Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 087/25 – VII – CIV

Audience publique du dix-huit juin deux mille vingt-cinq

Numéro CAL-2024-00566 du rôle.

Composition:

Nadine WALCH, premier conseiller-président;
Françoise SCHANEN, conseiller ;
Sonja STREICHER, conseiller ;
André WEBER, greffier.

E n t r e :

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, en la personne de son Directeur actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

partie appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Laura GEIGER de Luxembourg du 14 mai 2024,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, établie et ayant son siège social à L-1855 Luxembourg, 41A, avenue J.F. Kennedy, inscrite sur la liste V du Tableau de l'Ordre des avocats au Barreau de Luxembourg, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 186371, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Luc PUTZ, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société anonyme SOCIETE1.) S.A., établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le

numéro NUMERO1.), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

partie intimée aux fins dudit exploit GEIGER du 14 mai 2024,

ne comparant pas.

LA COUR D'APPEL :

Faits, rétroactes et procédure

En date du 22 février 2020, le bureau d'imposition 1 de Luxembourg a établi, sur base d'un procès-verbal du 5 février 2020, des bulletins de taxation de la société SOCIETE1.) S.A., ci-après la société SOCIETE1.), pour les années 2017 et 2018, ci-après les Bulletins de Taxation d'Office.

En date du 13 mai 2020, la société SOCIETE1.) a fait une réclamation contre les Bulletins de Taxation d'Office auprès de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ci-après l'AEDT.

En date du 18 novembre 2020, l'AEDT a rejeté, par décision directoriale, ci-après la Décision Directoriale, la réclamation du 13 mai 2020.

Par exploit d'huissier de justice du 25 février 2021, la société SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'AEDT à comparaître devant le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg aux fins de voir réformer, sinon annuler et en tout état de cause rectifier la Décision Directoriale, subsidiairement, pour autant que la Décision Directoriale ne s'y substitue pas totalement, voir réformer, sinon annuler et en tout état de cause, rectifier les Bulletins de Taxation d'Office pour l'année 2017 et pour l'année 2018 du 22 février 2020. Elle a encore demandé, pour autant que de besoin, de condamner l'AEDT à rétablir l'imposition de la société SOCIETE1.) pour les années 2017 et 2018, en considérant la TVA luxembourgeoise supportée comme déductible en amont. Elle a enfin sollicité de voir condamner l'AEDT au paiement des frais et dépens et d'une indemnité de procédure de 7.000,- € sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Par jugement du 20 mars 2024, le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

- a dit recevable le recours de la société SOCIETE1.),
- a dit que l'exigence qu'une réclamation contre un bulletin émis par l'AEDT soit « dûment motivée » résultant de l'article 76 (3), alinéa premier, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la loi TVA, n'est pas conforme au principe d'équivalence et au principe d'effectivité

résultant de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la CJUE,
- a annulé la Décision Directoriale,
- a renvoyé le dossier à l'AEDT pour que son directeur procède à une appréciation au fond sur la réclamation de la société SOCIETE1.),
- a condamné l'AEDT à payer à la société SOCIETE1.) une indemnité de procédure d'un montant de 3.000,- € sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,
- a dit non fondée la demande de l'AEDT sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile,
- a condamné l'AEDT aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société SOCIETE2.) S.à r.l..

Pour statuer comme il l'a fait, le Tribunal, après avoir retenu qu'à ce stade de la procédure seule était en cause la recevabilité de la réclamation et non son bienfondé, s'est référé à l'article 5, alinéa premier de la Constitution, qui dispose explicitement que le Grand-Duché de Luxembourg participe à l'intégration européenne, pour retenir que la question de la conformité de l'article 76 (3) de la loi TVA au droit de l'Union européenne, en particulier aux principes d'équivalence et d'effectivité, devait être toisée en premier lieu.

Après avoir rappelé que, conformément à la jurisprudence de la CJUE, le principe d'équivalence impose que les règles procédurales nationales ne traitent pas de manière moins favorable les recours fondés sur le droit de l'Union par rapport à ceux fondés sur le droit national, le Tribunal a examiné la similitude du recours prévu par l'article 76 (3) de la loi TVA et celui prévu par le paragraphe 249 de la *Abgabenordnung* sur la base de leur objet, leur cause et leurs éléments essentiels, en retenant que si ces critères sont régulièrement repris par la CJUE, l'appréciation de leur signification appartient au juge national.

Partant de l'arrêt de la CJUE du 23 avril 2020, *Sole-Mizo*, aff. jtes C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, relatif à l'appréciation de la compatibilité avec les principes d'équivalence et d'effectivité des modalités d'octroi d'un intérêt dû en raison de l'indisponibilité d'un excédent de TVA déductible retenu en violation du droit de l'Union et d'un intérêt dû en raison du retard de l'administration fiscale pour verser une somme due, le Tribunal a conclu que la cause du recours à comparer réside dans la raison pour laquelle une personne intente un recours, tandis que l'objet peut être défini comme l'objet de la réclamation, soit le remboursement d'une somme d'argent.

Eu égard à l'arrêt de la CJUE, du 5 septembre 1998, Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis), aff. C-231/96, EU:C:1998:401, relatif à l'appréciation de la compatibilité avec les principes d'équivalence et d'effectivité des délais de recours pour une action en répétition de l'indu, le Tribunal a conclu que la jurisprudence européenne considère comme similaires sous l'angle de leur objet, de leur cause et de leurs éléments essentiels des recours en remboursement d'impositions qui sont fondés sur le droit de l'Union européenne et ceux qui sont fondés sur le droit interne. Le Tribunal a également retenu qu'au vu de cette jurisprudence, la CJUE n'exclut pas la similitude entre recours en

raison du seul critère que l'un concerne une personne redevable d'un impôt direct et que l'autre concerne un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Constatant que le critère utilisé par la CJUE est différent de celui utilisé par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 136/2018 du 17 mai 2018, dans le cadre duquel cette dernière a retenu que les situations respectives d'un contribuable devant à l'Etat des impôts directs et d'un assujetti redevable de la TVA ne sont pas suffisamment comparables, le Tribunal a conclu qu'il n'y a pas lieu en l'espèce de comparer la situation de personnes devant la loi, mais de comparer deux recours en réclamation.

En tenant compte de l'objet, de la cause et des éléments essentiels des recours à comparer, tels que précédemment analysés, le Tribunal a conclu qu'il existe une similitude entre les deux recours car ils ont pour caractéristique essentielle qu'il s'agit d'une réclamation à l'encontre d'un bulletin d'imposition, que leur cause réside dans le désaccord de l'assujetti ou du contribuable avec un bulletin émis par l'administration respective et que leur objet est constitué par la demande en reconsidération par le directeur de l'AEDT.

Eu égard à la différence formelle concernant les modalités des deux recours, le Tribunal a conclu que les justiciables bénéficient des modalités de recours issues du droit de l'Union européenne, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, et que celles-ci sont moins favorables que celles concernant le recours similaire de nature interne, en matière de contributions directes.

Concernant le principe d'effectivité, le Tribunal a rappelé que, conformément à la jurisprudence de la CJUE, ce principe exige que les règles procédurales nationales ne rendent pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union européenne.

Partant de l'exigence de l'AEDT de recevoir des « preuves nécessaires » et des « pièces justificatives » pertinentes à l'appui d'une réclamation, le Tribunal a apprécié l'effectivité du recours prévu par l'article 76 (3) de la loi TVA en relevant que l'exigence, sous peine d'irrecevabilité, d'une réponse « dûment motivée » et non seulement motivée était de nature à compromettre ladite effectivité, en raison notamment des délais de forclusion limitant la possibilité de soumettre des réclamations corrigées à la suite d'une décision d'irrecevabilité.

En tenant compte de l'arrêt de la Cour d'appel du 22 juin 2016, n° 42.882 du rôle, le Tribunal a rappelé que l'article 76 (3) de la loi TVA offre bien un recours à l'assujetti, et ce dans un délai qui ne rend pas impossible ou excessivement difficile l'exercice de son droit, mais a estimé que l'exigence légale d'une réponse « dûment motivée », et non seulement motivée, suffit pour constituer une violation du principe d'effectivité issu de la jurisprudence de la CJUE.

Eu égard à son constat de violation des principes d'équivalence et d'effectivité, le Tribunal a retenu qu'afin de rétablir l'équivalence de traitement procédural et

l'effectivité du droit au recours la demande de la société SOCIETE1.) aurait dû être recevable, même à la supposer non « dûment motivée ».

Par exploit d'huissier du 14 mai 2024, l'AEDT a interjeté appel contre le jugement du 20 mars 2024, lequel lui a été signifié le 16 avril 2024.

Aux termes de son acte d'appel, l'AEDT demande, par réformation du jugement déféré, de faire droit à sa demande et de voir réformer ce jugement, en ce qu'il a dit que l'exigence qu'une réclamation contre un bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT soit « dûment motivée », telle que prévue par l'article 76 (3) de la loi TVA, n'est pas conforme au principe d'équivalence et au principe d'effectivité résultant de la jurisprudence de la CJUE, en ce qu'il a déclaré la demande en annulation de la Décision Directoriale fondée, en ce qu'il a renvoyé le dossier devant l'AEDT et en ce qu'il a condamné l'AEDT à une indemnité de procédure de 3.000,- € et aux frais et dépens de l'instance.

Elle réclame encore de voir constater que l'exigence qu'une réclamation contre un bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT soit « dûment motivée », telle que prévue par l'article 76, (3) de la loi TVA, est conforme au principe d'équivalence et au principe d'effectivité résultant de la jurisprudence de la CJUE, de voir constater et dire que la Décision Directoriale était justifiée, de voir déclarer la demande en annulation ou en réformation de la Décision Directoriale et de renvoi du dossier devant l'AEDT, introduite par la partie intimée, non fondée et de voir déclarer la demande en condamnation de l'AEDT à une indemnité de procédure et aux frais et dépens de l'instance, introduite par la partie intimée, non fondée.

L'AEDT demande enfin de voir condamner la partie intimée à tous les frais et dépens des deux instances et d'en ordonner la distraction au profit de la société d'avocat comparante, qui affirme en avoir fait l'avance. Elle sollicite la condamnation de la partie intimée au paiement d'une indemnité de procédure de 6.000,- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile pour les deux instances, dès lors qu'il serait inéquitable de laisser à sa seule charge les frais exposés non compris dans les dépens, tels notamment les frais d'avocat.

<u>Appréciation de la Cour</u>

L'appel introduit dans les formes et délai de la loi est à déclarer recevable.

Il a pour objet la recevabilité de la réclamation introduite par la société SOCIETE1.) le 13 mai 2020 contre les Bulletins de Taxation d'Office pour les années 2017 et 2018, notamment en ce qui concerne l'appréciation du critère de motivation requis par l'article 76 (3) de la loi TVA, à la lumière des principes d'équivalence et d'effectivité issus de la jurisprudence de la CJUE.

Aux termes de l'article 76 (3) de loi TVA *« les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation.*

La réclamation, dûment motivée, doit être introduite auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau du bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqué et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par le dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devenant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.

Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. »

1. <u>La conformité de l'exigence d'une réclamation « dûment motivée » au regard du droit européen.</u>

- <u>Quant à l'applicabilité des principes d'équivalence et d'effectivité</u>

L'AEDT soutient que les principes d'équivalence et d'effectivité, qui encadrent le principe d'autonomie procédurale des États membres de l'Union européenne, ne s'appliquent que lorsqu'un État membre a violé le droit de l'Union. Or, en l'espèce, les juges de première instance auraient eu recours à cette règle édictée par la CJUE sans indiquer quelle règle du droit communautaire qui nécessiterait pour la partie intimée de bénéficier d'un recours conforme aux principes d'équivalence ou d'effectivité aurait été violée par le Grand-Duché de Luxembourg. En l'absence de violation constatée, lesdits principes ne trouveraient pas à s'appliquer. En l'espèce, les juges de première instance se seraient concentrés uniquement sur la procédure de réclamation en droit interne qui devrait respecter les principes dégagés par la CJUE. Cependant, la voie de recours ouverte par la CJUE ne concernerait qu'un recours basé sur la violation du droit communautaire par un Etat, et non pas le recours réalisé sur base du droit interne concernant l'application du droit interne, même si ce dernier transpose les dispositions de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée, ci-après la Directive. Ainsi, l'exigence d'une réclamation « dûment motivée », telle que prévue par l'article 76 (3) de la loi TVA n'aurait pas à être analysée au regard des principes d'équivalence et d'effectivité et ne pourrait être considérée comme non-conforme à ces principes.

Les juges de première instance ont rappelé à bon escient que conformément à une jurisprudence constante de la CJUE, « *il appartient, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque État membre de*

désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe de l'équivalence) et qu'elles ne rendent pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) » (parmi les nombreuses références voy. entre autres affaire C-261-95, Rosalba Palmisani contre Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), affaire C-326/96, B. S. Levez contre T. H. Jennings (Harlow Pools) Ltd).

Dans la mesure où les droits afférents au système commun de TVA, tels qu'ils sont prévus par la Directive, et notamment le droit à déduction, relèvent du droit de l'Union - la partie intimée agissant sur le marché européen - l'applicabilité des principes d'équivalence et d'effectivité est justifiée en l'espèce.

Le jugement est dès lors à confirmer en ce qu'il a examiné la conformité de l'article 76 (3), alinéa premier, de la loi TVA par rapport aux principes d'équivalence et d'effectivité.

- <u>Quant au principe d'équivalence</u>

L'AEDT fait valoir que la condition de similitude des procédures à comparer, dans le cadre de l'application du principe d'équivalence, n'a pas été correctement interprétée ni appliquée par le Tribunal. Ainsi, en l'absence de similitude entre le recours en matière de TVA et celui en matière d'impôts directs, le principe d'équivalence ne saurait s'appliquer comme l'a fait le Tribunal.

Le principe d'équivalence impose que les modalités procédurales de traitement de situations trouvant leur origine dans l'exercice d'une liberté communautaire ne soient pas moins favorables que celles concernant le traitement de situations internes.

La similitude entre une procédure fondée sur le droit national et une autre fondée sur le droit de l'Union s'apprécie au regard de leur objet, leur cause et leurs éléments essentiels.

Le Tribunal a, à juste titre, relevé qu'il appartient au juge, chargé de mettre en œuvre ces notions issues du droit de l'Union, d'en apprécier la portée dans chaque affaire.

Toutefois, dans cette tâche, le juge doit respecter les orientations et définitions données par la CJUE ainsi que par les juridictions nationales supérieures, lesquelles veillent à l'application cohérente du droit de l'Union et du droit national.

La jurisprudence de la CJUE a explicitement reconnu que *« les impôts directs, tels que l'impôt sur le revenu, et les impôts indirects, tels que la TVA, revêtent une nature fondamentalement différente et ne sont pas comparables aux fins de l'application du principe d'équivalence »* (arrêt de la CJUE, du 12 septembre 2024, « NARE-BG » EOOD, aff. C-429/23, EU:C:2024:742, pt. 56 et jurisprudence y citée).

De plus, la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 17 mai 2018, n°00136, a jugé que « les *situations respectives d'un contribuable redevable d'impôts directs et d'un assujetti à la TVA ne sont pas suffisamment comparables pour permettre l'application des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et d'égalité devant l'impôt ».*

Pour parvenir à cette conclusion, la Cour constitutionnelle a notamment pris en compte le fait que l'imposition directe touche le contribuable dans son patrimoine personnel, selon sa situation financière individuelle, ses revenus ou sa fortune, tandis que la TVA est un impôt général sur la consommation, frappant un produit, une transaction ou une opération économique donnée, en fonction du prix des biens et services vendus, sans considération de la situation financière personnelle de l'auteur de l'acte générateur.

Le constat des juges de première instance, selon lequel il s'agissait, en l'espèce, non pas de comparer la situation de personnes devant la loi, mais deux recours en réclamation, ne saurait remettre en cause la différence fondamentale entre un recours portant sur l'imposition directe et un recours portant sur l'imposition indirecte, en l'espèce la TVA.

En retenant qu'il existait une similitude entre les deux recours au motif qu'il s'agit dans les deux cas d'une réclamation contre un bulletin d'imposition, que leur cause résidait dans le désaccord de l'assujetti ou du contribuable avec un bulletin émis par l'administration respective et que leur objet était la demande de réexamen par le directeur de l'AEDT, sans tenir compte, dans l'appréciation de l'objet, de la cause et des éléments essentiels des recours à comparer, du domaine dans lequel chaque recours intervient, le Tribunal a à tort retenu qu'il existe une similitude entre ces deux recours au sens de la jurisprudence européenne sur le respect du principe de l'équivalence.

Il y a dès lors lieu, par réformation du jugement du 20 mars 2024, de retenir que l'exigence d'une réclamation « dûment motivée », telle que prévue par l'article 76(3) de la loi TVA, ne viole pas le principe d'équivalence résultant de la jurisprudence de la CJUE, puisque la condition de similitude des procédures à comparer pour l'application de ce principe fait défaut, en raison de la différence fondamentale entre un recours relatif aux impôts directs, tel que prévu par le paragraphe 249 de la *Abgabenordnung*, et un recours relatif à la TVA, tel que prévu par l'article 76(3) de la loi TVA.

- <u>Quant au principe d'effectivité</u>

L'AEDT fait valoir que le principe d'effectivité n'a pas été correctement interprété, ou en tout cas appliqué, par le Tribunal, car le critère selon lequel une règle procédurale nationale rendrait impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union ne serait pas satisfait en l'espèce. Plus précisément, l'appelante reproche au Tribunal d'avoir jugé que l'exigence d'une réclamation « dûment motivée » serait disproportionnée par rapport à une réclamation « motivée », sans expliquer la distinction entre ces deux notions. L'AEDT critique encore cette position pour contredire, d'une part, le constat du Tribunal selon lequel le délai pour former une

réclamation en vertu de l'article 76 (3) de la loi TVA est suffisant, et d'autre part, l'efficacité de la procédure de réclamation administrative, en ce sens que l'exigence d'une réclamation « dûment motivée » permettrait à l'AEDT d'apprécier utilement les arguments des assujettis, alors que l'acceptation de réclamations qui ne seraient pas « dûment » motivées conduirait en substance à l'échec desdites réclamations.

Le principe d'effectivité impose quant à lui que les modalités procédurales ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits résultant de la situation d'origine communautaire.

Selon la jurisprudence de la CJUE, *« chaque cas dans lequel se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend impossible ou excessivement difficile l'application du droit de l'Union doit être analysé en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et de ses particularités, devant les diverses instances nationales »* (arrêt de la CJUE, du 29 février 2024, Investcapital Ltd, aff. C-724/22, EU:C:2024:182, pt. 31 et jurisprudence citée).

Dans cette optique, *« il convient de tenir compte, le cas échéant, des principes qui sous-tendent le système juridictionnel national concerné, tels que la protection des droits de la défense, le principe de sécurité juridique et le bon déroulement de la procédure »* (arrêt de la CJUE, du 6 octobre 2015, Dragoș Constantin Târșia, aff. C-69/14, EU:C:2015:662, pt. 37).

La jurisprudence de la CJUE reconnaît également que « *des délais raisonnables de recours fixés, sous peine de forclusion, dans l'intérêt de la sécurité juridique, ne rendent pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union, si de tels délais sont matériellement suffisants pour permettre au consommateur de préparer et de former un recours effectif »* (arrêt de la CJUE, du 29 février 2024, Investcapital Ltd, aff. C-724/22, EU:C:2024:182, pt. 40 et jurisprudence citée).

La CJUE a jugé que *« la limitation de la possibilité d'introduire une demande, notamment par le biais de délais de recours, ne viole pas en soi le principe d'effectivité, car elle renforce le principe de sécurité juridique, qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, au regard de ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause »* (arrêt de la CJUE, du 21 janvier 2010, Alstom Power Hydro, aff. C-472/08, EU:C:2010:32, pt. 16).

Le mécanisme prévu par l'article 76 (3) de la loi TVA prévoit d'abord une procédure de réclamation administrative avant tout recours judiciaire et la motivation d'une réclamation permet d'éclairer l'administration sur les points spécifiques de la contestation. Ainsi, l'exigence de motivation contribue à la fois à renforcer l'efficacité des réclamations administratives à mieux encadrer un éventuel recours judiciaire en réduisant le nombre de litiges non fondés.

Le fait que l'article 76 (3) de la loi TVA mentionne une réclamation « dûment motivée » ne constitue pas dès lors, du seul fait du choix terminologique du législateur,

une limitation disproportionnée des droits conférés par le droit de l'Union aux assujettis à la TVA.

Par ailleurs, si le Directeur de l'AEDT déclare une réclamation irrecevable pour défaut de motivation suffisante, l'assujetti dispose toujours d'un recours effectif devant le Tribunal d'arrondissement en vertu de l'article 76 (3), alinéa 2 de la loi TVA.

Le Tribunal a donc à tort jugé que l'exigence d'une réclamation « dûment motivée » violerait le principe d'effectivité du droit de l'Union.

2. La conformité du courrier de réclamation du 13 mai 2020 aux exigences de l'article 76 (3) de la loi TVA

L'AEDT soutient que les éléments fournis par la partie intimée dans sa réclamation des bulletins d'imposition du 13 mai 2020 étaient lacunaires, notamment faute d'avoir produit les pièces justificatives, et plus précisément les factures correspondantes aux frais litigieux ainsi que les contrats y relatifs qui auraient permis une détermination de la nature exacte des opérations et leur lien direct et immédiat avec une activité taxable rentrant dans le champ d'application de la taxe.

Le Directeur de l'AEDT aurait dès lors à bon escient rejeté la réclamation du 3 mai 2020 pour ne pas être dûment motivée.

Dans un arrêt rendu le 23 mars 2016, n° 41748 du rôle, la Cour d'appel a précisé que *« Pour répondre aux exigences du paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA par rapport à la « réclamation motivée », il ne suffit pas de contester la décision, mais il faut encore fournir à l'administration des motifs, c'est-à-dire des explications circonstanciées permettant à celle-ci de revoir son point de vue au vu des pièces qui lui sont soumises à l'appui de la réclamation. Autrement dit, et tel que l'a formulé le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dans sa décision du 31 octobre 2011, « pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer que l'assujetti est en désaccord avec l'administration, ainsi que le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position.»*

Pour pouvoir valoir réclamation motivée au sens du paragraphe (3) de la loi, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti ».

Une réclamation est dès lors considérée comme « dûment motivée » au sens de l'article 76 (3) de la loi TVA si elle contient des explications circonstanciées et des pièces justificatives à l'appui des arguments.

Force est de constater que la partie intimée explique, aux termes de son courrier de réclamation, quelle est son activité et que cette activité est taxable et ouvre le droit à la taxation en amont pour se référer ensuite à la loi TVA et à la jurisprudence de la CJUE en la matière.

A l'appui de sa réclamation, elle a annexé la preuve du dépôt du logiciel à l'Office Benelux de la propriété intellectuelle, les contrats « Software Licence Agreement » conclu avec les sociétés SOCIETE3.) S.à r.l et SOCIETE4.) SL-UNIPERSONAL et une facture du 31 mars 2020 émise par l'intimée à l'adresse de la société SOCIETE3.).

Force est de constater que la société SOCIETE1.) n'a annexé à la réclamation, ni les comptes annuels 2017, 2018 et 2019, ni de pièces justificatives permettant de vérifier le lien entre la facture du 31 mars 2020 et les dépenses engagées pendant les années 2017 et 2018, ni les factures relatives aux frais litigieux ainsi que les contrats afférents, de sorte qu'il est impossible de vérifier la nature exacte des opérations et leur lien direct avec une activité taxable.

En application des principes développés ci-dessus, il ne suffit pas de fournir des explications et pièces une fois que l'affaire a été introduite devant le Tribunal.

C'est donc à juste que le Directeur de l'AEDT a considéré que le courrier du 13 mai 2020 ne constitue pas une réclamation motivée au sens de la loi TVA.

A défaut d'avoir formé une réclamation dûment motivée dans le délai légal contre les bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2017 et 2018, la décision du Directeur est à confirmer et le recours introduit par la société SOCIETE1.) est, par réformation de la décision du 20 mars 2024, à déclarer non fondé.

- Quant aux demandes accessoires

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. Pour le surplus, l'application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

Eu égard à l'issue du litige en appel, l'AEDT est à décharger de la condamnation au paiement à la société SOCIETE1.) d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000,- € sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

En revanche, l'équité commande d'allouer à l'AEDT une indemnité de procédure de 1.000,- € pour la première instance et de 1.000,- € pour l'instance d'appel.

Par application de l'article 79, alinéa 1er du Nouveau Code de procédure civile, il y a lieu de statuer par défaut à l'égard de la société SOCIETE1.) motif pris que l'acte d'appel lui a été signifié à domicile.

PAR CES MOTIFS :

la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant par défaut à l'égard de la société SOCIETE1.) S.A.,

reçoit l'appel,

le dit fondé,

par réformation,

dit non fondé le recours de la société SOCIETE1.) S.A. contre la décision directoriale du 18 novembre 2020,

décharge l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure de 3.000,- €,

condamne la société SOCIETE1.) S.A. à payer à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA une indemnité de procédure de 1.000,- € pour la première instance et une indemnité de procédure de 1.000,- € pour l'instance d'appel,

condamne la société SOCIETE1.) S.A. aux frais et dépens des deux instances avec distraction au profit de la société ARENDT & MEDERNACH S.A., représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Luc PUTZ, avocat à la Cour, sur ses affirmations de droit.