Arrêt civil

Audience publique du deux juillet deux mille quatorze

Numéro 40241 du rôle

Composition :

Jean-Claude WIWINIUS, président de chambre,
Christiane RECKINGER, premier conseiller,
Nathalie JUNG, conseiller,
Guy ROSEN, greffier assumé.

E n t r e :

l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Yves TAPELLA de Luxembourg du 6 août 2013,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société anonyme ITEMCO, établie et ayant son siège social à L-1470 Luxembourg, 7, route d'Esch, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

intimée aux fins du prédit exploit TAPELLA,

comparant par Maître Pierre GOERENS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

Suivant bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines avait réclamé à la société anonyme ITEMCO le montant de 90.000 euros du chef de taxe sur la valeur ajoutée pour l'année 2007. Par lettre du 1er juillet 2009 et dépôt de la déclaration de TVA pour l'exercice 2007 en date du 31 juillet 2009, la société ITEMCO a réclamé contre le prédit bulletin de taxation d'office. Par lettre du 18 août 2009, le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a rejeté ces réclamations, déclarant irrecevables celle du 1er juillet 2009 parce que non accompagnée de la déclaration en souffrance, et celle du 31 juillet 2009 pour tardiveté.

Par exploit d'assignation du 4 février 2010, la société anonyme ITEMCO a assigné l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux fins de voir réformer le bulletin de taxation d'office de l'exercice 2007 et aux fins de se voir décharger de l'imposition de TVA supplémentaire infligée pour cet exercice.

Par jugement contradictoire du 3 juillet 2013, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en application de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi sur la TVA), a reçu la demande de la société anonyme ITEMCO en la pure forme, a dit que le dépôt par la société anonyme ITEMCO d'une déclaration de TVA pour l'exercice 2007, en date du 31 juillet 2009, valait réclamation, au sens de l'article 76 paragraphe 4 de la loi sur la TVA, contre le bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009, de sorte que le délai de forclusion de trois mois, prévu à l'article 76 de la prédite loi, avait été suspendu et a dit que l'assignation du 4 février 2010 était recevable.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a régulièrement relevé appel de ce jugement, qui n'a pas fait l'objet d'une signification, par exploit d'huissier du 6 août 2013.

La partie appelante critique le jugement de première instance pour avoir admis que le dépôt, par la société anonyme ITEMCO, en date du 31 juillet 2009, de la déclaration de TVA pour l'année 2007 valait réclamation, au sens de l'article 76 de la loi sur la TVA, contre le bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009 et pour avoir admis que, suite à cette réclamation, le délai de forclusion de trois mois prévu audit article 76 avait été suspendu, de sorte qu'il appartenait au Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'indiquer, dans sa lettre de réponse à l'administrée, un nouveau délai de recours et qu'à défaut de la prédite indication d'un nouveau délai de recours, celui-ci n'avait pas recommencé à courir.

Le litige a, dès lors, pour objet, en instance d'appel, tout comme en première instance, la question de la recevabilité de l'assignation du 4 févier 2010, par laquelle la société anonyme ITEMCO entend exercer le recours prévu à l'article 76, paragraphes 3 et 4, de la loi sur la TVA contre le bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009.

Le bulletin du 14 avril 2009 est soumis, ainsi que l'a relevé à juste titre le tribunal, à la législation sur la TVA telle qu'elle était applicable avant l'entrée en vigueur de la loi du 10 novembre 2009.

Il y a lieu de constater qu'en instance d'appel il n'est plus contesté que le bulletin de taxation d'office a été notifié à la société anonyme ITEMCO en date du 30 avril

2009, de sorte qu'elle disposait d'un délai de trois mois expirant le 30 juillet 2009 pour introduire une réclamation ou un recours judiciaire.

La société anonyme ITEMCO estime avoir réclamé valablement contre le bulletin lui notifié par lettre du 1er juillet 2009, sinon par le dépôt de la déclaration de TVA en souffrance en date du 31 juillet 2009, de sorte que le délai de trois mois aurait été suspendu et que, dès lors, l'assignation du 4 février 2010 serait recevable.

Quant à la réclamation du 1er juillet 2009

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines critique la réclamation, formulée par courrier de la Fiduciaire Fernand Sassel du 1er juillet 2009, en ce qu'elle ne serait pas suffisamment motivée. En effet, l'article 76, paragraphe 4, de la loi exigerait une réclamation « dûment motivée ». Le but d'une réclamation ne serait pas d'obtenir des délais supplémentaires pour déposer une déclaration, mais de faire savoir à l'administration quels sont les points de désaccord concernant la taxation. Or, la lettre du 1er juillet 2009 ne préciserait pas, même de façon sommaire, les raisons de la contestation.

D'après la société anonyme ITEMCO la loi ne définit pas la notion de « réclamation dûment motivée ». La lettre de réclamation du 1er juillet 2009 serait suffisamment motivée par les explications fournies au sujet de l'impossibilité d'établir ladite déclaration du fait du décès de l'administrateur délégué de la société, lequel était en possession de tous les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration en souffrance, ce qui serait attesté par le témoin **A.)**. Cette réclamation aurait à tort été déclarée irrecevable pour ne pas avoir été accompagnée de la déclaration de TVA en souffrance. La loi ne prévoirait pas ce dépôt en guise de motivation de la réclamation. D'ailleurs, le bulletin de taxation lui-même n'aurait pas été motivé, de sorte que la réclamation n'avait, à ce stade, pas à l'être non plus.

Aux termes de l'article 76, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, le bulletin portant rectification ou taxation d'office est susceptible d'un recours à introduire par voie d'assignation devant le tribunal civil dans un délai de 3 mois à partir de la notification dudit bulletin. L'article 4 de la loi dispose que le délai prévu à l'article 3 est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation dûment motivée contre le bulletin émis, à introduire par écrit auprès du bureau d'imposition compétent.

C'est à bon droit que le tribunal a retenu, après avoir exposé que la finalité de pareille réclamation est d'éclairer l'administration sur la question de savoir dans quelle mesure la taxation d'office est contestée et de lui permettre de connaître les raisons de cette contestation, qu'en l'espèce, la lettre de la Fiduciaire Sassel du 1er juillet 2009, par laquelle celle-ci a réclamé contre le bulletin du 14 avril 2009, ne mentionne nullement les postes de la taxation qui sont critiqués, mais se limite à expliquer les raisons du défaut de dépôt de la déclaration de TVA de l'exercice 2007 et à annoncer l'élaboration prochaine de la déclaration manquante. Les juges de première instance en ont, à juste titre, déduit, que la réclamation du 1er juillet 2009 ne comporte pas une motivation suffisante au regard des critères de la loi et n'est, partant, pas susceptible de suspendre le délai de recours.

Quant à la réclamation du 31 juillet 2009

Les juges de première instance ont retenu, sur base de l'attestation testimoniale de l'expert-comptable **A.)**, que la société ITEMCO avait été autorisée oralement par la

préposée **B.)**, lors d'un entretien téléphonique du 3 juillet 2009, à déposer la déclaration de TVA en souffrance pour le 31 juillet 2009 et que la partie intimée n'avait pas établi que tel n'aurait pas été le cas.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines reproche au tribunal d'avoir dénaturé le texte de l'article 76 précité de la loi sur la TVA, en admettant qu'il existait une possibilité de propoger le délai de forclusion de trois mois prévu audit article, délai expirant, en l'espèce, le 30 juillet 2009, et ce par simple accord oral d'un préposé. La possibilité de prorogation du délai de trois mois ne serait prévue par aucun texte, la loi prévoirait uniquement la suspension du délai par une réclamation valable. Le tribunal aurait, en outre, opéré un renversement de la charge de la preuve en retenant qu'il appartenait à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de rapporter la preuve que sa préposée n'avait pas informé le comptable qu'il pouvait déposer la déclaration manquante jusqu'au 31 juillet 2009. Une telle preuve, ayant pour objet un fait négatif, serait réputée impossible. La partie appelante estime, au contraire, qu'il aurait appartenu à la société ITEMCO d'établir qu'elle avait obtenu l'autorisation pour déposer la déclaration jusqu'à la date du 31 juillet 2009. Or, cette preuve n'aurait pas été rapportée, la partie appelante contestant que sa préposée ait prorogé le délai, le témoignage du comptable étant partial, dès lors que sa responsabilité professionnelle serait susceptible d'être engagée par la partie intimée. Elle verse à son tour une attestation de la préposée **B.)** dans laquelle celle-ci conteste avoir donné l'accord allégué.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste encore que le dépôt d'une déclaration de TVA soit à considérer comme une réclamation au sens de l'article 76, paragraphe 4, de la loi. D'ailleurs, la déclaration de TVA de l'exercice 2007 n'aurait pas été versée comme pièce au présent procès, de sorte que les premiers juges n'auraient pas pu vérifier si elle satisfaisait à la condition de motivation d'une réclamation.

La société anonyme ITEMCO conclut à la confirmation du jugement entrepris, elle est d'avis qu'elle a rapporté la preuve, par le témoignage **A.)**, de la prorogation orale du délai de dépôt de la déclaration et elle estime que le dépôt de la déclaration de TVA en souffrance vaut réclamation valable contre le bulletin de taxation litigieux.

En vertu de l'article 76 ancien de la loi sur la TVA applicable au présent litige, la société anonyme ITEMCO était, sous peine de forclusion, tenue de faire un recours judiciaire contre le bulletin endéans un délai de trois mois à compter de la notification du bulletin, ce délai étant, toutefois, susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation dans le délai.

Il est constant en cause que la déclaration de TVA de l'exercice 2007 a été déposée en date du 31 juillet 2009, soit un jour après l'expiration du prédit délai de trois mois.

Il résulte des termes mêmes de l'article 76, alinéa 3, précité, que le délai y prévu pour intenter un recours judiciaire contre un bulletin de taxation est un délai de forclusion dont la particularité est d'empêcher toute action à partir du moment où il est écoulé. Le régime applicable aux délais de procédure est fonction de la nature du délai. Si le délai a été prévu dans un but de protection d'un intérêt privé, les parties peuvent valablement renoncer à la forclusion. Si, par contre, le délai poursuit un objectif d'ordre public, comme c'est le cas des délais de recours, le juge doit même soulever d'office la déchéance qui résulte de son expiration (cf. à ce sujet H. Solus et R. Perrot, Droit judiciaire privé éd. 1961 T. 1 N° 459 p. 420.) Le délai de l'article 76, précité, est un véritable délai de recours, dont la finalité est de

garantir que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée puisse être fixé rapidement et d'éviter que l'assujetti n'use de moyens dilatoires pour se soustraire à l'imposition. Ce délai peut être suspendu par une réclamation, mais il ne saurait être prorogé, même par un accord des parties.

Il y a, partant, lieu de retenir, par réformation du jugement entrepris, que le dépôt, en date du 31 juillet 2009, de la déclaration de TVA de l'année 2007 était tardif et que le délai de recours de trois mois, expirant le 30 juillet 2009, n'a pas été suspendu par l'effet de ladite réclamation.

Quant à la motivation du bulletin de taxation

A titre subsidiaire, la société anonyme ITEMCO fait valoir que le délai de recours n'a jamais commencé à courir, à défaut d'indication, dans le bulletin de taxation d'office, de la justification sommaire des opérations de taxation effectuées d'office par l'administration. En effet, la taxation d'office aurait un caractère de sanction et elle serait, en l'espèce, particulièrement excessive au regard des déclarations mensuelles de TVA effectuées par la société ITEMCO, de sorte que l'obligation de motivation n'en serait que plus importante.

Aux termes de l'article 76, paragraphe 2, de la loi sur la TVA, le bulletin doit contenir la justification sommaire des opérations effectuées. Force est de relever qu'en l'espèce, le bulletin en question détaille le calcul de la taxe mise en compte en se référant aux acquisitions intracommunautaires de biens effectuées par la société anonyme ITEMCO. Il contient, partant, une motivation qui, bien que sommaire, est suffisante au regard des exigences légales. En outre, il est admis que la législation sur la procédure administrative non contentieuse, et notamment les prescriptions 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, disposant 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 » ne s'applique pas en matière de TVA (cf. Doc. parl. N° 2209-2 ; Cour 8 mai 2008 N°31200 du rôle).

Quant à l'indication des voies de recours dans la réponse à la réclamation

La société anonyme ITEMCO fait encore plaider qu'il découlerait des termes de l'article 76, paragraphe 4, de la loi sur la TVA, que le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, saisi d'une réclamation contre un bulletin de taxation d'office, n'aurait pas compétence pour constater l'irrecevabilité d'une réclamation, mais qu'il devrait, soit émettre un bulletin rectificatif, soit émettre un avis confirmatif du bulletin attaqué. En l'espèce, le directeur ayant uniquement déclaré les réclamations irrecevables, il n'aurait pas encore valablement répondu, de sorte que le délai de recours, valablement suspendu, du moins par l'effet de la réclamation du 1er juillet 2009, n'aurait pas pu recommencer à courir. De plus, le directeur n'aurait pas indiqué, dans sa décision du 18 août 2009, un nouveau délai pour exercer les voies de recours.

Force est de constater que le directeur, dans sa réponse du 18 août 2009, a émis un avis confirmatif du bulletin attaqué, puisqu'il a décidé, dans la dernière phrase de sa lettre, que le bulletin restait maintenu. Il a, dès lors, par la prédite mention, satisfait aux prescriptions de la loi.

Le directeur n'avait, par ailleurs, pas à indiquer le délai de recours encore disponible, le délai de recours n'ayant pas été valablement suspendu par les réclamations déclarées irrecevables.

Il suit des développements qui précèdent que, par réformation du jugement entrepris, l'assignation du 4 février 2010 est à déclarer irrecevable.

La société anonyme ITEMCO ayant succombé dans ses prétentions, elle est à débouter de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure.

P A R C E S M O T I F S

la Cour d'appel, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du magistrat de la mise en état,

déclare l'appel recevable,

le dit fondé,

réformant,

dit que le dépôt par la société anonyme ITEMCO, en date du 31 juillet 2009, de la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée de l'année 2007, était tardif, de sorte que le délai de recours de trois mois, expirant le 30 juillet 2009, n'a pas été suspendu par l'effet de ladite réclamation,

dit que l'assignation du 4 février 2010 est irrecevable,

déboute la société anonyme ITEMCO de sa demande en octroi d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme ITEMCO à tous les frais et dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.