

**N° 53 / 2017  
du 1.6.2017.**

**Numéro 3801 du registre.**

**Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, premier juin deux mille dix-sept.**

**Composition:**

Jean-Claude WIWINIUS, président de la Cour,  
Romain LUDOVICY, conseiller à la Cour de cassation,  
Nico EDON, conseiller à la Cour de cassation,  
Carlo HEYARD, conseiller à la Cour de cassation,  
Mylène REGENWETTER, conseiller à la Cour d'appel,  
Marc HARPES, avocat général,  
Viviane PROBST, greffier à la Cour.

**Entre:**

**la société à responsabilité limitée SOC1),** établie et ayant son siège social à (...), représentée par son gérant, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro (...),

**demanderesse en cassation,**

**comparant par Maître Dieter GROZINGER DE ROSNAY,** avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu,

**et:**

**1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,** représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

**2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES,** représentée par son directeur, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

**défendeurs en cassation,**

**comparant par Maître Frédérique LERCH,** avocat à la Cour, en l'étude de laquelle domicile est élu.

---

## **LA COUR DE CASSATION :**

Vu l'arrêt attaqué, numéro 44/16, rendu le 9 mars 2016 sous le numéro 41706 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, septième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 26 juillet 2016 par la société à responsabilité limitée SOC1) à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, déposé le même jour au greffe de la Cour ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 15 septembre 2016 par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à la société à responsabilité limitée SOC1), déposé au greffe de la Cour le 21 septembre 2016 ;

Sur le rapport du conseiller Romain LUDOVICY et sur les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER ;

### **Sur les faits :**

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la société à responsabilité limitée SOC1) avait assigné l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir annuler le bulletin de taxation d'office ayant trait à la TVA de l'année 2007, daté au 8 avril 2009 et notifié le 27 avril 2009, ainsi que la décision du directeur de l'administration du 31 août 2009 ayant prononcé à son encontre une amende fiscale pour non-dépôt de la déclaration annuelle relative à l'exercice 2007 ; que le tribunal d'arrondissement avait déclaré le recours en annulation du bulletin de taxation d'office irrecevable pour cause de forclusion et avait, par réformation, déchargé la requérante de l'amende fiscale prononcée à son encontre ; que la Cour d'appel a dit non fondé l'appel principal relevé par la société SOC1), a dit fondé l'appel incident relevé par l'Etat et l'Administration et a, par réformation, dit non fondé le recours de la société SOC1) dirigé contre la décision du directeur ayant prononcé l'amende fiscale ;

### **Sur la recevabilité du pourvoi qui est contestée :**

Attendu que les défendeurs en cassation concluent à l'irrecevabilité du pourvoi en cassation au motif que dans son mémoire en cassation la demanderesse omettrait, en violation des prescriptions de l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation, de préciser les dispositions attaquées de l'arrêt entrepris ;

Attendu que dans le dispositif du mémoire en cassation il est demandé à la Cour de cassation de « *casser et annuler, dans toutes ses dispositions, l'arrêt* » attaqué ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé et que le pourvoi, introduit dans les forme et délai de la loi, est recevable ;

### **Sur le premier moyen de cassation :**

tiré « *de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce du prédit article 76 de la loi du 12 février 1979 telle qu'elle se présentait avant la modification opérée par la loi du 10 novembre 2009, lequel dispose notamment que :*

*<< (4) Le délai prévu au paragraphe 3 (le délai de recours) est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration sera saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexaminera l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substituera à l'imposition entreprise et donnera lieu soit à un avis confirmatif du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif >> » ;*

tiré aussi « *de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce du principe du droit à un procès équitable - et plus précisément du principe d'égalité des armes - qui découle de la lecture et de l'application jurisprudentielle constante du paragraphe 1 de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 ;*

*en ce que l'arrêt attaqué a écarté le moyen soulevé par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel la réclamation émise en date du 1<sup>er</sup> juillet 2009 contre le bulletin litigieux permet de suspendre le délai de recours ;*

*alors que*

*dans la mesure où la loi exige uniquement qu'une réclamation soit << introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent >>, l'arrêt d'appel ne pouvait pas, sans violer l'article 76 de la loi du 12 février 1979, déclarer l'appel [il y a lieu de lire : le recours] irrecevable en ce qu'il affirme [en affirmant] que le demandeur en cassation << reste en défaut de prouver que cette réclamation soit jamais arrivée à destination >> au motif qu'il ne s'agit que << d'une lettre simple >>, alors que son envoi est établi par une attestation testimoniale. » ;*

Attendu, d'une part, qu'un recours n'est pas introduit par l'expédition du courrier qui le forme, mais suppose la réception de ce courrier par l'autorité auprès de laquelle il est à former ;

Attendu, d'autre part, qu'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la demanderesse en cassation n'a pas contesté avoir reçu le bulletin portant taxation d'office à la date y mentionnée du 27 avril 2009, de sorte que l'Administration n'avait pas de preuve à rapporter et que les juges d'appel n'ont partant pas pu violer le principe de l'égalité des armes ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé ;

**Sur le deuxième moyen de cassation :**

*tiré « de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce des articles 1 et 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, lesquels disposent respectivement que : << Le Grand-Duc est habilité à édicter un corps de règles générales destinées à régler la procédure administrative non contentieuse (...) >> et que << La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes >> ;*

*en ce que l'arrêt attaqué a écarté le moyen soulevé par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel la procédure administrative non contentieuse doit s'appliquer en l'espèce puisque l'article 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 n'exclut pas expressément la matière des contributions indirectes telles que la matière de la taxe sur la valeur ajoutée ;*

*alors que*

*dans la mesure où les règles établies de la procédure administrative non contentieuse doivent notamment assurer le respect des droits de la défense de l'administré, elles s'appliquent par principe à toutes les décisions administratives individuelles y compris la matière des contributions indirectes, l'arrêt d'appel ne pouvait pas, sans violer les articles 1 et 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978, rejeter l'invocation de l'article précité en ce qu'il a considéré que la matière de la taxe sur la valeur ajoutée doit ressortir de la seule compétence judiciaire en s'appuyant sur le rapport du 23 octobre 1978 de la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés. » ;*

Attendu que l'article 4 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse dispose que « *Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l'article premier s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré.* » ;

Attendu que la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978, précitée, et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, réglemente en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales

relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé ;

### **Sur le troisième moyen de cassation :**

tiré principalement *« de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce de l'article 7 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, lequel dispose que*

*<< Lorsque la décision doit être motivée, les délais de recours tant contentieux qu'administratifs ne courent qu'à partir de la communication des motifs >> » ;*

tiré subsidiairement *« de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce de l'article 76 de la loi du 12 février 1979 telle qu'elle se présentait avant la modification opérée par la loi du 10 novembre 2009, lequel disposait notamment que :*

*<< (2) Le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73, 74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration (...) >> » ;*

tiré subsidiairement *« de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse qui dispose que les règles prévues par cette loi << imposent la motivation des actes administratifs >> ;*

*en ce que l'arrêt attaqué a écarté le moyen soulevé par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel le délai de recours contre le bulletin litigieux ne pouvait pas avoir commencé à courir dès lors que ce dernier n'était pas suffisamment motivé au jour de sa notification ;*

*alors que*

*dans la mesure où le calcul et les montants qui justifient aux yeux de l'administration la taxation d'office du bulletin du 8 avril 2009 sont détaillés et expliqués non pas au sein même du bulletin notifié au demandeur au pourvoi mais*

*au sein du jugement de première instance, l'arrêt d'appel ne pouvait pas, sans violer les articles précités, suppléer aux explications de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en ce qu'il s'appuie sur la seule position des premiers juges considérant les indications susmentionnées << comme suffisantes au regard de l'exigence d'une ''justification sommaire'' posée par le paragraphe (2) de l'article 76 de la loi sur la TVA >>, et en ce qu'il n'examine aucune des << autres critiques >> émises par le demandeur au pourvoi devant les juges du fond sur ce point. » ;*

Attendu, d'une part, qu'il résulte de la réponse donnée au deuxième moyen de cassation que la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne sont pas applicables à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils sont partant étrangers au litige ;

Qu'il en suit qu'à cet égard le moyen est irrecevable ;

Attendu, d'autre part, que sous le couvert du grief tiré de la violation de l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, le moyen ne tend qu'à mettre en cause l'appréciation souveraine, par les juges d'appel, par adoption des motifs des juges de première instance qui se sont référés aux énonciations du bulletin, du caractère suffisant de la justification contenue dans le bulletin de taxation d'office litigieux au regard de la disposition invoquée, appréciation qui échappe au contrôle de la Cour de cassation ;

Qu'il en suit qu'à cet égard le moyen ne saurait être accueilli ;

#### **Sur le quatrième moyen de cassation :**

*tiré « de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce du principe non bis in idem, principe général du droit, selon lequel nul ne pourrait être sanctionné deux fois pour la même chose ;*

*en ce que l'arrêt attaqué a écarté le moyen soulevé par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel le demandeur a été sanctionné pour le non-dépôt de la déclaration annuelle relative à l'exercice de 2007 à la fois par une amende et par une taxation d'office ;*

*alors que*

*dans la mesure où la taxation d'office est une mesure qui impose une élévation du montant initialement dû pour sanctionner un manquement du contribuable, l'arrêt d'appel attaqué ne pouvait pas, sans violer le principe de non bis in idem, écarter le moyen soulevé par le demandeur en cassation devant les juges du fond en ce qu'il rejette que le demandeur en cassation ait été sanctionné par deux sanctions distinctes que sont la taxation d'office et l'amende. » ;*

Attendu que le moyen vise la violation du principe général du droit « *non bis in idem* », qui est consacré par différentes conventions internationales, mais qui ne s'applique qu'aux sanctions relevant du domaine pénal ;

Attendu que les juges d'appel ont retenu ce qui suit :

« (...) L'article 74. 2. de la loi sur la TVA (...) dit :

*<< Lorsque pour quelque cause que ce soit, un assujetti n'a pas remis, dans les délais imposés et avec les indications requises, les déclarations d'impôt visées aux articles 63 et 64 (...) l'administration est également autorisée à établir d'office les taxes dues par l'assujetti, en raison du montant présumé des opérations qu'il a effectuées pendant le ou les mois auxquels l'irrégularité se rapporte >>.*

*Les articles précités figurent aux chapitres IX et X de la loi sur la TVA relatifs respectivement aux << Mesures tendant à assurer le paiement de la taxe >> et aux << Moyens de preuve - mesures de contrôle - procédure d'imposition - voies de recours >>.*

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

*Elle consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration. Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable. La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération.*

*La taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.*

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

*L'amende fiscale, par contre, prévue par l'article 77 de la loi sur la TVA, constitue une véritable sanction des infractions aux articles 61 à 66 et 69 à 71 ainsi qu'aux règlements pris en exécution de ces articles.*

*Elle diffère donc de par sa nature de la taxation d'office qui n'est qu'un moyen pour l'administration d'assurer le paiement de la taxe au cas où l'assujetti reste en défaut de déposer ses déclarations, pièces à l'appui.*

*Il en suit que les deux mesures peuvent être prises à l'égard d'un assujetti (...)* » ;

Attendu qu'en se déterminant ainsi, après avoir retenu implicitement, par référence à la motivation des juges de première instance suivant laquelle « *Le bulletin de taxation d'office du 8 avril 2009 reprend en détail les montants et les calculs qui, aux yeux de l'administration, justifient la taxe mise en compte. Sous la rubrique « observation » il contient la remarque « taxation d'office à défaut de remise de déclaration annuelle 2007 (...) En l'occurrence l'administration a tablé sur un chiffre d'affaires de 1.200.000 € et des acquisitions intracommunautaires de*

75.000 €, soit des sommes légèrement plus élevées que celles résultant des déclarations trimestrielles faites par la société et fixé en conséquence le montant de la taxe en aval à 101.250 €. Elle a par ailleurs tenu compte d'un montant de 91.250 € à titre de taxe en amont déductible, de sorte que le solde à régler par la société représentait 10.000 € », que l'évaluation unilatérale de la base imposable à laquelle l'administration fiscale avait procédé dans le bulletin de taxation d'office litigieux avec une certaine marge de sécurité avait été faite avec mesure et modération, les juges d'appel n'ont pas violé le principe général du droit « *non bis in idem* » au regard de l'article 74, paragraphe 2, de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, les conditions d'application des paragraphes 3 et 4 du même article, invoquées par la demanderesse en cassation dans la discussion de son moyen, n'étant pas données en l'espèce ;

Qu'il en suit que le moyen n'est pas fondé ;

#### **Sur le cinquième moyen de cassation, pris en ses deux branches :**

tiré « *de la violation ou de la fausse application de la loi, sinon du refus de l'application de la loi, en l'espèce l'article 54 du Nouveau code de procédure civile, lequel dispose que << Le juge doit se prononcer sur tout ce qui est demandé et seulement sur ce qui est demandé >> ;*

##### **4.5.1. en sa première branche :**

*En ce que l'arrêt attaqué n'a pas examiné le moyen invoqué par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel le tribunal de première instance s'est en partie fondé sur un motif hypothétique ;*

*Alors que*

*Dans la mesure où le demandeur en cassation avait inclus dans son acte d'appel que << en approuvant le raisonnement de l'Administration le Tribunal a basé sa décision sur un motif hypothétique, en l'occurrence la mauvaise foi présumée du contribuable, assimilable en tant que tel à un défaut de motifs >>, dès lors la Cour d'appel ne confirme ni n'infirme l'affirmation du tribunal de première instance selon laquelle << le fait de ne pas déposer une déclaration annuelle peut précisément constituer un indice que les chiffres initialement avancés ne correspondaient pas à la réalité, l'assujetti essayant, en laissant traîner les choses, de retarder le moment du paiement de la taxe effectivement due >>, l'arrêt d'appel attaqué ne pouvait pas, sans violer l'article 54 du Nouveau code de procédure civile, s'abstenir de statuer sur ce point ;*

##### **4.5.2. en sa seconde branche :**

*En ce que l'arrêt attaqué n'a pas examiné le moyen invoqué par le demandeur en cassation devant les juges du fond selon lequel le tribunal de première instance a violé le principe du contradictoire en fondant sa décision sur un élément de fait sur lequel il a omis d'inviter les parties à présenter leurs observations et leurs moyens de preuve ;*

*Alors que*

*Dans la mesure où la Cour d'appel ne confirme ni n'infirme l'affirmation du tribunal de première instance selon laquelle << il ne résulte pas des éléments du dossier soumis à l'appréciation du tribunal que l'administration était au courant des modalités suivant lesquelles le prix de vente était à payer et a effectivement été versé >>, dès lors la Cour d'appel ignore le moyen invoqué devant les juges du fond par le demandeur en cassation dans son acte d'appel soulevant que si la partie demanderesse << avait su qu'il pouvait lui être fait ce grief par le Tribunal, elle n'aurait alors pas manqué de rapporter la preuve contraire (...) >>, l'arrêt d'appel attaqué ne pouvait pas, sans violer l'article 54 du Nouveau code de procédure civile, s'abstenir de statuer sur ce point » ;*

Attendu que la violation de l'article 54 du Nouveau code de procédure civile constitue un cas d'ouverture à requête civile et non un cas d'ouverture à cassation ;

Qu'il en suit que le moyen, pris en ses deux branches, est irrecevable ;

**Sur les demandes en allocation d'une indemnité de procédure :**

Attendu que la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la demanderesse en cassation, non chiffrée, est irrecevable ;

Attendu qu'il serait inéquitable de laisser à charge des défendeurs en cassation l'intégralité des frais exposés non compris dans les dépens ; qu'il convient de leur allouer l'indemnité de procédure sollicitée de 1.500 euros ;

**Par ces motifs,**

rejette le pourvoi ;

déclare la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la demanderesse en cassation irrecevable ;

condamne la demanderesse en cassation à payer aux défendeurs en cassation une indemnité de procédure de 1.500 euros ;

condamne la demanderesse en cassation aux dépens de l'instance en cassation avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, sur ses affirmations de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Monsieur le président Jean-Claude WIWINIUS, en présence de Monsieur Marc HARPES, avocat général, et de Madame Viviane PROBST, greffier à la Cour.