, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3 Avenue Guillaume,
2. pour autant que de besoin, à l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Premier Ministre, Ministre de l'État, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4 rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par le Directeur de l'[AED] à son adresse précitée.

Étant donné que le recours tant contre un bulletin d'imposition que contre la décision directoriale est à diriger contre l'AED, représentée par son directeur en fonctions, et non pas contre l'ÉTAT, représenté par le Ministre d'État, la

demande dirigée par la société [●] contre l'ÉTAT est irrecevable (en ce sens : TAL 25 mai 2011, n° 156/2011, rôle 123.814 ; TAL 25 janvier 2012, n° 10/2012, rôle 119.576). **Le recours de la société [●] dirigé contre l'AED, représentée par son directeur, non autrement critiqué, est recevable.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 du 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.]

- **Absence de recours permettant de demander une remise gracieuse en matière de TVA.**

Le tribunal note en effet que dans le cadre de ce courrier, **la société [●] n'a pas demandé à voir procéder à un réexamen des impositions intervenues, des pièces qui auraient permis au directeur de se livrer à cet exercice n'ayant pas été jointes au courrier, mais elle a sollicité la faveur d'une remise gracieuse d'une partie de sa dette.**

Ces termes, loin de traduire une réclamation contre les taxations d'office et impositions d'amendes opérées, marque la reconnaissance du bien-fondé de la démarche de l'AED au regard du droit applicable et se limite à implorer l'indulgence de l'administration en vue d'une réduction des montants à payer dans le cadre d'un geste de clémence. **Il ne s'agissait donc pas d'une réclamation motivée contre les bulletins émis.**

Le Directeur n'a d'ailleurs pas non plus considéré le courrier de la société [●] du 3 mai 2018 comme valant réclamation contre lesdits bulletins de taxation d'office. Dans sa

réponse du 9 juillet 2018, il écrit en effet que ce n'est que « pour autant que votre prédire lettre puisse être considérée comme réclamation motivée contre les bulletins d'impôt portant taxations d'office pour les années 2011 à 2016 » qu'il prend position sur la recevabilité de pareille réclamation en l'excluant pour cause de tardiveté.

Pour le surplus, ce courrier du directeur se borne à renseigner sur l'absence de base légale pour une remise gracieuse de la dette fiscale.

Le tribunal déduit de ce qui précède que c'est à bon droit que l'AED et l'État soulignent que le courrier de la société [●] du 3 mai 2018 ne vaut pas réclamation au sens de l'article 76, paragraphe 4, tel qu'en vigueur à partir de l'année 2010.

Or, la réclamation administrative constitue un préalable nécessaire avant de pouvoir saisir le tribunal civil. En l'absence de réclamation administrative préalable, la société [●] n'est pas recevable à saisir directement le tribunal d'un recours.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00098 du 05 mai 2020, n° TAL-2018-01938 du rôle.

Il est rappelé que l'absence de recours permettant de demander une remise gracieuse en matière de TVA est constitutionnelle, cf. Arrêt de la Cour constitutionnelle du vendredi 18 mai 2018, numéro 00136 du registre. Le seul moyen à disposition de l'assujetti souhaitant contester une rectification ou taxation d'office est réglementé à l'article 76 (3) de la Loi TVA.]

- **Réclamation administrative préalable obligatoire.**

La réclamation administrative constitue un préalable nécessaire avant de pouvoir saisir le tribunal civil. En l'absence de réclamation administrative préalable, la société [●] n'est pas recevable à saisir directement le tribunal d'un recours.

[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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, numéro 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).]

- **Le mandat donné à un conseil ou à tout autre mandataire par un contribuable pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre emporte élection de domicile auprès de ce mandataire.**

Il n'est également pas contesté qu'à l'époque de l'envoi des bulletins de taxation litigieux Mme. [○] était toujours le mandataire déciare de la société [●] auprès de l'AED.

Le tribunal relève à cet égard qu'il y a lieu de considérer que, sauf stipulation contraire, le mandat donné à un conseil ou à tout autre mandataire par un contribuable pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre emporte élection de domicile auprès de ce mandataire.

[note de l'AED :

Lorsqu'un assujetti informe l'AED que les courriers émanant de l'administration doivent être envoyés à une adresse spécifique, cette adresse acquiert la qualité d'adresse officielle « que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration », cf. article 76 (2) de la Loi TVA. Cette qualification est importante étant donné qu'elle permet à l'AED de notifier valablement les courriers adressés à l'assujetti. Il est donc vivement conseillé de révoquer pareille adresse une fois qu'elle n'est plus valable, à défaut de quoi l'assujetti risque de rester dans l'ignorance quant à l'existence de courriers importants valablement notifiés à l'adresse désuète. Dans cette hypothèse il y a de fortes de chances qu'une fois que l'assujetti aura pris connaissance des courriers, il ne pourra plus les contester valablement en raison de la forclusion acquise. Pareille inadvertance peut avoir des répercussions financières importantes en cas d'émission par l'AED de bulletins de taxation / rectification d'office.]

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

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.** [...]

L'article 76, paragraphe 2, de la [Loi TVA], 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'AED soient transmises à l'une des adresses spécifiées dans la disposition précitée,** jusqu'au moment où il décide de déclarer une autre adresse. [...]

En l'espèce, les bulletins de taxation d'office ont été envoyés par courriers recommandés à l'adresse du mandataire déclaré de l'assujetti, telle que ce dernier l'a communiquée à l'AED le 4 novembre 2011. Il s'agit d'une des possibles adresses de notification visées par l'article 76, paragraphe 2 de la [Loi TVA]. [...]

Il ne saurait dès lors être reproché à l'AED d'avoir envoyé les bulletins de taxation d'office litigieux à l'adresse du mandataire déclaré de son assujetti.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 08/2019 de la Cour de cassation du jeudi 17 janvier 2019, n° 4067 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00319 du 16 octobre 2019, n° TAL-2018-05732 du rôle.

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

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

In fine, relevons que l'AED possède le libre choix quant à l'adresse qu'elle peut utiliser pour l'envoi des courriers officiels. Si en pratique l'AED envoie les courriers à l'adresse indiquée par l'assujetti, rien n'empêche qu'elle puisse également le faire par exemple à l'adresse du siège social, cette possibilité étant clairement prévue par la Loi TVA. Il est donc primordial que toutes les données soient correctes, tant au niveau du Recueil Électronique des Sociétés et Associations (*Abr. RESA*), qu'au niveau de l'AED.]

- **Présomption réfragable de notification des bulletins de taxation / rectification d'office, théorie de l'émission du bulletin de taxation / rectification d'office.**

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.

[note de l'AED :

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

civil n° 2019TALCH01/00319 du 16 octobre 2019, n° TAL-2018-05732 du rôle ; Arrêt civil n° 39/20 du 04 mars 2020, n° CAL-2019-00448 du rôle.

Il est de jurisprudence constante que s'applique en matière de notification d'un bulletin de taxation / rectification d'office la théorie de l'émission. Il suffit à l'AED de démontrer qu'elle a envoyé ledit bulletin à l'une des adresses de notification possibles de son choix pour que la notification dudit bulletin soit considérée comme étant parfaite. Il importe peu que le courrier ait été *in fine* réceptionné par l'assujetti ou retourné à l'AED. L'AED conserve systématiquement pour chaque bulletin de taxation / rectification d'office envoyé la preuve d'envoi officielle des services postaux.

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

- **Conformité de l'article 76 de la Loi TVA à la Convention européenne 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.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 5/2015 du 7 janvier 2015, n° 156315 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00090 du 27 février 2019, n°

TAL-2018-01658 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.

Le recours effectif à un tribunal impartial est certes un droit fondamental, ceci dit cela ne signifie aucunement qu'il ne peut y avoir de règles procédurales encadrant ce droit. Il est manifeste que l'article 76 de la Loi TVA prévoit un recours effectif auprès du tribunal d'arrondissement de Luxembourg. Ce droit existe donc effectivement (ce qui explique le nombre de décisions judiciaires publiées dans les BISJ). Toutefois, l'assujetti doit obligatoirement au préalable avoir introduit une réclamation administrative endéans un délai légal de forclusion de 3 mois à compter de la date de notification figurant sur le bulletin de taxation / rectification d'office. Outre le fait que le délai de 3 mois est suffisamment long afin de permettre à l'assujetti de préparer sa réclamation, l'AED rappelle que le bulletin de taxation d'office est en principe toujours précédé d'un procès-verbal octroyant une possibilité pour l'assujetti de prendre position avant l'émission d'un quelconque bulletin de taxation / rectification d'office. Il convient de rappeler que l'objectif du recours administratif préalable à toute saisine des institutions judiciaires vise (i.) à assurer une meilleure administration du dossier de l'assujetti et (ii.) à éviter un engorgement des tribunaux avec du contentieux inutile qui peut s'avérer onéreux pour l'assujetti. Les règles procédurales de l'article 76 de la Loi TVA en faveur de l'assujetti sont dès lors en parfaite conformité avec la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Il incombe uniquement à l'assujetti de faire preuve de diligence en réagissant à temps au procès-verbal précédant le bulletin de taxation / rectification d'office et en introduisant endéans les délais légaux une réclamation administrative dûment motivée, telle que définie par la jurisprudence luxembourgeoise et dépeinte par l'AED à travers ses nombreux BISJ. Pour de plus amples détails juridiques, le service juridique de l'AED recommande la lecture du livre Droit(s) européen(s) à un procès équitable, Bruxelles, Bruylant, 2012 par Pascal Gilliaux.

In fine, notons que l'adage juridique *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* trouve à s'appliquer en matière de choix d'adresse qui s'offre à l'AED. Il incombe tout simplement à l'assujetti de veiller à ce que ses données soient toujours à jour. Invoquer une violation des droits fondamentaux lorsque le courrier est envoyé par l'AED à une adresse désuète en raison de la négligence de l'assujetti, relève tout simplement de la mauvaise foi. En effet, les règles sont connues (cf. article 62 de la Loi TVA) et elles participent à une bonne administration.]

- **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 [Loi TVA] « **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'AED et de l'informer de tout changement. Cette obligation s'explique par le fait que l'assujetti collecte, pour le compte de l'État, la taxe payée par le consommateur final pour la lui transmettre. Il est donc légitime que l'AED ait, à tout moment, connaissance de son adresse. [...]

En tout état de cause, le tribunal constate que c'est la société [●] qui n'a pas fait les diligences nécessaires pour informer l'AED d'un éventuel problème de notification et que ce n'est dès lors que par sa propre négligence que les bulletins de taxation d'office ne lui sont pas parvenus à son siège social.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.

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.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH08/00097 du mardi 18 mai 2021, n° TAL-2018-06843 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATEGORIE	TVA Loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat
ARTICLE(S) VISES	Article 76 de la Loi TVA Article 8 §11 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat
SOUS-CATEGORIE(S)	- La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée ; - Les actes rentrant dans l'activité d'une société d'avocats ne peuvent être accomplis que par l'intermédiaire de ses membres ayant qualité pour exercer la profession d'avocat ; - Présentation du principe de confiance légitime.
EXTRAIT	• La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée L'article 76 de la [Loi TVA] tel que reproduit ci-dessus prévoit une <u>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.</u>
[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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH08/00097 du 18 mai 2021, n° TAL-2018-06843 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 ».]

- **Les actes rentrant dans l'activité d'une société d'avocats ne peuvent être accomplis que par l'intermédiaire de ses membres ayant qualité pour exercer la profession d'avocat.**

Il est constant en cause que la réclamation litigieuse du 1^{er} décembre 2017 a été signée pour compte de la société d'avocats [●] par un dénommé [Monsieur ○] qui n'est lui-même pas avocat.

La possibilité pour les avocats d'exercer leur profession sous forme de personne morale a été introduite par la loi du 16 décembre 2011 concernant l'exercice de la profession d'avocat sous forme d'une personne morale et modifiant 1. la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat ; 2. les articles 2273 et 2276 du Code civil.

Suite à cette modification, la loi sur la profession d'avocat comporte dorénavant un article 8, §11 qui dispose ce qui suit : « **Dans tous les actes relevant de l'exercice de la profession d'avocat au Luxembourg, la personne morale devra être représentée par un avocat inscrit à un Ordre prévu par la présente loi. Pour les actes requérant le ministère d'avocat à la Cour, la personne morale doit être représentée par un avocat inscrit à la liste 1 du tableau. Sa signature devra être identifiée par ses nom et prénom suivis de la désignation et de la forme de la société ou association qu'il représente** ».

Il s'ensuit que les actes rentrant dans l'activité de la société ne peuvent être accomplis que par l'intermédiaire de leurs membres ayant qualité pour exercer la profession.

Il résulte des travaux parlementaires que le Conseil d'État a, dans le cadre de son deuxième avis complémentaire n° 47.482 B du 7 juin 2011, expressément insisté « à ce que **tous les actes indiquent le nom de l'avocat signataire suivi de l'indication précise de la forme de société adoptée par le ou les avocat(s)** ».

Le Tribunal rappelle à ce titre que **la profession d'avocat fait partie des professions réglementées et que tant l'usage non autorisé des titres attachés à cette profession** (tels notamment « avocat », « avocat à la Cour », « avocat-avoué », «

avoué » et « avocat honoraire », voire tous autres termes comprenant ces mots ou leur équivalent) **que l'exercice illégal de la profession d'avocat est sanctionné pénalement** ; cette dernière infraction étant passible d'une amende de 500 à 25.000 euros et d'un emprisonnement de huit jours à six mois ou d'une de ces peines seulement (cf. article 41 de la loi sur la profession d'avocat).

Dans la mesure où la loi sur la profession d'avocat prévoit ainsi des sanctions pénales tant en cas de violation des obligations professionnelles découlant de la profession d'avocat, qu'en cas d'exercice illicite de la profession d'avocat, le Tribunal retient que [la loi sur la profession d'avocat] doit être considérée comme étant d'ordre public.

Une éventuelle violation de l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat induit dès lors une irrégularité de fond de cet acte.

En l'espèce, il y a lieu de retenir que l'introduction par la société d'avocats [●] de la réclamation litigieuse du 1^{er} décembre 2017 pour compte de son client, la société [■], constitue indéniablement un acte relevant de l'exercice de la profession d'avocat.

Sauf à admettre que la société d'avocats [●] enfreint ladite disposition, il y a lieu de retenir que le recours administratif exercé par elle pour compte de son client relève soit de son activité professionnelle, à savoir de l'activité d'exercice de la profession d'avocat, soit constitue un acte relevant de sa sphère interne et ne faisant en tant que tel pas partie de son activité professionnelle, ce qui n'est pas le cas. [...]

L'exercice d'un recours administratif motivé tant en fait qu'en droit par la société d'avocats [●] - dont il peut légitimement être admis qu'elle n'a agi ni à titre occasionnel, ni à titre gratuit - dépasse le stade de la simple consultation juridique et fait indéniablement partie des activités d'avocat. [...]

[La réclamation] constitue dès lors indéniablement un acte soumis à l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat et aurait dû, en tant que tel, être signée par un avocat.

La réclamation du 1^{er} décembre 2017 est partant entachée d'une irrégularité de fond pour contrevenir à l'article 8, 511 de la loi sur la profession d'avocat.

[note de l'AED :

Dans l'hypothèse où un assujetti a mandaté une société d'avocats en vue de défendre ses intérêts, il veillera à ce que le courrier de contestation soit signé par un avocat qualifié de cette société d'avocats, à défaut de quoi une irrégularité de fond est encourue.]

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

Le principe de confiance légitime protège l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'administration en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par cette dernière ou à des engagements pris par elle. [...]

Ainsi, essentiellement quatre critères sont à prendre en considération :

- (i) le contribuable doit d'abord avoir posé une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée par le contribuable ;
- (ii) le contribuable doit plus particulièrement avoir exposé clairement son cas et de façon complète, de sorte à mettre l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause ;
- (iii) la réponse individuelle fournie doit ensuite émaner d'un fonctionnaire compétent, ou à tout le moins d'un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs suffisants ;
- (iv) l'administration doit encore avoir voulu se lier par les renseignements donnés au contribuable, c'est-à-dire que la réponse fournie l'aura été sans restrictions ni réserves ;
- (v) enfin, les renseignements fournis par l'administration doivent avoir eu une influence déterminante sur le contribuable (v. not. TA, 25 juin 2018, n° 39.703 du rôle et références y citées).

[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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 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'ordonnancement 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 [c'est-à-dire de marge d'appréciation] et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de

l'ordonnancement 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'ordonnancement 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. Cela signifie bien évidemment que la décision administrative doit avoir été prise par un fonctionnaire compétent.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH01/00045 en date du mercredi 24 février 2021, n° TAL-2020-00779 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 4 de la Loi TVA Article 5 de la Loi TVA Article 17 de la Loi TVA Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA Article 62 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Impossibilité de désimmatriculer rétroactivement un assujetti qui invoque une identification à la TVA par erreur dès lors que ce dernier a consciemment et délibérément sollicité son identification à la TVA ; - Critères relatifs à l'existence d'un « assujetti à la TVA » ; - La simple détention passive de participations ne relève pas du champ d'application de la loi TVA ; - Présomption de qualité d'« assujetti » en cas d'attribution d'un numéro d'identification à la TVA ; - La simple immatriculation d'une société à la TVA ne confère pas un droit automatique et illimité de déduire la TVA décaissée en amont ; - Le simple refus de l'AED d'accorder un droit à déduction de la TVA en amont n'induit pas automatiquement l'absence de qualité d'« assujetti ».

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.

EXTRAIT

- **Impossibilité de désimmatriculer rétroactivement un assujetti qui invoque une identification à la TVA par erreur dès lors que ce dernier a consciemment et délibérément sollicité son identification à la TVA.**

Le tribunal retient dans un premier temps que c'est à tort que la société à responsabilité limitée [●] fait valoir les nécessités d'une désimmatriculation rétroactive au 1^{er} janvier 2017 au motif d'une erreur dans son chef, pour la simple et bonne raison qu'il n'y a pas eu d'erreur. C'est de façon délibérée et consciente que la société à responsabilité limitée [●] a sollicité son identification à la TVA, qu'elle a fourni des explications et pièces complémentaires pour appuyer sa démarche et qu'elle a par la suite présenté une déclaration de TVA pour l'année 2017 dont découle une dette de TVA non négligeable.

Ces éléments permettent d'exclure toute erreur dans son chef, mais caractérisent au contraire une démarche intentionnelle et consciente à travers l'extériorisation par la société à responsabilité limitée [●] de son intention d'effectuer des opérations économiques relevant du champ d'application de la TVA. Le tribunal retient ensuite que dans ces circonstances, compte tenu des déclarations de la société à responsabilité limitée [●] qui dénotaient son intention d'effectuer des opérations relevant du champ d'application de la TVA, l'[AED] était autorisée et même obligée d'identifier la société à responsabilité limitée [●] à la TVA en lui attribuant un numéro de TVA. À ce stade précoce, l'[AED] n'avait pas d'autres moyens de contrôle que de prendre appui sur les déclarations de la société à responsabilité limitée [●] quant aux opérations envisagées par elle (voir en ce sens CJUE 14 mars 2013, aff. C-527/11, Ablessio, ECLI:EU:C:2013:168).

C'est dès lors à tort que la société à responsabilité limitée [●] fait valoir que son identification à la TVA devrait être annihilée *ab initio* pour avoir été faite par erreur.

[...] dans l'intérêt du bon fonctionnement et de la stabilité du système de TVA, **la possibilité de voir supprimer rétroactivement cette qualification** [à savoir la qualification d'assujetti] **pour des raisons de simple convenance, notamment parce que l'entreprise concernée constaterait que la demande d'identification aurait été faite à tort ou que la qualification d'assujetti lui serait financièrement défavorable par suite d'une évolution de son modèle commercial ou de son activité commerciale déviant des projections initiales, ne lui est pas ouverte.**

A cet égard, les développements de la société à responsabilité limitée [●] tenant à l'absence d'incidence concrète sur la sécurité juridique ou les intérêts financiers de l'Union européenne, ainsi que celles tenant à une double imposition d'une même opération doivent rester sans incidence.

[note de l'AED :

Il va de soi que la demande d'identification à la TVA n'est pas une démarche anodine « à la carte » qui peut être modifiée par la suite dès lors que l'immatriculation à la TVA s'avère *in fine* économiquement défavorable. Tout comme le choix de la voie la moins imposée est possible – sous réserve d'être licite –, le choix de la voie la plus imposée l'est également. Une fois ce choix opéré, il n'est plus possible de le modifier rétroactivement. Il est donc vivement conseillé de s'entourer de professionnels du droit qualifiés en la matière afin de pouvoir faire un choix éclairé et éviter ainsi toute déconvenue ultérieure.]

- **Critères relatifs à l'existence d'un « assujetti à la TVA ».**

Le critère déterminant pour la qualification d'assujetti, et donc pour son identification initiale à la TVA à travers l'attribution d'un numéro d'identification, réside aux termes de l'article 4 de la [Loi TVA] dans l'accomplissement de façon indépendante et à titre habituel d'opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, partant dans l'activité en aval, et non pas dans le mode de d'acquisition ou la nature des moyens acquis en amont pour se mettre en mesure d'accomplir cette activité économique.

- **La simple détention passive de participations ne relève pas du champ d'application de la loi TVA.**

La simple détention passive de participations, activité qui avait été mentionnée par la société à responsabilité limitée [●] dans sa demande d'immatriculation initiale, **ne relève pas du champ d'application de la TVA.**

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180.466 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle.

Tout assujetti qui s'adonne à la fois à une activité économique non exonérée soumise à TVA et à une détention passive de participations est à qualifier d'assujetti partiel. En principe dans cette hypothèse, soit l'assujetti peut démontrer que l'ensemble des opérations économiques acquises en amont sont exclusivement en lien avec l'activité économique non exonérée soumise à TVA et dans ce cas il possède un droit à déduction intégral sur ces coûts, soit l'assujetti devra en matière de frais généraux établir un prorata et il n'aura qu'un droit à déduction partiel. En effet, le droit à déduction de la TVA grevant des opérations économiques en amont, voire des frais généraux, n'est ouvert qu'en cas de lien direct et immédiat avec une activité économique non exonérée soumise à TVA.]

- **Présomption de qualité d'« assujetti » en cas d'attribution d'un numéro d'identification à la TVA.**

Le tribunal est ainsi amené à retenir que **l'existence d'un numéro d'identification à la TVA établit la qualité d'assujetti de l'entreprise identifiée [...].**

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

La société à responsabilité limitée [●] confond entre d'une part le statut d'assujetti, qui découle dans son chef de la demande d'identification à la TVA appuyée par son intention déclarée de vouloir effectuer des opérations relevant du champ d'application de la TVA **et d'autre part le mécanisme du droit à déduction de la TVA acquittée en amont**, qui est tributaire de l'exécution effective en aval d'opérations relevant du champ d'application de la TVA qui doivent au surplus se trouver en lien direct et immédiat avec les acquisitions taxées faites en amont.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle.]

- **Le simple refus de l'AED d'accorder un droit à déduction de la TVA en amont n'induit pas automatiquement l'absence de qualité d'« assujetti ».**

La société à responsabilité limitée [●] confond entre d'une part le statut d'assujetti, qui découle dans son chef de la demande d'identification à la TVA appuyée par son intention déclarée de vouloir effectuer des opérations relevant du champ d'application de la TVA **et d'autre part le mécanisme du droit à déduction de la TVA acquittée en amont**, qui est tributaire de l'exécution effective en aval d'opérations relevant du champ d'application de la TVA qui doivent au surplus se trouver en lien direct et immédiat avec les acquisitions taxées faites en amont.

L'affirmation de l'absence d'opérations en aval remplissant ces conditions ne se trouve pas en contradiction avec la reconnaissance de la qualité d'assujettie par ailleurs.

[note de l'AED :

Il s'agit là du corolaire de l'absence de droit à déduction automatique en cas de qualité d'assujetti.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 en date du mercredi 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	
SOUS-CATEGORIE(S)	Article 76 de la Loi TVA

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.

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

EXTRAIT

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

Par exploit d'huissier du 31 juillet 2020, la société anonyme [●] a fait donner assignation à « **Monsieur Romain HEINEN, pris en sa qualité de Directeur en exercice de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,** assigné en ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume » à comparaître devant le tribunal de ce siège. [...]

L'action basée sur l'article 76, paragraphe 3 de la [Loi TVA] vise à contester une décision prise par un organe de l'État, à savoir l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA agissant à travers son directeur.

Aux termes de cette disposition légale, **l'assignation portant recours doit être signifiée à « l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur ».**

Une jurisprudence constante décide 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° 9/20] 0 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, 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 de la société est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'État » (TA Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; TA Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle).

Il est ainsi acquis que l'article 76, paragraphe 3 de la [Loi TVA] déroge au principe général selon lequel seules les personnes pourvues de la personnalité juridique peuvent être attirées en justice en édictant que dans la matière spécifique y régie, **l'assignation doit être donnée à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.**

S'il est certain que Romain HEINEN en tant que personne physique jouit de la personnalité juridique, cette qualité ne lui confère cependant pas qualité pour

défendre à une action mettant en cause une décision prise par ses soins en sa qualité de directeur d'un organe de l'État.

C'est partant à bon droit que « Monsieur Romain HEINEN, pris en sa qualité de Directeur en exercice de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA » soulève le défaut de qualité à défendre dans son chef contre une action portant recours contre une décision de rejet d'une réclamation contre un bulletin de taxation d'office.

La demande de la société anonyme [●] est partant irrecevable.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 du 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil du lundi 15 mars 2021, n° 863/21 du répertoire fiscal.
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	Droit civil
ARTICLE(S) VISES	Article 1384 du Code civil Article 1 ^{er} de la Loi du 1 ^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'État et des collectivités publiques

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.

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

EXTRAIT

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

La Cour de cassation a tranché par deux arrêts la question qui oppose les parties. Il s'agit de deux arrêts datés respectivement du 18 février 2010 portant le numéro 9/10 et du 7 avril 2011 portant le numéro 25/11.

La Cour de cassation a retenu, dans la première décision, que les juges du fond n'ont pas violé les textes légaux en disant que **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 de s'y défendre et que les articles** 76, paragraphe 3 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée **confèrent ce pouvoir à l'[AED]** pour en conclure que l'assignation dirigée contre l'[AED] ainsi que l'appel sont recevables. Dans la deuxième décision, **la Cour de cassation a pareillement retenu que 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 de s'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76, paragraphe 3, et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA** (cf. également TAL 15 janvier 2014 n° 17/2014).

Les actions concernant cette administration doivent donc en principe être dirigées contre l'État du Grand-Duché de Luxembourg (cf. Cour de cassation 26 février 1998, n°10/98 et 6 mars 2003, n°13/03). **Cette solution connaît une exception lorsque la loi a donné à l'administration délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre. Dans cette hypothèse, l'action est valablement introduite par ou contre l'administration seule.** Par dérogation à la règle que nul ne plaide par procureur, l'État agit dans ces instances par l'intermédiaire de l'administration qui y est son représentant légal (cf. Tissier et Barres, code de procédure civile, éd. 1901, art. 69, no 38).

Suivant une jurisprudence constante en la matière, l'[AED] n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions juridiques doivent en principe être intentées pour et contre l'ÉTAT, sauf les cas où la loi lui a donné délégation d'agir en justice (cf. en ce

sens Cour 24 juin 2020, n° CAL-2019-00017 du rôle ; Cour de cassation 26 février 1998, n°10/98 et 6 mars 2003, n°13/03).

Par courrier versé en cours de délibéré – à noter que **Maître [●]** ne sollicite pas la rupture du délibéré – ce dernier **estime – à tort – que sa demande rentre dans le cadre de l'article 76 de la loi prédite loi sur la TVA.**

En effet, **Maître [●] formule une demande en dommages et intérêts basée sur la responsabilité civile. Il ne forme pas de recours contre un bulletin de rectification ou de taxation.** D'ailleurs, si tel était le cas, le recours devrait être formé par assignation devant le tribunal civil (cf. article 76 3° de la loi précitée sur la TVA) et le tribunal de paix serait incompétent pour en connaître.

Quant à la question de savoir si le demandeur peut agir directement en responsabilité civile contre l'[AED] ou s'il doit diriger sa demande contre l'État, **il est rappelé que 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 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 TVA]** (voir: Cour de cassation 18 février 2010, numéro 2708 du registre ; TAL du 25 mai 2011, n° 123814).

Dans la mesure où la demande ne rentre pas dans le cadre d'une compétence spéciale de l'[AED], l'exception d'irrecevabilité tirée de l'absence de personnalité juridique de la défenderesse est fondée et la demande est à déclarer irrecevable.

[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 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle, BISJ 8 ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00058 du 13 février 2019, n° TAL-2018-03077 du rôle ; Arrêt civil n° 51/19 du 04 avril 2019, n° 44980 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00219 du 19 juin 2019, n° TAL-2018-04001 du rôle.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00339 en date du mercredi 11 novembre 2020, n° TAL-2018-07469 du rôle.
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 43 de la Loi TVA

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.

Article 44 de la Loi TVA

Article 76 de la Loi TVA

SOUS-CATEGORIE(S)

- L'exigence de motivation de la décision directoriale doit être appréciée au regard de l'intégralité du dossier administratif ;
- Charge de la preuve en matière de droit à une exonération TVA ;
- Périmètre de l'exonération TVA relative à la négociation portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'association, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises.

EXTRAIT

- **L'exigence de motivation de la décision directoriale doit être appréciée au regard de l'intégralité du dossier administratif.**

Si les parties défenderesses [à savoir l'AED et l'État] soulignent à bon droit que **l'exigence de motivation de la décision directoriale peut être appréciée au regard de l'intégralité du dossier administratif, partant y compris le procès-verbal de vérification et le bulletin de taxation d'office [...]**.

[note de l'AED :

En pratique les décisions de l'AED sont toujours motivées d'un point de vue factuel et juridique. En effet, dès le début de la procédure l'assujetti est informé des griefs à son encontre par voie de procès-verbal détaillé. Par la suite le bulletin de taxation / rectification d'office réitère sous forme simplifiée la motivation de la taxation / rectification d'office sous la rubrique « Observations ». En cas de réclamation, la décision directoriale prend également le soin de clarifier la position de l'AED. Il est donc quasi impossible qu'au stade de son assignation en justice, l'assujetti n'ait pas compris les raisons ayant poussé l'AED à émettre un bulletin de taxation / rectification d'office.

Rappelons également que quand bien même la décision directoriale ne serait pas motivée – quod non – l'AED est autorisée à compléter sa motivation en cours d'instance judiciaire, cf. Arrêt de la Cour administrative du 8 mai 2003, n° 15632C du rôle ; Arrêt de la Cour administrative du 20 octobre 2009, n°25738C du rôle ; Jugement du Tribunal administratif du 20 novembre 2019, n° 41374 du rôle.

Par ailleurs, l'unique sanction découlant d'un défaut de motivation est la suspension des délais de recours judiciaires et non la nullité de la décision directoriale, cf. Arrêt de la Cour administrative du 3 octobre 2013, n°32173C du rôle, Pas. adm. 2018, V° Procédure administrative non contentieuse, n° 82 et les autres références y citées ; Jugement du Tribunal administratif du 20 novembre 2019, n° 41374 du rôle.]

- **Charge de la preuve en matière de droit à une exonération TVA.**

Le tribunal note ensuite que c'est à bon droit que les parties défenderesses relèvent, sur base des notions de règle de principe et de règle d'exception, que **l'exonération à la TVA constitue l'exception et qu'il appartient à la société anonyme [●]**

d'établir la preuve qu'elle remplit les conditions juridiques et factuelles pour entrer dans le bénéfice d'une exonération.

[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 rôle ; Jugement civil n° 93/2016 du 3 mai 2016, n° 169040 du rôle ; Arrêt civil n° 88/17 du 24 mai 2017, n° 43211 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle.]

- **Contours de l'exonération TVA relative à la négociation portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'association, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises.**

La CJUE n'a pas suivi cette opinion dès lors qu'elle écrit au point n° 39 de son arrêt [C-235/00] du 13 décembre 2001 que « **l'activité de négociation est un service rendu à une partie contractuelle et rémunéré par celle-ci en tant qu'activité distincte d'entremise. Elle peut consister, entre autres, à lui indiquer les occasions de conclure un tel contrat, à entrer en contact avec l'autre partie et à négocier au nom et pour le compte du client les détails des prestations réciproques** ». **Il en résulte que la négociation « au nom et pour compte du client » peut faire partie des missions du contrat de négociation, sans qu'elle ne doive obligatoirement être identifiée pour justifier la qualification de contrat de négociation.** [...]

Dans son arrêt, la CJUE précise encore que « **une opération portant sur les titres se décompose en divers services distincts susceptibles de constituer alors des opérations portant sur les titres, au sens de cette disposition, et de bénéficier de l'exonération qu'elle prévoit** » (considérant n° 23). **La même approche doit prévaloir pour la notion de « négociation sur titre ».** [...]

Le critère distinctif de l'activité de négociation est partant celui d'accomplissement d'actes autres que ceux qui font normalement partie de l'opération de base portant sur les titres exécutés par les parties à ladite opération de base, dès lors que **ces actes ont pour finalité de mettre en relation, d'entremettre, d'agir comme intermédiaire entre, les deux parties à l'opération de base projetée.** Contrairement à la vision binaire discutée par les parties, **un acte de conseil n'est pas nécessairement exclusif de la notion de négociation. Ainsi, le conseil d'entrer en contact avec tel ou tel interlocuteur ou de conclure un contrat sous telles ou telles conditions constitue par la force des choses un conseil, mais est expressément envisagé par la CJUE comme faisant partie des activités d'entremise.**

Ces précisions étant apportées, le tribunal estime que la lettre de mission du 30 septembre 2014 formant la base de la relation entre la société anonyme [●] et la société [○] s'inscrit dans la recherche d'acquéreurs potentiels soit de la société [■], soit des filiales de cette dernière, et la préparation des dossiers, réunions et discussions tendant à convaincre les amateurs potentiels d'acquérir l'un ou l'autre actif. Sans qu'il

ne soit besoin d'entrer dans le détail des différents points de la mission énoncés au chapitre I de cette lettre de mission, **il convient d'opérer une appréciation globale du contrat, en l'insérant dans son contexte économique et commercial, pour en déduire qu'il a pour finalité d'opérer et de faciliter la mise en relation de la société anonyme [●] avec des tiers acquéreurs potentiels, de sorte que l'activité de la société [○] doit être considérée comme étant une activité d'entremise, et que dès lors l'opération dans son ensemble relève de la notion de négociation.**

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 en date du mercredi 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 4 de la Loi TVA Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction ; - Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'activité économique soumise à TVA en aval.
EXTRAIT	• Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction. Il résulte des éléments du dossier que la TVA actuellement réclamée par l'[AED] procède d'acquisitions intracommunautaires faites en amont sur une société établie en Grande-Bretagne. <u>Ces acquisitions devaient faire l'objet d'une opération d'autoliquidation, et la TVA afférente est éligible à une déduction en aval s'il est établi que les acquisitions faites en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec l'activité économique de la société à responsabilité limitée [●] en aval.</u>

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 du 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle.

Cette règle vaut pour toutes les opérations économiques acquises par un assujetti et dont la TVA est demandée en déduction (frais généraux y compris). La TVA n'est déductible que si ces opérations sont en lien direct et immédiat avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.

En ce qui concerne les opérations économiques qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux », il ne suffit pas d'attribuer l'étiquette « frais généraux » à ces opérations pour pouvoir bénéficier d'un droit à déduction de la TVA qui grèvent ces dépenses. En cas de doute l'AED est en droit de demander les factures de l'ensemble des dépenses qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux » et de vérifier si ces opérations économiques acquises sont en lien direct et immédiat avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.

Voir commentaire suivant.]

- **Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'activité économique soumise à TVA en aval.**

La société à responsabilité limitée [●] est encore d'accord pour admettre qu'il lui appartient d'apporter la preuve que les conditions pour qu'elle entre dans le bénéfice du droit à déduction soient remplies, et que parmi ces conditions figure l'existence d'un lien direct et immédiat entre les acquisitions faites en amont et l'activité économique taxable déployée en aval.

Eu égard aux arguments développés successivement par l'[AED], **il appartient à la société à responsabilité limitée [●] de démontrer d'une part qu'elle a effectivement déployé en aval l'activité économique de location, sous-location et mise à disposition de véhicules sans chauffeur relevant du champ d'application de la TVA au Luxembourg et d'autre part que les acquisitions faites en amont sur une société établie en Grande-Bretagne se trouvent en lien direct et immédiat avec cette activité économique.**

Aucune de ces deux preuves n'est rapportée, de sorte que le recours de la société à responsabilité limitée [●] doit être rejeté.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante en matière de charge de la preuve relative au droit à déduction de la TVA en amont, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 45/17 du 8 mars 2017, n° 42640 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 du 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle.

Qu'il s'agisse :

- (i)** du droit à déduction de la TVA en amont grevant une ou plusieurs opérations économiques acquises prétendument en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques spécifiques en aval relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction ou bien,
- (ii)** du droit à déduction de la TVA en amont grevant une ou plusieurs opérations économiques acquises qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux » prétendument en lien direct et immédiat avec l'activité économique en aval de l'assujetti relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction,

il incombera toujours à l'assujetti de démontrer que ces opérations économiques (frais généraux y compris) dont la TVA est demandée en déduction ont un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques spécifiques en aval relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction, respectivement avec l'activité économique en aval de l'assujetti relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 en date du mardi 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA Article 74 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation, respectivement contre la décision directoriale ; - Charge de la preuve et obligation de coopération pesant sur l'assujetti en matière de taxation d'office ; - Charge de la preuve en matière de droit à déduction de la TVA en amont ;

- Absence de présomption de déductibilité de la TVA en amont ;
- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction ;
- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction.

EXTRAIT

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

Aux termes de l'article 76 de la loi précitée, l'[AED] est le destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation. En cas de recours contre les bulletins d'impôts, c'est donc l'administration, qui agit en justice. 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 TVA] (voir : Cour de cassation 18 février 2010, numéro 2708 du registre).

Étant donné que le recours tant contre un bulletin d'imposition que contre la décision directoriale est à diriger contre l'[AED], représentée par son Directeur en fonctions, et non pas contre l'État, représenté par le Ministre d'État, la demande de la société [●] pour autant qu'elle est dirigée contre l'ÉTAT est à déclarer irrecevable.

La demande dirigée par la société [●] contre l'[AED], représentée par son Directeur, est, quant à elle, recevable.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 du 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.]

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

Concernant la charge de l'administration de la preuve du caractère déductible, il ressort des termes de l'article 74 de la [Loi TVA] que « lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur 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 ou preuves fournis par l'assujetti. »

Il résulte de cet article que c'est l'assujetti qui doit fournir à l'[AED] 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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, numéro TAL-2018-00182 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.]

- **Charge de la preuve en matière de droit à déduction de la TVA en amont.**

Pareillement, le tribunal retient, 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 soumise 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, 2e ch., Arrêt N° 96/18-II-CIV du 2 mai 2018, n° 43.037 du rôle). [...]

Par conséquent, il appartient à la seule société [●] de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction qu'elle invoque.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante en matière de charge de la preuve relative au droit à déduction de la TVA en amont, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 45/17 du 8 mars 2017, n° 42640 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 du 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle.

Qu'il s'agisse :

- (i) du droit à déduction de la TVA en amont grevant une ou plusieurs opérations économiques acquises prétendument en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques spécifiques en aval relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction ou bien,
- (ii) du droit à déduction de la TVA en amont grevant une ou plusieurs opérations économiques acquises qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux » prétendument en lien direct et immédiat avec l'activité économique en aval de l'assujetti relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction,

il incombera toujours à l'assujetti de démontrer que ces opérations économiques (frais généraux y compris) dont la TVA est demandée en déduction ont un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques spécifiques en aval relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction, respectivement avec l'activité économique en aval de l'assujetti relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.]

- **Absence de présomption de déductibilité de la TVA en amont.**

En conséquence, il n'y a pas lieu de déduire de l'existence de ce « 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 en faveur de la société [●]. [...]

Par conséquent, il appartient à la seule société [●] de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction qu'elle invoque.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 152/2015 du 13 mai 2015, n° 159769 du rôle ; Jugement civil n° 207/2015 du 1^{er} juillet 2015, n° 162716 du rôle ; Arrêt civil n° 150/17 du 12 juillet 2017, n° 40760 du registre ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle.

Voir commentaire précédent.]

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction.**

L'instruction du dossier permet de dégager que l'[AED] refuse à la société [●] le droit à déduction de la TVA décaissée en amont pour le motif tiré de ce que ladite société resterait en défaut de rapporter la preuve que les acquisitions faites par elle en amont se trouveraient en lien direct et immédiat avec son activité économique ou feraient partie des frais généraux de cette dernière pour les exercices 2014 et 2015.

Concernant la qualification à donner aux prestations de service invoquées, il résulte des dispositions des articles 48 et 49 de la [Loi TVA] que le caractère déductible ou non de la TVA en amont dépend de l'utilisation faite par l'assujetti des biens ou services acquis, en particulier de la possibilité ou non de rattacher ces derniers à des livraisons de biens ou prestations de services rentrant dans le champ d'application de la TVA.

Le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA. À ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval (et qu'ils sont tenus de continuer à l'État en leur qualité d'agents percepteurs) la TVA acquittée par eux en amont. [...]

Il s'ensuit que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.

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

Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (cf. CJUE 14 septembre 2017, IB, C-132/16, EU:C:2017:683, points 28 et 29).

Dans le cadre de l'application du critère du lien direct incombant aux administrations fiscales et aux juridictions nationales, il appartient à celles-ci de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti. L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question. En revanche, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti ont un lien avec des opérations exonérées ou ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont (cf. CJUE 14 septembre 2017, IB., C-132/16, EU:C:2017:683, points 30 et 31).

Il en découle que, pour que la TVA acquittée puisse être déduite dans son intégralité, il faut que les dépenses exposées aient, en principe, leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée (voir, en ce sens, CJUE 8 février 2007, IN., C-435/05, EU:C:2007:87, points 33 et 36 ; CJUE 13 mars 2008, SE., C-437/06, EU:C:2008:166, points 29 et 30 ; CJUE 16 juillet 2015, LA., C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 25). Dans l'hypothèse où ces dépenses se rapporteraient pour partie également à une activité exonérée ou non

économique, la TVA acquittée sur ces dépenses ne pourrait être déduite que partiellement (voir, en ce sens, CJUE 6 septembre 2012, PO., C-496/11, EU:C:2012:557, points 46 et 47 ; CJUE 16 juillet 2015, LA., C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 28 à 30).

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 du 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle.

Cette règle vaut pour toutes les opérations économiques acquises par un assujetti et dont la TVA est demandée en déduction (frais généraux y compris). La TVA n'est déductible que si ces opérations sont en lien direct et immédiat avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.

En ce qui concerne les opérations économiques qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux », il ne suffit pas d'attribuer l'étiquette « frais généraux » à ces opérations pour pouvoir bénéficier d'un droit à déduction de la TVA qui grèvent ces dépenses. En cas de doute l'AED est en droit de demander les factures de l'ensemble des dépenses qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux » et de vérifier si ces opérations économiques acquises sont en lien direct et immédiat avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.

Voir commentaire précédent relatif à la charge de la preuve en matière de droit à déduction de la TVA en amont.]

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction.**

La satisfaction du principe de neutralité suppose donc que soit résolue la question de savoir, si **[i.] l'engagement de la dépense concourt ou non à la réalisation de l'activité taxable de l'assujetti et [ii.] fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées.**

Dans l'affirmative, la TVA grevant une telle dépense sera déductible. [...]

Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent

partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction. [...]

De même s'agissant des frais généraux, le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (cf. CJUE 27 septembre 2001, Cl., point 31, C 16/00 ; également en ce sens, CJUE 6 avril 1995, BL., C-4/94).

[note de l'AED :

Afin qu'un assujetti puisse faire valoir un droit à déduction de la TVA ayant grevé une ou plusieurs opérations économiques qu'il a acquises, ce dernier doit démontrer – outre l'existence d'un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval, voire avec l'activité économique taxable en aval de l'assujetti – l'incorporation du coût des opérations économiques qu'il a acquises dans le prix des opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.

L'AED estime que l'obtention d'un droit à déduction de la TVA en amont est **conditionnée par deux critères distincts**, à savoir l'existence d'un lien direct et immédiat et l'incorporation des coûts concernés par le droit à déduction dans le prix des opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.

En effet, la jurisprudence de la CJUE est constante (cf. CJUE, arrêt du 30 mai 2013, Staatssecretaris van Financiën contre X BV, affaire C-651/11 ; CJUE, arrêt du 03 juillet 2019, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, affaire C-316/18 et plus récemment CJUE, arrêt du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG contre Finanzamt Y, affaire C-528/19) et non équivoque à ce sujet :

« Selon une jurisprudence constante, pour qu'un droit à déduction de la TVA d'amont soit reconnu à l'assujetti, il est nécessaire qu'il existe un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition d'un bien ou d'une prestation de service en amont présuppose que la dépense effectuée pour acquérir ce bien ou cette prestation fasse partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval, ouvrant droit à déduction.

Cependant, un droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des biens ou des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit, de tels coûts entretenant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

Il en découle que, **dans l'un ou l'autre cas [l'hypothèse des frais généraux y compris], l'existence d'un tel lien direct et immédiat présuppose que le coût des biens ou des prestations en amont soit incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques.** » (CJUE, arrêt du 03 juillet 2019, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, affaire C-316/18, considérants 25, 26 et 27).

Cette formulation explicite de la CJUE indique qu'il n'existe aucune présomption au regard de cette condition d'incorporation des coûts relatifs aux biens ou prestations en amont concernés par le droit à déduction dans le prix des opérations en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.

En effet, le verbe « présupposer » signifie « impliquer comme condition nécessaire, nécessiter l'hypothèse de » (cf. TLFi : Trésor de la langue Française informatisé, <http://www.atilf.fr/tlfi>, ATILF - CNRS & Université de Lorraine). Cela ressort également clairement de la version anglaise des jurisprudences précitées qui indique « whether there is a direct and immediate link **will depend on** whether the cost of the input services is incorporated either in the cost of particular output transactions or in the cost of goods or services supplied by the taxable person as part of his economic activities ».

Le droit à déduction de la TVA en amont est donc conditionné par deux critères distincts. Toute autre solution risquerait d'aboutir à des situations où un assujetti pourrait déduire la TVA en amont en démontrant soit (i.) l'incorporation des coûts relatifs aux biens ou prestations en amont concernés par le droit à déduction dans le prix des opérations en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction alors que ces coûts n'entretiennent aucun lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval, voire avec l'activité économique taxable en aval de l'assujetti, soit (ii.) l'existence d'un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval, voire avec l'activité économique taxable en aval de l'assujetti sans démontrer l'incorporation des coûts concernés par le droit à déduction dans le prix des opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.

En pratique, l'AED exige systématiquement la preuve de l'existence d'un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction. Ce n'est qu'en cas de doutes subsistants qu'elle demande à l'assujetti de démontrer l'incorporation des coûts concernés par le droit à déduction dans le prix des opérations en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00303 en date du mercredi 14 octobre 2020, n° TAL-2020-06673 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA Loi du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif, telle qu'elle a été modifiée par les lois des 22 février 1984 et 4 mars 1994 (ci-après la « Loi du 21 avril 1928 »)
ARTICLE(S) VISES	Article 18 de la Loi du 21 avril 1928

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.

- SOUS-CATEGORIE(S) - Dissolution judiciaire d'une a.s.b.l. pour défaut de paiement d'une dette TVA et pour défaut de respect des obligations déclaratives en matière de TVA ;
- La liquidation de l'a.s.b.l. visée par une dissolution judiciaire se fait conformément aux principes applicables en matière de faillite.

EXTRAIT

- **Dissolution judiciaire d'une a.s.b.l. pour défaut de paiement d'une dette TVA et pour défaut de respect des obligations déclaratives en matière de TVA.**

En application de l'article 18 de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif, **le tribunal civil du siège de l'association pourra prononcer, à la requête, soit d'un associé, soit d'un tiers intéressé, soit du ministère public, la dissolution de l'association qui serait hors d'état de remplir les engagements qu'elle a assumés, qui affecterait son patrimoine ou les revenus de son patrimoine à des objets autres que ceux en vue desquels elle a été constituée, ou qui contreviendrait gravement soit à ses statuts, soit à la loi, soit à l'ordre public.**

L'association TSF n'ayant pas réglé sa dette fiscale et ayant violé les obligations déclaratives dans le cadre de l'article 64 de la loi concernant la TVA, il convient de retenir qu'elle est hors d'état de remplir les engagements qu'elle a assumés, de sorte que l'une des hypothèses envisagées par le prédit article 18 de la loi de 1928 est donnée.

Dans un souci de protection des intérêts des tiers, il y a partant lieu de faire droit à la demande en dissolution.

[note de l'AED :

Conformément à l'article 67-1 de la Loi TVA, « les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière des personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».

L'article 67-2 de la Loi TVA dispose que « les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière, sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».

Il convient dès lors de souligner que les dirigeants d'une a.s.b.l. pourraient faire l'objet d'un appel en garantie et il est dès lors recommandé aux responsables d'une a.s.b.l. de régulièrement vérifier que la structure qu'ils gèrent est en conformité avec ses obligations fiscales.]

- **La liquidation d'une l'a.s.b.l. visée par une dissolution judiciaire se fait conformément aux principes applicables en matière de faillite.**

La loi de 1928 ne renfermant pas de dispositions spécifiques en rapport avec les modalités de la liquidation, il convient, compte tenu du fait que la situation de la défenderesse est comparable à celle d'une société en état de cessation de paiements étant donné qu'elle n'est pas en mesure de faire face à ses obligations, de retenir que **la liquidation se fera conformément aux principes applicables en matière de faillite** y compris le caractère exécutoire par provision du présent jugement.

En vertu de l'article 23 de la loi de 1928, les décisions de justice relatives à la dissolution de l'association, aux conditions de la liquidation et à la désignation du liquidateur, ainsi que le nom, la profession et l'adresse du liquidateur, sont à publier par extraits au Recueil électronique des sociétés et associations.

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 en date du mardi 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 2 de la Loi TVA Article 4 de la Loi TVA Article 72 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- La procédure relative à la « réclamation dûment motivée » est clairement structurée ; - Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation d'office, respectivement contre la décision directoriale ; - Présomption d'opération économique soumise à la TVA et charge de la preuve ; - L'assujettissement d'une personne morale ou physique à la TVA dépend notamment de la réalisation répétée d'une prestation de services ou d'une livraison de biens - définition des termes « à titre habituel » ; - Champ d'application de la TVA : seules sont soumises à la TVA les opérations économiques ayant été effectuées « à titre onéreux » ; - Champ d'application de la TVA : l'existence d'une contrepartie à une opération économique effectuée est indispensable afin que l'opération puisse être considérée comme ayant été effectuée « à titre onéreux » – définition des termes « à titre onéreux ».

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

L'article 76 de la [Loi 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 ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH08/00097 du 18 mai 2021, n° TAL-2018-06843 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 ».]

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

Aux termes de l'article 76 de la loi précitée, **l'[AED] est le destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation. En cas de recours contre les bulletins d'impôts, c'est donc l'administration, qui agit en justice. 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 TVA] (voir : Cour de cassation 18 février 2010, numéro 2708 du registre).

Étant donné que le recours tant contre un bulletin d'imposition que contre la décision directoriale est à diriger contre l'[AED], représentée par son Directeur en fonctions, et non pas contre l'État, représenté par le Ministre d'État, la

demande de [●] pour autant qu'elle est dirigée contre l'ÉTAT est à déclarer irrecevable.

La demande dirigée par [●] contre l'[AED], représentée par son Directeur, est, quant à elle, recevable.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 du 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.]

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

Il y a lieu de rappeler que lorsque l'imposition a été déterminée d'office, il appartient toujours à l'[AED] de faire la preuve de la régularité du recours à cette procédure, mais c'est au contribuable « redressé d'office » qu'il appartient d'apporter la preuve du caractère exagéré de l'imposition.

En effet, l'article 72, paragraphe 2 de la [Loi TVA] dispose [que] : « 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 ».

[note de l'AED :

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

- **L'assujettissement d'une personne morale ou physique à la TVA dépend notamment de la réalisation répétée d'une prestation de services ou d'une livraison de biens – définition des termes « à titre habituel ».**

En résumé, 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.**

[note de l'AED :

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

- **Champ d'application de la TVA : seules sont soumises à la TVA les opérations économiques ayant été effectuées à titre onéreux.**

Pour être imposables, les prestations de services et les livraisons de biens doivent être effectuées à titre onéreux. En effet, le principe qui gouverne la TVA est le caractère imposable de toute opération effectuée à titre onéreux par un assujetti.

- **Champ d'application de la TVA : l'existence d'une contrepartie à une opération économique effectuée est indispensable afin que l'opération puisse être considérée comme ayant été effectuée à titre onéreux – définition des termes « à titre onéreux ».**

La question telle que débattue entre parties porte sur la question de savoir si le montant versé par la société [○] à [●] est à considérer comme la contrepartie d'une fourniture de services rendus à titre onéreux ou plutôt comme une indemnité destinée à réparer un dommage subi par [●]. Pour [●], la somme lui allouée par le jugement du 29 janvier 2016 n'est pas la rémunération d'une prestation de services précise mais une indemnité visant à réparer son préjudice subi pour la période postérieure à sa suspension, alors que pour l'[AED] cette somme constitue la contrepartie d'un service rendu taxable.

Pour déterminer si une opération entre dans le champ d'application de la TVA (qu'il s'agisse de livraison de marchandises ou de prestation de services), la CJCE rappelle de manière constante **qu'il convient de rechercher l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un service individualisable fourni dans le cadre d'un rapport juridique où des prestations réciproques sont échangées.**

Elle souligne ainsi **qu'il doit s'agir de la contrepartie réellement reçue, et non d'une valeur estimée selon des critères objectifs** (voir, en ce sens, arrêts du 18 juillet 2007, S.T.E., C-277/05, EU:C:2007:440, point 19 et jurisprudence citée, ainsi que du 23 décembre 2015, A.F.K. et H.B.A., C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 22).

En ce qui concerne le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la contre-valeur effective reçue, la CJCE a déjà jugé, s'agissant de la vente de billets d'avion que des passagers n'ont pas utilisés et dont ces derniers n'ont pu obtenir le remboursement, que la contre-valeur du prix versé lors de la signature d'un contrat relatif à la prestation d'un service est constituée par le droit qu'en tire le client de bénéficier de l'exécution des obligations découlant du contrat, indépendamment du fait que le client mette en œuvre ce droit. Ainsi, le prestataire de services réalise cette prestation dès lors qu'elle met le client en mesure de bénéficier de celle-ci, de sorte que l'existence du lien direct susmentionné n'est pas affecté par le fait que le client ne fait pas usage dudit droit (voir, en ce sens, arrêt du 23 décembre 2015, A.F.K. et H.B.A., C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 28).

Sur le plan national, les juridictions ont transposé la solution ; cette notion de lien direct revêt une importance particulière dans le cas des indemnités.

Par principe, les indemnités reçues par un assujetti qui correspondent exclusivement à la réparation d'un préjudice ou d'un dommage ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services. Elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

En résumé, ne constituent pas la contrepartie d'opérations imposables à la TVA les indemnités qui correspondent à de véritables dommages-intérêts (qui sanctionne l'inexécution d'une obligation ou la lésion d'un intérêt notamment). Il en va ainsi des indemnités versées par les compagnies d'assurance, à la suite de sinistres, d'indemnités d'éviction, d'indemnité pour rupture du contrat d'exclusivité. Cette liste est non exhaustive.

Afin de déterminer la frontière entre ces indemnités purement indemnitaires et les indemnités entrant dans le champ de la TVA, c'est le critère de l'existence d'un « lien direct » qui s'applique. La condition de l'existence d'un « lien direct » entre la somme perçue et la marchandise livrée ou le service rendu est considérée comme remplie si le service est individualisé, c'est-à-dire rendu directement à un bénéficiaire déterminé, et s'il existe une relation nécessaire entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service et la contre-valeur qu'il verse au prestataire.

En ce sens, les indemnités sont imposées à la TVA si, et seulement si, elles correspondent à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse.

En conséquence, afin de déterminer les règles de TVA applicable, il convient d'apprécier les faits au cas par cas, et d'analyser les conditions de son versement.

Si la somme représente, pour la personne qui la verse, la contrepartie d'un service qui lui est rendu, il convient de conclure au caractère taxable de cette somme indépendamment du fait qu'elle résulte de l'application du contrat ou de la loi ou qu'elle est fixée par le juge.

Dans sa sentence arbitrale du 29 janvier 2016, le Tribunal Arbitral du Sport a, après avoir examiné les faits, retenu que le « Self Employed Agreement » est un contrat de travail soumis au droit suisse (point 117). Il a ensuite estimé que la résiliation (Termination) du « Self Employed Agreement » conclu pour une période allant du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2014 par la société [○] constituait une résiliation injustifiée dudit contrat (points 134 à 157). Quant aux conséquences financières de cette résiliation, le Tribunal Arbitral du Sport a expressément relevé que [●] a demandé à se voir accorder la rémunération (the remuneration) due en vertu du « Self Employed Agreement » [(cf. point 165 : Mr. [●]) claims the remuneration owed to him by [○] between August 2012 (given that he already received his remuneration during the month of July 2012) and December 2014, (...)] et non une indemnité de rupture fautive (an additional compensation) dudit contrat [(cf. point 192 : Mr. [●] did not explicitly ask for such additional compensation. An arbitral tribunal cannot rule on matters beyond the claims submitted to it. (...)]. **Il a en conséquence condamné la société [○] à verser à [●] la rémunération prévue au « Self Employed Agreement » restant due entre août 2013 et décembre 2014, date du terme du contrat, faisant ainsi abstraction de la période de suspension de juillet 2012 à juillet 2013** [(cf. point 184 : Therefore, from July 2012 July 2013, Mr. [●] is only entitled to one month of salary, which he also received (in July 2012). This means that, in addition to the month of July 2012, [○] owes to Mr. [●]'s only the remuneration due from August 2013 to December 2014, i.e. during a total of 17 months]. Au point 185 de sa sentence arbitrale, le Tribunal Arbitral du Sport a conclu que : « The remuneration under the SEA for this period corresponds to an amount of EUR X.XXX.XXX,- (YY x ZZZ.ZZZ), out of which the amount earned with [•] (EUR XXX.XXX,-) must be deducted. Thus, the total owed by [○] to Mr. [●] is an amount of EUR X.XXX.XXX,-. »

Le montant ainsi perçu par [●] suite à la décision du Tribunal Arbitral du Sport correspond donc au montant que l'assujetti aurait perçu pendant le reste de la durée du « Self Employed Agreement » en l'absence d'une résiliation anticipée par la société [○].

Il y a donc lieu de retenir que la somme litigieuse versée par la société [○] à [●] ne peut s'analyser en une indemnité de rupture constituée de dommages et intérêts non soumise à TVA, comme le fait plaider ce dernier, mais constitue bien, comme l'a retenu le directeur de l'[AED], la contre-valeur des services prévus par le «Self Employed Agreement», qui auraient dû être prestés par l'assujetti durant toute sa période d'engagement, si la société [○] n'y avait pas mis fin avant terme.

Par voie de conséquence, le recours de [●] est à rejeter.

[note de l'AED :

Il convient de se référer à l'arrêt C-295/17 du 22 novembre 2018 de la CJUE, affaire MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA contre Autoridade Tributária e Aduaneira.]

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

51

DECISION JUDICIAIRE	Arrêt civil n° 7/21 en date du mercredi 13 janvier 2021, n° CAL-2019-00210 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 2 du Règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives (ci-après le « Règlement ») Article 3 du Règlement
SOUS-CATEGORIE(S)	- La personne qui crée ou rénove un logement et le vend sans l'avoir affecté à l'habitation, soit directement dans son propre chef, soit indirectement dans le chef d'un locataire ou d'un tiers, ne peut pas bénéficier du taux de TVA super-réduit de 3%.
EXTRAIT	• La personne qui crée ou rénove un logement et le vend sans l'avoir affecté à l'habitation, soit directement dans son propre chef, soit indirectement dans le chef d'un locataire ou d'un tiers, ne peut pas bénéficier du taux de TVA super-réduit de 3%. Le litige dont la Cour est saisie est relatif à la question de savoir si une personne qui a fait rénover un logement pour le revendre par la suite, sans jamais l'avoir affecté à une habitation principale, ni directement dans son propre chef, ni indirectement moyennant une location à un tiers peut néanmoins se voir accorder le taux de Tva super-réduit de 3% en application du Règlement. Les articles 2, 3 et 13 du Règlement dans sa version applicable à la situation du présent litige sont conçus comme suit : [...]. La juridiction de première instance a admis qu'il résulte du Règlement que la personne qui crée ou rénove un logement et le vend sans l'avoir affecté à l'habitation, soit directement dans son propre chef, soit indirectement dans le chef d'un locataire ou d'un tiers, ne peut pas bénéficier du taux de Tva super-réduit de 3%.

Il est acquis en cause que [●] n'a jamais utilisé l'immeuble litigieux comme logement.

Aux termes de l'article 2 du Règlement, l'assujetti est défini comme étant la personne qui réalise l'affectation d'un logement à des fins d'habitation. L'article 3 dans le Règlement définit l'affectation d'un logement à des fins d'habitation comme le fait de mettre un logement au service d'une habitation principale, soit directement dans son propre chef, soit indirectement, dans le chef d'un tiers.

Dès lors, **« affecter à des fins d'habitation » signifie l'affecter réellement et concrètement au service d'une habitation principale dans son propre chef, ou dans le chef d'un tiers. La vente d'un immeuble ne constitue pas l'affectation d'un logement à des fins d'habitation dans le chef d'un tiers, parce qu'à compter de la vente, c'est l'acquéreur qui peut disposer du logement et le mettre le cas échéant au service d'une habitation principale, soit dans son propre chef, soit dans le chef d'un tiers.**

Cette interprétation s'impose encore au regard de l'article 13 du Règlement qui dispose qu'en cas de transmission à titre onéreux, la régularisation a lieu dans le chef du cédant respectivement dans le chef de la personne qui affecte le logement à des fins autres que celles visées à l'article 3 (Cour d'appel, 6 février 2013, n°37547 et 37918).

Le jugement dont appel est partant à confirmer pour autant qu'il a admis que [●] ne peut pas bénéficier des faveurs fiscales litigieuses parce qu'il n'a jamais affecté l'immeuble qu'il a vendu, à l'habitation principale.

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2020TALCH01/00292 en date du mercredi 07 octobre 2020, n° TAL-2019-04345 du rôle et Jugement civil n° 2020TALCH01/00291 en date du mercredi 07 octobre 2020, n° TAL-2019-04344 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 67-3 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Délai de forclusion de trois mois en matière d'assignation judiciaire de l'AED contre une décision directoriale de rejet faisant suite à une réclamation contre un bulletin d'appel en garanti.

EXTRAIT

- **Délai de forclusion de trois mois en matière d'assignation judiciaire de l'AED contre une décision directoriale de rejet faisant suite à une réclamation contre un bulletin d'appel en garantie.**

L'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA oppose l'irrecevabilité du recours introduit en date du 20 mai 2019 en exposant que le délai de recours contre une décision adoptée par le directeur sur recours en matière d'appel en garantie sur base des articles 67-1 et suivants de la loi TVA est de trois mois, que la décision attaquée porte comme date de notification le 17 février 2019 et qu'il n'est pas démontré que la notification serait intervenue postérieurement à cette date, de sorte que le délai pour exercer le recours aurait expiré conformément aux articles 1256 et 1258 du Nouveau Code de Procédure Civile en date du 17 mai 2019.

Le raisonnement de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA est exact, sauf à ajouter que le 17 mai 2019 était un vendredi, donc ni un samedi ni un dimanche, et qu'il ne s'agissait pas d'un jour férié, de sorte que le délai expirant le 17 mai 2019 n'était susceptible d'aucune prorogation.

Le recours introduit par [M. ●] doit partant être déclaré irrecevable pour être tardif.

[note de l'AED :

Les dispositions légales de l'article 67-3 de la Loi TVA en matière de recours judiciaire étant identiques à celles de l'article 76 (3) de la Loi TVA, il va sans dire que les solutions jurisprudentielles de l'article 76 (3) de la Loi TVA s'appliquent de manière analogue à l'article 67-3 de la Loi TVA.]

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

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 en date du mercredi 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle
RECOURS PENDANT	Oui
CATEGORIE	TVA
ARTICLE(S) VISES	Article 44 de la Loi TVA Article 48 de la Loi TVA Article 49 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	- Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation d'office, respectivement contre la décision directoriale ;

- Activité préparatoire : le droit à déduction de la TVA en amont n'est pas conditionné par la réalisation de l'activité économique projetée endéans un certain délai ;
- Activité préparatoire : charge de la preuve en matière d'activité économique projetée soumise à TVA ;
- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction ;
- Champ d'application de la TVA : l'existence d'une contrepartie à une opération économique effectuée est indispensable afin que l'opération puisse être considérée comme ayant été effectuée « à titre onéreux » – définition des termes « à titre onéreux ».

EXTRAIT

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

Les parties défenderesses soulèvent l'irrecevabilité du recours pour autant que dirigé contre L'ÉTAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG dès lors que l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA imposerait de diriger le recours contre les décisions directoriales en matière de contestations de TVA contre la seule Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA. La société en commandite simple [●] ne prend pas position sur ce moyen.

Une jurisprudence constante décide 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). Il découle du libellé du prédict article 76.3 que dans la matière faisant l'objet du litige, 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 de la société est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'État » (TA Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; TA Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle).**

Il y a partant lieu de faire droit au moyen d'irrecevabilité.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Jugement civil n° 98/2014 du 23 avril 2014, n° 125574 du rôle ; Jugement civil n° 105/2016 du 13 avril 2016, n° 169947 du rôle ; Jugement civil n° 3/2017 du 4 janvier 2017, n° 172701 du rôle ; Jugement civil n° 4/2017 du 4 janvier 2017, n° 175003 du rôle ; Jugement civil n° 42/2017 du 14 février 2017, n° 170523 du rôle ; Jugement n° 178/2017 du 1 mars 2017, n° 176558 du rôle ; Jugement civil n° 293/2017 du 15 mars 2017, n° 174728 du rôle ; Jugement n° 658/2017 du 4 avril 2017, n° 180741 du rôle ; Jugement civil n° 924/2017 du 12 juillet 2017, n° 180466 du rôle ; Arrêt civil n° 161/17 du 15 novembre 2017, n° 42916 du rôle ; Jugement civil n° 1012/2017 du 22 novembre 2017, n° 177592 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 26/2018 du 30 janvier 2018, n° 183989 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du registre ; Arrêt civil n° 122/18 du 27 juin 2018, n° 44733 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH08/00244 du 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle ; Jugement civil n° 2018TALCH01/00400 du 12 décembre 2018, n° 187785 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00014 du 15 janvier 2019, n° TAL-2018-01583 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00030 du 05 février 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH01/00237 du 03 juillet 2019, n° TAL-2018-06318 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00194 du 24 septembre 2019, n° TAL-2018-06295 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00212 du 10 novembre 2020, n° TAL-2019-00430 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00033 du 17 février 2021, n° TAL-2020-06498 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00081 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04914 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00082 du 24 mars 2021, n° TAL-2020-04915 du rôle.]

- **Activité préparatoire : le droit à déduction de la TVA en amont n'est pas conditionné par la réalisation de l'activité économique projetée endéans un certain délai.**

Le droit à déduction au titre d'actes préparatoires n'est effectivement enfermé dans aucun délai endéans duquel l'activité projetée doit être entamée ou conduire à un chiffre d'affaires, dès lors que la déduction est même admise lorsque l'assujetti n'entame pas effectivement l'activité taxable projetée.

- **Activité préparatoire : charge de la preuve en matière d'activité économique projetée soumise à TVA.**

Les conclusions des parties permettent de dégager que **leur différend porte d'une part sur la question de savoir si la société en commandite simple [●] projetait de développer une activité économique en aval soumise à TVA** et d'autre part sur la question de savoir si les biens et services acquis en amont dont la TVA est portée en déduction par la société en commandite simple [●] se trouve en lien direct et immédiat avec des actes préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. [...]

Il ne suffit pas que l'assujetti affirme avoir eu l'intention de déployer une activité taxable en vue de laquelle il aurait exécuté des actes préparatoires, mais il doit démontrer cette intention à l'aide d'éléments objectifs. [...]

Dans le cadre de ses échanges avec l'[AED], et notamment dans ses réclamations auprès du directeur, la société en commandite simple [●] avait décrit son activité future comme couvrant les missions centrales d'un arrangeur (« Erstellung von Prospekten und der konzeptionellen und praktischen Umsetzung », « Beratungs-/ Strukturierungsaktivitäten »).

Cette approche s'est perpétuée dans l'exploit d'assignation, où la société en commandite simple [●] se réfère notamment à la rédaction du prospectus. [...]

Ce n'est qu'après que l'[AED] ait fait valoir dans ses conclusions du 13 novembre 2019 que certaines activités faisant partie de la mission centrale d'un arrangeur étaient exemptées de TVA et ne pourraient de ce fait être prises en compte au titre du droit à déduction des dépenses faites en amont que la société en commandite simple [●] modifie son approche dans ses conclusions des 9 juin 2020 et 12 novembre 2020 en cantonnant son rôle à celui d'un simple facilitateur dans la commercialisation du produit pour lequel elle ne porterait aucune responsabilité. [...]

Le tribunal en déduit que la société en commandite simple [●] ne présente pas une vision claire de l'activité projetée, ni ne justifie quelles acquisitions en amont seraient en lien avec les missions d'un arrangeur relevant du champ d'application de la TVA. [...]

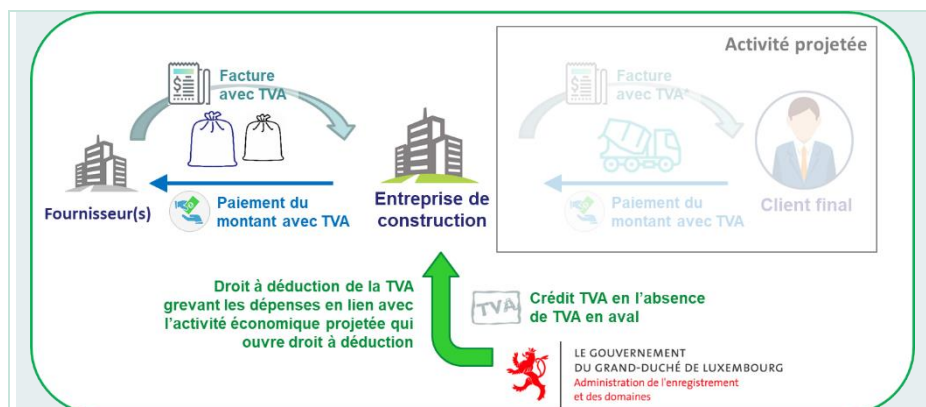
La société en commandite simple [●] reste en défaut de démontrer que contrairement à la mission généralement admise pour l'activité d'un arrangeur, et contrairement à la position défendue par elle-même dès le début de la phase administrative jusqu'à la fin de la procédure judiciaire (à savoir ses conclusions des 9 juin 2020 et 12 novembre 2020), l'activité projetée par elle aurait consisté essentiellement en un simple support de commercialisation soumis à TVA.

Sa demande est partant à rejeter.

[note de l'AED :

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

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



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

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

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

En l'absence de documentation probante suffisante en ce qui concerne les trois points susvisés, l'AED rejettera le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition d'actes 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 ces opérations présentent un lien direct et immédiat avec les opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction, voire avec l'activité économique en aval de l'assujetti qui relève du champ d'application de la TVA et qui ouvre droit à déduction.**

Les conclusions des parties permettent de dégager que **leur différend porte d'une part sur la question de savoir si la société en commandite simple [•] projetait de développer une activité économique en aval soumise à TVA et d'autre part sur la question de savoir si les biens et services acquis en amont dont la TVA est portée en déduction par la société en commandite simple [•] se trouve[nt] en lien direct et immédiat avec des actes préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. [...]**

Dans le cadre de ses échanges avec l'[AED], et notamment dans ses réclamations auprès du directeur, la société en commandite simple [•] avait

décrit son activité future comme couvrant les missions centrales d'un arrangeur (« Erstellung von Prospekten und der konzeptionellen und praktischen Umsetzung », « Beratungs-/ Strukturierungsaktivitäten »).

Cette approche s'est perpétuée dans l'exploit d'assignation, où la société en commandite simple [●] se réfère notamment à la rédaction du prospectus. Elle y expose encore que les prestations acquises en amont dont la déduction était demandée seraient constituées par des « frais de conseil juridique exposés dans le cadre de l'activité de conseil/structuration envisagée » (page 5). Dans le même exploit, elle fait ensuite valoir que les pièces versées par elle établiraient « le lien direct et immédiat avec un chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction (voir les factures pour les services tels que d'assistance et de conseil en relation avec la préparation de Prospectus et la conception et la mise en place de différentes valeurs mobilières) » (page 5), que les factures reçues au cours des années litigieuses 2014 à 2016 concernaient dans une large mesure des services liés à la rédaction du prospectus et à la préparation du prospectus pour la partie demanderesse » (page 7), que « les services de conseil dans le cadre de la conception du prospectus prouvent clairement l'intention du demandeur d'exercer de façon indépendante l'activité économique d'un arrangeur à partir de l'année 2014 » (page 8) et que « la Préparation du prospectus et la conception du prospectus représentaient l'activité préparatoire nécessaire à une activité future d'arrangeur » (page 10).

À l'examen des pièces versées aux débats par la société en commandite simple [●] le tribunal constate encore que celles-ci, dès lors qu'elles peuvent être mises en relation avec l'activité d'arrangeur, sont liées à ces missions centrales de structuration. Il en est ainsi du contrat de prestation de services juridiques conclu avec [○] Luxembourg en juin 2013 (pièce n° 13) et des services facturés par cette dernière par la suite (pour les services, cf. pièces n° 14, 15 et 18 ; pour les factures, voir dans les pièces versées au cours de la phase administrative) qui représente la majeure partie des frais en amont dont la société en commandite simple [●] demande la prise en compte. Pour le surplus, les dépenses attestées par pièces figurant dans les documents communiqués au cours de la phase administrative s'apparentent, à défaut d'explications complémentaires, plutôt à des frais généraux qu'à des frais liés à une activité spécifique d'arrangeur (frais de notaire [○], comptabilité [○], frais de connexion téléphone et Internet [○], frais de conseil juridique [○] pour un de traitement fiscal, frais de conseil juridique [○] en rapport avec un litige avec un cabinet comptable, frais de conseil juridique [○] en rapport avec un différend avec l'Administration des contributions directes, frais de réservation de noms de domaines [○], services informatiques [○], révision d'une installation d'arrosage [○], réparation d'une porte [○], fourniture d'électricité [○], révision des comptes annuels [○]).

Ce n'est qu'après que l'[AED] ait fait valoir dans ses conclusions du 13 novembre 2019 que certaines activités faisant partie de la mission centrale d'un

arrangeur étaient exemptées de TVA et ne pourraient de ce fait être prises en compte au titre du droit à déduction des dépenses faites en amont que la société en commandite simple [●] modifie son approche dans ses conclusions des 9 juin 2020 et 12 novembre 2020 en cantonnant son rôle à celui d'un simple facilitateur dans la commercialisation du produit pour lequel elle ne porterait aucune responsabilité. [...]

Le tribunal en déduit que la société en commandite simple [●] ne présente pas une vision claire de l'activité projetée, ni ne justifie quelles acquisitions en amont seraient en lien avec les missions d'un arrangeur relevant du champ d'application de la TVA. [...]

La société en commandite simple [●] reste en défaut de démontrer que contrairement à la mission généralement admise pour l'activité d'un arrangeur, et contrairement à la position défendue par elle-même dès le début de la phase administrative jusqu'à la fin de la procédure judiciaire (à savoir ses conclusions des 9 juin 2020 et 12 novembre 2020), l'activité projetée par elle aurait consisté essentiellement en un simple support de commercialisation soumis à TVA. Il résulte de ce qui précède que la société en commandite simple [●] n'a pas démontré par un raisonnement approprié et des pièces pertinentes qu'elle peut se prévaloir du droit à déduction de la TVA grevant les acquisitions faites en amont

Sa demande est partant à rejeter.

[note de l'AED :

Cette solution s'inscrit dans le cadre d'une jurisprudence constante, cf. Arrêt civil n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du registre ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Arrêt civil n° 96/18 du 02 mai 2018, n° 43037 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle ; Jugement civil n° 2019TALCH08/00152 du 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00005 du 08 janvier 2020, n° TAL-2019-03116 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH08/00204 du 27 octobre 2020, n° TAL-2019-05492 du rôle ; Jugement civil n° 2020TALCH01/00378 du 16 décembre 2020, n° TAL-2020-03602 du rôle ; Jugement civil n° 2021TALCH01/00008 du 13 janvier 2021, n° TAL-2019-04864 du rôle.

Cette règle vaut pour toutes les opérations économiques acquises par un assujetti et dont la TVA est demandée en déduction (frais généraux y compris). La TVA n'est déductible que si ces opérations sont en lien direct et immédiat avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.

En ce qui concerne les opérations économiques qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux », il ne suffit pas d'attribuer l'étiquette « frais généraux » à ces opérations pour pouvoir bénéficier d'un droit à déduction de la TVA qui grèvent ces dépenses. En cas de doute l'AED est en droit de demander les factures de l'ensemble des dépenses qualifiant selon l'assujetti de « frais généraux » et de vérifier si ces opérations économiques acquises sont en lien direct et immédiat

avec une activité économique (courante ou projetée) relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction.]

- **L'activité économique d'« arrangeur » est une activité économique exonérée de TVA.**

L'[AED] décrit les missions d'arrangeur comme pouvant englober :

- les vérifications nécessaires en ce qui concerne les actifs à titriser et la capacité du gestionnaire (identification d'informations historiques, audit de l'actif, mise en place de la structure juridique, identification des solutions à de potentiels problèmes comptables ou fiscaux, ...),
- la distribution des titres du véhicule de titrisation auprès des investisseurs finaux (lorsque les titres sont placés de gré à gré auprès de quelques investisseurs),
- la préparation d'une note d'information ou d'un prospectus préalable à l'introduction en bourse et à l'admission à la cote des titres concernés (lorsque l'opération fait appel à l'épargne),
- la vérification du respect des exigences réglementaires locales (approbation par les autorités de marché, ...).

Ces activités seraient du moins partiellement exonérées de TVA:

- les opérations concernant les vérifications relatives aux actifs à titriser seraient exonérées au titre de l'article 44, paragraphe 1, point d) de la [Loi TVA] entant qu'opérations de conseil en placement.
- les opérations relatives à la distribution des titres du véhicule de titrisation seraient exonérées au titre de l'article 44, paragraphe 1, point d) de la [Loi TVA] en tant qu'opérations de conseil en placement et au titre de l'article 44, paragraphe 1, point c), dernier tiret de la [Loi TVA] en tant que services se rattachent aux opérations d'émission.
- les opérations relatives à la structuration du véhicule de titrisation, y compris son financement, seraient exonérées au titre de l'article 44, paragraphe 1, point c), troisième tiret de la [Loi TVA] en tant qu'opérations portant sur les créances ainsi que la négociation de ces opérations.

Il a été retenu ci-dessus que l'activité essentielle de l'arrangeur dans une opération de titrisation était celle de structurer le véhicule de titrisation et de fournir des conseils à cet effet. De tels conseils dans le domaine financier sont exonérés de TVA en vertu des dispositions légales avancées par l'[AED].

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

FEEDBACK

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

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

Personne de contact :

M. Gilles BARBABIANCA

gilles.barbabianca@en.État.lu

Tel : +352 247-80463