

Arrêt civil.

Audience publique du vingt-cinq juin deux mille quatorze.

Numéro 39330 du registre.

Composition:

Françoise MANGEOT, président de chambre;
Gilbert HOFFMANN, premier conseiller;
Valérie HOFFMANN, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.

Entre :

SOC.1.) société anonyme, établie et ayant son siège social à (...),

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy Engel de Luxembourg en date du 31 août 2012,

comparant par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à Luxembourg,

et :

1) ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant sa direction à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du susdit exploit Guy Engel,

comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

La société anonyme **SOC.1.)** (dénommée ci-après « la société **SOC.1.)** ») a, par exploit d'huissier de justice du 17 septembre 2007, assigné l'ÉTAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGIS-TREMENT ET DES DOMAINES à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg afin de voir réformer sinon annuler les bulletins d'impôt de la TVA pour les années 1998 à 2001 ainsi

que l'année 2006 et afin de voir réformer les bulletins d'impôt de la TVA pour les années 2002 à 2005 et les voir remplacer par les déclarations d'impôt ayant été remises.

Dans un jugement du 27 juin 2012, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière de TVA, a constaté à titre préliminaire que les déclarations de TVA pour les années 2002 à 2005, déposées tardivement, ont été acceptées par le bureau d'imposition compétent et que le recours exercé par la société **SOC.1.)** par rapport à ces exercices est sans objet.

Le tribunal a ensuite retenu, quant aux bulletins d'impôt pour les années 1998 (notifié le 16 mai 2000), 1999 (notifié le 19 mars 2001), 2000 (notifié le 22 mai 2002), 2001 (notifié le 14 avril 2003) et 2006 (notifié le 28 août 2006), que le recours signifié par exploit d'huissier du 17 septembre 2007 à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES contre les bulletins critiqués n'a pas été introduit endéans le délai légal (délai de trois mois à partir de la notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office), tel qu'il est prévu par l'article 76 § 3 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA.

Il en a déduit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le fond du litige et que les bulletins d'impôt des années 1998 à 2001 ainsi que de l'année 2006 restent maintenus. Enfin, il a débouté les parties de leurs demandes respectives en obtention d'une indemnité de procédure et a condamné la société **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de l'avocat concluant.

Pour statuer ainsi, le tribunal a rejeté le moyen tiré d'une information incomplète de la part de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT en ce qui concerne les voies de recours contre les bulletins d'imposition ainsi que le moyen tiré de ce que la preuve d'une notification valable des bulletins d'imposition litigieux n'est pas rapportée.

Quant au moyen tiré du défaut, respectivement de l'insuffisance de la motivation des bulletins d'imposition (ayant été invoqué par la société **SOC.1.)** pour justifier que le délai de recours de trois mois susvisé n'aurait pas commencé à courir), le tribunal effectue le raisonnement suivant :

D'après l'article 76 § 2 de la loi du 12 février 1979, le bulletin doit être motivé en ce sens qu'il doit indiquer les opérations effectuées d'office par l'administration et justifier sommairement ces opérations. Le tribunal constate qu'à l'exception du bulletin relatif à l'exercice 2000 qui est sommairement motivé, aucun des bulletins pour les années 1998, 1999, 2001 et 2006 ne contient de justification sommaire.

Cependant, l'article 76 de la loi du 12 février 1979 ne prévoit pas que les délais pour introduire un recours judiciaire ne commencent pas à courir en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation d'un bulletin de taxation.

Concernant l'applicabilité au présent litige du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 pris en application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse (règlement dont l'article 7

prévoit que le délai de recours ne commence à courir qu'après la communication des motifs), le tribunal retient que l'article 5 de la loi de 1978 exclut expressément de son champ d'application la matière des contributions directes, mais qu'à l'opposé, il ne prévoit pas expressément que la loi et ses règlements d'exécution s'appliquent en matière de contributions indirectes. Face à ce silence de la loi, le tribunal analyse les travaux parlementaires et arrive à la conclusion qu'il n'était pas dans l'intention du législateur de soumettre la matière des contributions indirectes à la procédure administrative non contentieuse (ci-après « la PANC »). Selon le tribunal, le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ne s'applique pas en l'espèce et il en conclut que les bulletins d'imposition critiqués ne sont pas à examiner au regard des prescriptions du règlement grand-ducal du 8 juin 1979.

Le tribunal conclut que l'exploit introductif d'instance du 17 septembre 2007 a été introduit tardivement.

Par exploit d'huissier de justice du 31 août 2012, la société **SOC.1.)** a régulièrement relevé appel de ce jugement, qui lui a été signifié le 7 août 2012 et dont elle sollicite la réformation.

La position de l'appelante

L'appelante critique le tribunal en ce qu'il a déclaré irrecevable pour cause de forclusion le recours introduit contre les bulletins de taxation d'office émis pour la TVA des années 1998, 1999, 2000, 2001 et 2006.

Selon elle, le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 s'appliquerait au présent litige.

Concernant cette question d'applicabilité, l'appelante reproche tout d'abord au tribunal d'avoir procédé à la recherche de la volonté du législateur par le biais d'une analyse des documents parlementaires, une telle analyse ne se concevant que dans la mesure où la loi n'est pas claire. Or, la loi du 1^{er} décembre 1978 sur la PANC serait parfaitement claire : elle exclurait de son champ d'application la matière des contributions directes, mais ne contiendrait pas de dispositions spécifiques excluant les contributions indirectes (dont la TVA), pour laquelle la PANC serait donc maintenue. Admettre une solution contraire reviendrait à violer le principe selon lequel les exceptions sont d'interprétation stricte.

Ensuite, l'analyse des travaux préparatoires, telle qu'opérée par les premiers juges, prendrait en compte l'avis de la commission des finances et du budget de la Chambre des Députés, qui arriverait à tort à la conclusion que la matière des contributions indirectes ne relève pas du droit administratif mais du droit privé.

La conclusion erronée des premiers juges selon laquelle la matière des contributions indirectes ne rentre pas dans le champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 sur la PANC reviendrait à violer l'article 4 de cette loi, selon lequel les dispositions du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles, excepté celles qui sont régies par une procédure spéciale présentant au moins des

garanties équivalentes pour l'administré. Or, la loi sur la TVA, qui n'a pas prévu de dispositions encadrant le non-respect des garanties du contribuable (telle l'obligation de motivation d'une décision administrative), ne fournirait pas à ce dernier de garanties équivalentes à celle de la réglementation sur la PANC.

D'après l'article 7 du règlement du 8 juin 1979, la décision qui ne répond pas aux exigences de motivation ne ferait pas courir les délais de recours. Ceci serait le cas en l'espèce et le présent recours ne serait donc nullement tardif.

A l'appui de son argumentation, l'appelante cite le jugement n° 258/2007 du 6 juin 2007 du tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

En ordre subsidiaire, l'appelante soutient que le fait que l'article 76 de la loi sur la TVA ne prévoit pas de sanction quant au défaut de motivation des bulletins d'imposition ne signifie pas qu'une sanction n'existe pas. Il appartiendrait à la jurisprudence de la définir. Cette sanction devrait être la non-opposabilité au contribuable de l'article 76 § 3 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA et la suspension des délais de recours. En effet et en cas d'absence de motivation d'un bulletin de TVA ou d'une motivation insuffisante, le contribuable se trouverait dans l'impossibilité de connaître la raison de la décision et de se défendre. Admettre que le délai de forclusion est applicable alors que la motivation ne figure pas sur un bulletin d'imposition reviendrait à priver le contribuable de son droit à un procès équitable et à violer les articles 47, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne ainsi que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Quant au fond, l'appelante demande à voir déclarer fondé le recours dirigé contre les bulletins d'imposition TVA pour les années 1998 à 2001 et 2006 émis par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT à son encontre, à voir réformer sinon annuler lesdits bulletins et à voir prononcer à son bénéfice la décharge des impositions supplémentaires de TVA en découlant.

Plus particulièrement et concernant les montants réclamés pour les années d'imposition 1998, 1999, 2000 et 2001, il y aurait – à défaut de preuve d'un acte suspensif ou interruptif – prescription, la prescription en matière de TVA étant de 5 ans. Selon l'appelante, les contraintes seraient nulles et ne pourraient interrompre la prescription. Le commandement ne reprendrait pas les éléments essentiels de la contrainte de sorte que l'appelante se serait trouvée dans l'impossibilité de connaître la cause exacte de la somme réclamée.

Pour l'année 2006, le bulletin serait à annuler. Un bulletin de taxation d'office supposerait une absence de déclaration fiscale pour une année donnée. Or, un assujéti disposerait d'un délai jusqu'en mars ou mai de l'année suivante pour remettre sa déclaration de l'année visée. Par conséquent, un bulletin de taxation d'office concernant 2006 et étant émis en août 2006 serait forcément nul car dénué de toute base légale.

Dans son acte d'appel, l'appelante demande également à voir annuler sinon réformer les bulletins de taxation d'office visant les années d'imposition 2004 et 2005, sans toutefois avoir conclu sur ce point.

Enfin, l'appelante réclame une indemnité de procédure de 4 000 euros.

La position des intimés

Les intimés concluent à la confirmation de la décision entreprise.

Ils réitèrent leurs moyens développés en première instance et tenant à l'irrecevabilité du recours pour cause de forclusion.

Concernant l'absence d'applicabilité au présent litige de la loi du 1^{er} décembre 1978 sur la PANC, les intimés renvoient aux travaux préparatoires de cette loi.

De plus, l'on ne saurait faire prévaloir un texte général (la loi sur la PANC) sur un texte spécial postérieur (la loi sur la TVA). Le règlement grand-ducal du 8 juin 1979, certes postérieur à la loi sur la TVA, ne serait qu'un règlement, qui ne saurait prévaloir sur une loi, fût-elle antérieure.

A l'appui de leur argumentation, les intimés se réfèrent à deux décisions de la Cour d'appel 9^{ème} chambre du 22 septembre 2005 (n° 27 082 du rôle) et du 8 mai 2008 (n° 31 200 du rôle).

Ils soulignent que l'article 76 de la loi sur la TVA ne prévoit pas que les délais pour introduire un recours judiciaire ne commencent pas à courir en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation des bulletins de taxation. Il n'appartiendrait pas au juge de faire preuve d'œuvre créatrice en décidant une telle sanction.

Quant au moyen tiré de l'absence d'un procès équitable, ils exposent que la loi du 12 février 1979 sur la TVA organise un recours judiciaire avec la possibilité d'introduire un recours administratif par voie de réclamation, qui suspend le délai de recours contentieux. L'appelante devrait uniquement faire face à sa propre carence et ne saurait soutenir qu'elle n'a pas eu droit à un procès équitable sous prétexte qu'elle a négligé de contester les bulletins incriminés en temps utile. L'absence de sanction par rapport à l'absence ou l'insuffisance de motivation ne serait en rien contraire à la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne et à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Par rapport au moyen tiré de la prescription, les intimés soulèvent l'irrecevabilité de la demande en déclaration de prescription de la dette d'impôt par voie de contestation contre un bulletin. L'appelante aurait dû, en vertu de l'article 86 de la loi du 12 février 1979, invoquer ce moyen dans une opposition à contrainte. Subsidièrement, il y aurait eu interruption du délai de prescription par le biais de contraintes et de commandements. De plus, il y aurait actuellement suspension de la prescription par l'assignation lancée le 10 septembre 2007 par l'appelante et par l'acte d'appel du 31 août 2012.

Concernant les exercices 2002 à 2005, ce serait à juste titre que les contestations s'y rapportant ont été déclarées sans objet, vu le dépôt en date du 30 juin 2007 des déclarations de TVA afférentes et l'acceptation de ces dernières par le bureau d'imposition compétent.

En dernier lieu, les intimés demandent l'allocation d'une indemnité de procédure de 5 000 euros.

L'appréciation du litige

- Les exercices 2004 et 2005

Tout d'abord et pour ce qui concerne les bulletins de taxation d'office des années d'imposition 2004 et 2005 (visés au dispositif de l'acte d'appel, mais n'ayant pas fait l'objet de conclusions ultérieures spécifiques), il n'est pas contesté que les déclarations de TVA pour les années 2002 à 2005, déposées tardivement, ont été acceptées par le bureau d'imposition compétent. C'est à bon droit que le jugement a quo a retenu dans sa motivation que le recours exercé pour les exercices 2002 à 2005 est devenu sans objet. L'appel tendant à la réformation, sinon l'annulation des bulletins de taxation d'office pour les années d'imposition 2004 et 2005 est donc non fondé.

- Les exercices 1998, 1999, 2000, 2001 et 2006

L'article 76 § 2 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA dispose que le bulletin de rectification ou de taxation doit être motivé en ce sens qu'il doit indiquer les opérations effectuées d'office par l'administration et justifier sommairement ces opérations.

Les parties ne remettent pas en cause le constat du tribunal selon lequel contrairement au bulletin relatif à l'exercice 2000, qui est – lui – sommairement motivé, aucun des bulletins pour les années 1998, 1999, 2001 et 2006 ne contient de justification sommaire.

Selon l'article 76 § 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, le recours contre un bulletin portant rectification ou taxation d'office est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion, l'exploit d'assignation est signifié à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, prise en la personne de son directeur, dans le délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin.

L'article 76 de la loi sur la TVA ne prévoit pas que les délais pour introduire un recours judiciaire ne commencent pas à courir en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation des bulletins de taxation. Contrairement à ce que soutient l'appelante, il n'appartient pas au juge de créer, dans le silence de la loi, une telle sanction.

Quant à la question de savoir si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979, pris en application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse (règlement dont l'article 7 prévoit que le délai de recours ne commence à courir qu'après la communication des

motifs) est applicable au présent litige, c'est à bon droit que les premiers juges ont constaté :

- que l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 précitée prévoit que cette loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes,
- qu'en revanche, il ne prévoit pas expressément leur application en matière de contributions indirectes,
- qu'il y a dès lors silence de la loi à ce sujet et partant matière à interprétation.

C'est à bon droit et de manière correcte que les premiers juges ont procédé à l'analyse des travaux parlementaires de la loi pour résoudre cette question et qu'ils ont conclu que le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ne s'applique pas au présent litige.

En effet, « La procédure de déclaration de la TVA et de bulletin de taxation ou de rectification en réponse aux déclarations de l'assujetti constitue une procédure particulière comparable à celle prévue en matière de contributions directes, et le régime de procédure non contentieuse de la loi sur la TVA basée sur un régime de déclaration avec émission de bulletins de rectification ou de taxation d'office ne diffère pas de façon substantielle du régime des contributions directes et le bulletin émis par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne saurait être assimilé à une décision administrative au sens de la loi du 1978.

Même si les bulletins ne contiennent, en tant que telle, pas une motivation quant aux raisons ayant poussé l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à opérer les rectifications ou taxations litigieuses, toujours est-il que, dans la mesure où ils constituent la réponse chiffrée à une déclaration effectuée par l'assujetti et où ils constituent des réponses dans le cadre d'une procédure particulière, elles se réfèrent à des éléments connus de l'assujetti et respectent en tant que tels les droits de l'assujetti.

Comme, dans le cadre des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} décembre 1978, le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis que le gouvernement n'a pas pris position quant à la question si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, est à exclure ou non de la nouvelle procédure, la Commission des finances et du budget de la Chambre des Députés, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, a sans hésitation « donné à considérer que la particularité que cette matière (la TVA) ressortit de la compétence judiciaire doit faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines » (doc.parl. 2209-2) (Cour d'appel 22 septembre 2005, n° du rôle 27802).

Il s'ensuit que la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA » (Cour 8 mai 2008, n° 31 200 du rôle).

L'appelante est ainsi mal fondée à soutenir que l'insuffisance, respectivement le défaut de motivation des bulletins a pour conséquence que les

délais prévus à l'article 76 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA n'ont pas commencé à courir.

Il est acquis en cause que les bulletins d'impôt litigieux ont été notifiés aux dates suivantes :

- bulletin pour l'année 1998 notifié le 16 mai 2000,
- bulletin pour l'année 1999 notifié le 19 mars 2001,
- bulletin pour l'année 2000 notifié le 22 mai 2002,
- bulletin pour l'année 2001 notifié le 14 avril 2003,
- bulletin pour l'année 2006 notifié le 28 août 2006.

L'appelante a signifié son recours judiciaire contre les bulletins incriminés à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES par exploit introductif du 17 septembre 2007. Force est de constater que n'ayant pas introduit son recours dans le délai légal, elle était forclosée à ce faire.

Contrairement à ce que l'appelante soutient, l'absence de sanction à l'article 76 de la loi sur la TVA par rapport à l'absence ou l'insuffisance de motivation des bulletins d'imposition ainsi que l'admission d'un délai de forclusion ne reviennent pas à priver le contribuable de son droit à un procès équitable et ne sont pas contraires à la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne et à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a retenu qu'aucun recours contre les bulletins d'impôt critiqués n'a été introduit dans le délai légal, qu'il n'y a pas lieu d'examiner le fond du litige et que les bulletins d'impôt pour les années 1998, 1999, 2000, 2001 et 2006 restent maintenus. Il y a également lieu à confirmation du jugement quant aux indemnités de procédure ayant été réclamées de part et d'autre.

Par conséquent, l'appel est à rejeter.

Aucune des parties n'a justifié en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais qu'elles ont exposés pour leur représentation en justice en instance d'appel. Aussi sont-elles à débouter de leur demande en paiement d'une indemnité de procédure pour cette instance.

Par ces motifs,

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

reçoit l'appel mais le dit non fondé,

confirme le jugement déféré,

déboute les parties de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne la société anonyme **SOC.1.)** aux frais de l'instance d'appel, avec distraction au profit de Maître François KREMER, sur ses affirmations de droit.