

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 118/25 - II - CIV

Audience publique du neuf juillet deux mille vingt-cinq

Numéro CAL-2023-00868 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

la société anonyme **SOCIETE1.**), 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,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Max GLODE, en remplacement de l'huissier de justice Geoffrey GALLE de Luxembourg, du 14 août 2023,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître Fabio TREVISAN, avocat à la Cour, demeurant à Leudelange,

e t :

l'**SOCIETE2.**), dont les bureaux sont établis à L-ADRESSE2.), représentée par son directeur actuellement en fonctions,

intimée aux fins du prédit exploit Max GLODE du 14 août 2023,

comparant par Maître Jeanne FELTGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

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

Par décision directoriale n° Corr. TVA/PR/104045 du 28 décembre 2020 de l'SOCIETE2.) (ci-après l'SOCIETE2.)), la réclamation introduite par la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.)) le 10 septembre 2020 contre les bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2015 et 2018, datés du 26 mai 2020, a été déclarée irrecevable au motif qu'elle n'a pas été introduite dans les trois mois à compter de la notification desdits bulletins conformément aux exigences de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA).

Par exploit d'huissier de justice du 2 avril 2021, SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'SOCIETE2.) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir dire que la réclamation introduite le 10 septembre 2020 contre les bulletins de taxation d'office du 26 mai 2020 précités était recevable et fondée et pour voir condamner l'SOCIETE2.) au paiement d'une indemnité de procédure de 2.000 EUR.

Le recours a été basé sur l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA.

Par jugement du 4 juillet 2023, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a dit la demande recevable en la pure forme, l'a déclarée non fondée et a dit que, faute d'avoir été attaqués dans le délai légal, les bulletins de taxation relatifs aux exercices 2015 à 2018 inclus sont définitifs. La décision du Directeur de l'SOCIETE2.) du 28 décembre 2020 a été confirmée.

Chacune des parties a été déboutée de sa demande respective en obtention d'une indemnité de procédure et SOCIETE1.) a été condamnée aux frais et dépens de l'instance.

Pour dire que la réclamation de SOCIETE1.) a été introduite après l'expiration du délai de trois mois, prévu à l'article 76, paragraphe 3, de la loi TVA, le tribunal a d'abord relevé que le délai de réclamation dirigée contre les bulletins de taxation d'office venait à expiration le 14 septembre 2020 à minuit, compte tenu du fait que le délai de 3 mois, qui expirait en principe le samedi 12 septembre 2020, a été prorogé jusqu'au lundi 14 septembre 2020.

Il a encore retenu que ledit délai constitue un délai de forclusion et qu'il appartient à SOCIETE1.) de rapporter la preuve de la réception effective de la lettre de réclamation par l'administration au plus tard en date du 14 septembre 2020.

Après avoir retenu que ni le tableau reproduit par SOCIETE1.) à la page 5 de son assignation ni le relevé « *Track and Trace-Sendungsverfolgung Online* » ne permettaient d'affirmer que « *la réclamation se serait trouvée "dans les bureaux de l'administration" ou aurait été "jetée dans la boîte aux lettres de l'administration" endéans le délai de réclamation* », le tribunal a suivi les arguments de l'SOCIETE2.) en ce que c'est, au contraire, l'arrivée tardive de la réclamation entre les mains du bureau d'imposition compétent qui se trouve documentée par ledit tableau, le cachet d'entrée apposé sur le pli contenant la réclamation renseignant une réception à l'administration compétente en date du 16 septembre 2020 et au bureau d'imposition compétent en date du 18 septembre 2020, soit à des dates auxquelles le délai prévu à l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA avait déjà expiré.

Par exploit d'huissier de justice du 14 août 2023, SOCIETE1.) a régulièrement relevé appel de cette décision, non signifiée selon les informations à disposition de la Cour d'appel.

Elle critique le jugement entrepris en ce que sa demande tendant à voir déclarer sa réclamation contre la décision directoriale du 28 décembre 2020 a été déclarée irrecevable. Elle estime en outre qu'elle a été à tort déboutée de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure et qu'elle a été condamnée aux frais et dépens de l'instance.

La SOCIETE1.) demande à la Cour d'appel de :

- dire que la réclamation du 10 septembre 2020 contre les bulletins de taxation d'office émis par le Bureau d'Imposition de l'SOCIETE2.) pour les années 2015 à 2018 a été introduite dans les délais légaux,
- constater que la taxation d'office entreprise par le Bureau d'Imposition pour les années en question n'était pas justifiée,
- « *par réformation du jugement entrepris, principalement réformer la décision du Directeur de l'SOCIETE2.) en constatant que la taxation d'office n'était pas justifiée, de sorte que les Bulletins doivent être annulés, sinon réformés, dans le sens de correspondre aux déclarations déposées par la Société, ou subsidiairement annuler la décision du Directeur de l'SOCIETE2.) en renvoyant l'affaire devant le Bureau d'Imposition pour persécution de la cause* »,
- pour autant que de besoin,
 - « *convoquer le facteur avec le numéro d'identification « NUMERO2.) » et la personne qui a signé l'accusé de réception du Recommandé SOCIETE2.) afin qu'ils attestent de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32* »,

- « convoquer le coursier de l'administration en charge de l'acheminement des courriers entre le bureau d'imposition d'ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.) et le bureau d'imposition durant la période concernée, afin qu'il atteste de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32 »,
 - « demander à la partie intimée de produire l'enregistrement relatif à la transmission du recommandé SOCIETE2.) par le coursier de l'administration en charge de l'acheminement des courriers entre le bureau d'imposition d'ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.) et le bureau d'imposition durant la période concernée, afin qu'il atteste de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32 ».
- condamner l'SOCIETE2.) aux frais et dépens des deux instances et en ordonner la distraction au profit de son avocat à la Cour qui affirme en avoir fait l'avance et
 - la condamner encore au paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 EUR pour la première instance.

L'SOCIETE2.) conclut à la confirmation du jugement entrepris en ce qu'il a déclaré la réclamation datée au 10 septembre 2020 contre les bulletins de taxation d'office TVA pour les années 2015 à 2018 irrecevable pour dépôt tardif.

Elle formule régulièrement appel incident limité et demande, par réformation, de condamner SOCIETE1.) au paiement d'une indemnité de procédure de 2.500 EUR pour la première instance. L'SOCIETE2.) sollicite une indemnité de procédure de 3.000 EUR pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour

Faits constants

A partir du mois de janvier 2019, le Service anti-fraude de l'SOCIETE2.) a demandé des documents et des explications à SOCIETE1.) concernant sa comptabilité TVA pour les années 2015 à 2018 inclus.

A partir du mois de mars 2019, l'SOCIETE3.) (ci-après l'SOCIETE3.) a également demandé à SOCIETE1.) des documents comptables relatifs aux mêmes années que celles citées ci-dessus.

A la suite du procès-verbal établi par l'SOCIETE2.), Service Anti-fraude d'ADRESSE3.), le 29 janvier 2020 tel qu'il a été complété le 27 avril 2020, le

Bureau d'imposition 8, ADRESSE3.) 1 de l'SOCIETE2.) a émis en date du 26 mai 2020 quatre bulletins de taxation d'office, pour les exercices 2015 à 2018, précisant chacun que la date de notification à retenir est le 12 juin 2020.

En date du 10 septembre 2020, SOCIETE1.) a déposé deux lettres recommandées avec accusé de réception auprès de la SOCIETE4.).

Le premier récépissé de dépôt d'envoi recommandé portant la date précitée du 10 septembre 2020 renseigne comme destinataire l'SOCIETE3.), Bureau des Sociétés ADRESSE3.), à l'attention de Monsieur le Préposé, ADRESSE4.), et le second renseigne comme destinataire l'SOCIETE2.), ADRESSE5.).

Le premier envoi portant le numéro « NUMERO3.) » contenait « *une demande de sursis à exécution au sens du paragraphe 251 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 à l'égard des dettes fiscales découlant des bulletins d'impôt sur le revenu et des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années fiscales 2015 à 2017 émis par le bureau d'imposition Sociétés d'ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.)* » tandis que le second envoi portant le numéro « NUMERO4.) » contenait une réclamation contre les quatre bulletins de taxation d'office, précités.

Les deux envois ont été présentés en date du 11 septembre 2020 à 8h32 au bureau d'imposition de l'SOCIETE3.), qui n'a cependant réceptionné que l'envoi adressé à l'SOCIETE3.) tel que ceci résulte de la signature de l'accusé de réception y relatif.

L'envoi adressé à l'SOCIETE2.) n'a été réceptionné que le 16 septembre 2020 à 8h52, tel que ceci résulte de la signature de l'accusé de réception relatif audit envoi.

Par décision du 28 décembre 2020, le directeur de l'SOCIETE2.) a rejeté la réclamation de SOCIETE1.).

Cette décision se lit comme suit :

« [...] J'accuse réception de votre estimée lettre du 10 septembre 2020, par laquelle vous introduisez, au nom et pour compte de votre mandante, une contestation contre les bulletins d'impôt sous objet. Cette lettre m'a été transmise par Monsieur le préposé du bureau d'imposition I à ADRESSE3.) aux fins de décision, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Faisant réponse, j'ai l'honneur de vous faire tenir les observations suivantes.

Il m'importe de vous informer que le seul moyen légalement prévu pour intervenir par écrit auprès de l'administration face à un bulletin de rectification ou de taxation d'office est la réclamation administrative dûment motivée introduite dans le délai légal, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Le délai de trois mois pour exercer un recours administratif

étant un délai de forclusion, un écrit présenté après ce délai est irrecevable en tant que réclamation.

Dans le cas qui nous occupe, force est de constater que, pour ce qui concerne lesdits bulletins d'impôt, aucune réclamation écrite et motivée n'a été introduite dans le délai légal. S'il est vrai que votre lettre est datée au 10 septembre 2020, il n'en reste pas moins vrai que la date d'entrée de cette dernière auprès de l'administration est déterminante. D'après une jurisprudence constante, " Il appartient en conséquence à [la Société] de rapporter la preuve de la réception effective de la lettre de réclamation par l'administration endéans le délai légal de trois mois. En effet, il appartient au contribuable de prouver qu'il a introduit la réclamation dans le délai de la loi, c.-à-d. de fournir la preuve que cet envoi respectivement le dépôt de la lettre de réclamation a effectivement été réalisé avant l'expiration du délai de réclamation de trois mois. [...] Si l'administration décide de ne pas déposer directement son recours, mais choisit un courrier comme le courrier postal, il doit donc s'organiser de manière à ce qu'il remette le document contenant le recours suffisamment à temps pour que le recours parvienne à destination avant l'expiration du délai légal. Une requête n'est pas recevable du seul fait qu'elle aurait été remise aux services postaux dans ce délai pour être expédiée (TA 25-7-02 (15141) ; TA 3-2-10 (262041), Pas. adm. 2016, V° Procédure contentieuse, n°201).

Il s'ensuit que pour que l'écrit dont il est fait état par [la Société] puisse produire un quelconque effet, il ne suffit donc pas qu'il soit posté le [date], mais il faudrait surtout qu'il soit parvenu à destination [à cette date]. " (jugement n° 42/2017 du 14 février 2017 ; n° du rôle 170523). Votre écrit, entré au bureau d'imposition le 18 septembre 2020, c'est-à-dire après l'expiration du délai légal au 14 septembre 2020, n'est partant plus recevable. Comme retenu ci-avant, des retards dans la transmission de votre lettre par l'entreprise postale ne sont pas opposables à l'administration.

Considérant qu'il est de mon devoir d'assurer un traitement égal de tous les assujettis retardataires en matière de déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée, respectivement en matière de réclamation sur le plan administratif, je ne peux que vous confirmer que les bulletins de taxation d'office contestés resteront maintenus.

Quant à une éventuelle remise gracieuse de la taxe sur la valeur ajoutée arrêtée, je tiens à vous informer qu'il n'existe pas de base légale permettant à l'administration d'intervenir sur recours gracieux.

Enfin, je vous informe que cette décision est susceptible de recours.

Le recours contre une décision statuant sur une réclamation contre un bulletin de taxation d'office respectivement contre un bulletin de rectification d'office s'effectue conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Le recours contre une décision statuant sur une demande de relevé de forclusion s'effectue conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Le recours est introduit dans les deux cas par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA 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. [...] ».

Par courriel du 8 février 2021, le mandataire de SOCIETE1.) a envoyé à l'SOCIETE2.) un tableau reprenant les détails de l'envoi recommandé « NUMERO4.) » en lui demandant de « revoir [sa] décision sur base des informations fournies ci-dessus et de prendre position quant au fond de l'affaire ».

Par décision du 18 février 2021, le directeur de l'SOCIETE2.) a refusé de faire droit à cette requête, au motif que ledit courriel « n'apporte finalement aucun élément nouveau pouvant éventuellement m'inciter à revenir sur ma décision du 28 décembre 2020 (Corr. TVA/PR/104045). En effet, la pièce justificative apportée confirme au contraire que, pour des raisons inconnues non opposables à l'administration, la réclamation en question n'est parvenue à destination qu'après l'expiration du délai légal au 14 septembre 2020 ».

Tout comme en première instance, les parties sont en désaccord sur la question de savoir si l'envoi recommandé SOCIETE2.) contenant la réclamation datée au 10 septembre 2020 est parvenue, respectivement était « mis à disposition » de l'SOCIETE2.) au plus tard le 14 septembre 2020.

SOCIETE1.) critique la conclusion des juges de première instance selon laquelle « c'est l'arrivée tardive de la réclamation entre les mains du bureau d'imposition compétent qui se trouve documentée par le tableau " Track and Trace - Sendungsverfolgung Online". Le cachet d'entrée apposé sur le pli contenant la réclamation renseigne une réception à l'administration compétente et au bureau d'imposition compétent respectivement en date du 16 septembre 2020 et du 18 septembre 2020, soit à des dates auxquelles le délai prévu à l'article 76, paragraphe 3 de la LTVA avait déjà expiré ».

Cette conclusion serait erronée dans la mesure où elle se limite aux événements des 16 et 18 septembre 2020 sans tenir compte de ceux des 11 et 14 septembre 2020.

SOCIETE1.) avance deux hypothèses pour les événements qui se sont produits à l'occasion de la remise du courrier SOCIETE2.) entre le 11 et le 16 septembre 2020.

La première consiste à dire que le facteur a commis la même erreur en date des 11, 14, 15 et 16 septembre 2020 en essayant à chaque fois de remettre le courrier SOCIETE2.) au bureau d'imposition de l'SOCIETE3.). La raison pour laquelle le facteur aurait présenté le courrier à tort à l'SOCIETE3.) pourrait consister dans le fait que le nom de l'SOCIETE2.) aurait été « effacé sur l'enveloppe par une personne inconnue et pour une raison inconnue ». Le seul

nom lisible figurant sur l'enveloppe aurait donc été « *Bureau d'imposition 8* » sans qu'il soit précisé s'il s'agissait d'un bureau de l'SOCIETE3.) ou de l'SOCIETE2.). SOCIETE1.) verse l'enveloppe en question pour établir l'altération « *colorée d'une partie du courrier* ». Motif pris que la mission du facteur se limiterait « *à transporter de l'un à l'autre sans avoir aucun droit sur l'enveloppe et son contenu* », le problème de l'acheminement du courrier « *qui s'est matérialisé par l'altération de l'enveloppe a dû se poser en interne au sein d'une administration publique* ».

Le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) aurait fini par accepter le courrier en date du 16 septembre 2020 pour le transmettre par la suite par voie de courrier interne au bureau d'imposition de l'SOCIETE2.). Ce serait également en raison de cette voie de transmission interne que l'enveloppe relative au courrier SOCIETE2.) porte le cachet d'entrée à l'SOCIETE2.) du 18 septembre 2020 et non pas celui du 16 septembre 2020.

Selon La SOCIETE1.), la seule autre hypothèse possible consiste dans le fait qu'en date des 14, 15 et 16 septembre 2020, le facteur, après son erreur initiale du 11 septembre 2020, se soit présenté au bureau d'imposition de l'SOCIETE2.) qui aurait refusé de l'accepter jusqu'au 16 septembre 2020.

Au vu des deux hypothèses possibles, SOCIETE1.) demande de faire droit à ses demandes en audition du facteur portant le numéro d'identification « *NUMERO2.)* », la personne ayant signé l'accusé de réception du courrier SOCIETE2.) et le coursier de l'administration ayant acheminé le courrier SOCIETE2.) du bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) auprès de celui de l'SOCIETE2.), respectivement d'ordonner la communication forcée de « *l'enregistrement relevant de son tableau de course permettant de retracer l'acheminement du courrier SOCIETE2.) entre les administrations* ».

SOCIETE1.) soutient que c'est en tout état de cause à tort que le courrier adressé à l'SOCIETE2.) n'a pas été accepté par le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) en date des 11 et 14 septembre 2020.

Elle argumente qu'en application de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'ETAT et des communes (ci-après le règlement PANC) et du principe de l'unicité de la personne morale de l'ETAT en vertu duquel « *l'autorité à laquelle une demande est remise de manière erronée est tenu de la transmettre à l'autorité compétente* », « *toute demande adressée à un service dépendant de l'ETAT doit être réputée valablement adressée à l'ETAT même si le service saisi est incompétent* ».

Conformément à l'article 2 du règlement PANC, la demande de l'administré ne serait ainsi pas tardive si elle parvient à l'autorité compétente qu'après l'expiration du délai légal imparti, à condition que le délai de saisine ait été respecté au moment de la saisine de l'autorité incompétente.

SOCIETE1.) se prévaut encore de l'article 102 du Nouveau Code de procédure civile pour soutenir que l'absence d'acceptation d'une lettre recommandée n'a

pas d'influence sur la notification effective de celle-ci pour autant qu'elle ait été présentée au destinataire dans le délai imparti. Ce principe serait mis en avant par la doctrine luxembourgeoise en matière de droit administratif.

Pour voir retenir que la réclamation a été introduite dans les délais pour avoir été présenté « *aux autorités* » les 11 et 14 septembre 2020, SOCIETE1.) argumente encore que si la présentation d'une lettre recommandée par le facteur ne suffisait pas pour qu'une notification soit considérée comme réussie, une personne qui procède à un envoi par recommandé est « *clairement désavantagée* » par rapport à celle qui procède à un envoi par pli simple. Dans la première hypothèse, la notification supposerait une remise en mains propres et donc une acceptation par le destinataire tandis que dans la seconde hypothèse, il suffirait que le facteur dépose la lettre dans la boîte à lettres du destinataire pour qu'elle soit considérée comme notifiée.

Elle demande finalement de replacer les faits dans le contexte de la crise pandémique de septembre 2020 dans le cadre de laquelle le gouvernement aurait limité les contacts personnels entre les administrés et les administrations en fermant complètement les bureaux ou en ne permettant que des contacts personnels sur rendez-vous.

L'SOCIETE2.) soutient, comme en première instance, que SOCIETE1.) n'a établi aucune réception effective de la réclamation datée au 10 septembre 2020 avant le 14 septembre 2020 au plus tard.

Ce serait à juste titre que les juges de première instance ont retenu que le document « *Track and Trace Sendungsverfolgung Online* » documente l'arrivée tardive de la réclamation entre les mains du bureau d'imposition de l'SOCIETE2.).

L'SOCIETE2.) conteste tout dysfonctionnement dans son chef ainsi que toute altération de l'enveloppe par le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) ayant empêché que le courrier recommandé lui soit remis avant le 14 septembre 2020, au motif que, malgré le surlignage du destinataire, à savoir « *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* », opéré par une main inconnue avec un feutre vert, le nom du destinataire serait resté lisible. De plus, à défaut pour le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) d'avoir réceptionné l'enveloppe en question, celui-ci ne saurait être à l'origine de la prétendue altération.

Elle conteste également l'affirmation de SOCIETE1.) selon laquelle le facteur s'est présenté au bureau d'imposition de l'SOCIETE2.) en date du 14 septembre 2020 et que celui-ci a refusé d'accepter le courrier recommandé.

En présence d'éléments suffisants pour toiser le litige, l'SOCIETE2.) conclut au rejet des demandes formulées par SOCIETE1.) pour voir auditionner le facteur, la personne de l'SOCIETE2.) ayant signé l'accusé de réception relatif au courrier SOCIETE2.) ainsi que le coursier qui aurait acheminé le courrier SOCIETE2.) du bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) à celui de l'SOCIETE2.). Ces demandes seraient encore irrecevables en raison de leur manque de

précision. Concernant la demande en production d'un enregistrement relatif à la transmission dudit courrier par voie interne, elle soutient qu'elle ne dispose d'aucun document y relatif.

Les demandes formulées par SOCIETE1.) en relation avec un prétendu acheminement du courrier recommandé en question par voie interne entre l'SOCIETE3.) et l'SOCIETE2.) seraient sans pertinence dans la mesure où cette transmission serait intervenue après l'expiration du délai de réclamation et devraient à ce titre être déclarées irrecevables.

L'SOCIETE2.) conteste encore que le règlement PANC soit applicable au cas d'espèce, au motif que la réclamation de LA SOCIETE1.) du 10 septembre 2020 aurait été adressée à l'SOCIETE2.) en tant qu'administration compétente pour en connaître, et non pas à l'SOCIETE3.) qui aurait dû accepter le courrier lui adressé et, en cas d'incompétence, le continuer à l'administration compétente.

Au vu des décisions de justice rendues quant à l'application de l'article 1^{er} du règlement PANC, la notion « d'autorité saisie » y mentionnée viserait uniquement l'autorité figurant sur l'envoi à titre de destinataire. Comme l'SOCIETE3.) n'aurait pas figuré sur l'envoi, elle n'aurait pas dû le réceptionner en application de l'article précité.

L'SOCIETE2.) soutient finalement que, dans un arrêt du 1^{er} juin 2017, la Cour de cassation a énoncé, en des termes généraux, l'inapplicabilité du règlement PANC à la matière de la TVA.

LA SOCIETE1.) conteste l'interprétation faite par l'SOCIETE2.) en ce qui concerne les articles 1 et 2 du règlement PANC.

Elle estime qu'en application des articles précités et du principe de l'unicité de l'ETAT, l'SOCIETE3.) aurait dû accepter le courrier recommandé adressé à l'SOCIETE2.) dès le 11 septembre 2020 et le transmettre au Bureau d'imposition de l'SOCIETE2.), bien que l'adresse du Bureau d'Imposition de l'SOCIETE3.) ne figure pas sur ledit courrier.

Elle soutient que l'application desdits articles ne peut être restreinte à la seule hypothèse dans laquelle l'administration figurant à titre de destinataire sur une enveloppe serait, en réalité, incompétente pour connaître de la demande.

Les termes « autorité saisie » pourraient tout aussi bien viser le cas dans lequel une autorité s'est vu remettre une demande de manière erronée alors que le destinataire indiqué sur cette demande était bien l'autorité compétente.

LA SOCIETE1.) estime que l'interprétation restrictive que l'SOCIETE2.) entend donner au règlement PANC va à l'encontre de l'objectif de protection des administrés recherché par ledit règlement.

Elle conteste encore que le règlement PANC ne soit pas applicable à la matière de la TVA en se prévalant de l'arrêt de la Cour d'appel du 11 juin 2015, portant

le numéro 40455 du rôle, se prononçant précisément sur l'application des articles 1 et 2 dudit règlement alors que l'arrêt de la Cour de cassation cité par l'SOCIETE2.) aurait porté sur l'applicabilité de l'article 7 dudit règlement.

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1^{er} et 2 de la loi modifiée TVA, tel qu'en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010 par suite d'une loi du 10 novembre 2009, dispose que :

« 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 par écrit 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. [...]

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

En vertu de l'article précité, après l'émission d'un bulletin de taxation par le bureau d'imposition, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'SOCIETE2.), lequel statue par une décision qui forme, le cas échéant, la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires.

Le jugement entrepris n'est pas critiqué en ce qu'il a retenu

- que le délai prévu à l'article 76, alinéa 3 de la loi TVA constitue un délai de forclusion
- qu'il appartient à SOCIETE1.) de rapporter la preuve de la réception effective de la lettre de réclamation endéans le délai légal de trois mois et
- que pour que l'écrit dont fait état LA SOCIETE1.) puisse produire un quelconque effet, il ne suffit pas qu'il ait été posté au plus tard le 14 septembre 2020, mais il faut qu'il soit parvenu à destination au plus tard le 14 septembre 2020.

Tel que mentionné ci-dessus, l'accusé de réception du courrier SOCIETE2.) portant le numéro « NUMERO4.) » a été signé en date du 16 septembre 2020. Aucune des parties n'a renseigné la Cour d'appel si le courrier en question a été réceptionné par le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) ou de l'SOCIETE2.). LA SOCIETE1.) verse l'enveloppe dudit courrier, portant le cachet d'entrée au bureau d'imposition 1 Esch/Alzette le 18 septembre 2020.

Il convient d'abord de relever que, dans la mesure où le délai pour réceptionner le courrier SOCIETE2.) est venu à échéance le 14 septembre 2020 à minuit, les développements de SOCIETE1.) relatifs aux événements qui se sont produits après ce délai ne sont pas pertinents pour l'issue du litige,

Indépendamment de la question quant à la pertinence du caractère illisible du destinataire figurant sur l'enveloppe contenant la réclamation de l'SOCIETE2.) invoqué dans le présent litige qui ne porte pas sur une demande en relevé de forclusion, il résulte des copies de l'enveloppe en question, versées par chacune des parties, que la mention de l'SOCIETE2.), certes soulignée par un feutre vert, y figurait de façon lisible.

Dans son acte d'appel, SOCIETE1.) mentionne « *qu'il est clairement documenté que le 11 septembre 2020, le facteur a scanné et tenté de remettre le Recommandé SOCIETE3.) et le Recommandé SOCIETE2.) à l'adresse du bureau d'imposition Sociétés ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.)* ».

Il résulte du tableau reprenant les étapes de l'acheminement du courrier recommandé SOCIETE2.) à partir du vendredi 11 septembre 2014 que ce courrier n'a pas été remis au bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) à cette date. Il n'est pas non plus retourné au « Centre de Distribution Bettembourg ».

Une nouvelle tentative de remise du courrier SOCIETE2.) a eu lieu le lundi 14 septembre 2020 à 8h22. Le tableau précité mentionne le code « EMH » dans la rubrique « Ereignisart ». Suivant l'extrait du « manuel de la Convention » établi par le Bureau international de l'Union postale universelle versé par SOCIETE1.), ce code signifie « *Tentative de distribution/vaine tentative de distribution* ».

Au vu de la mention « *Sendung falsch geleitet - an zuständiges Amt weitergeleitet* » figurant sur le document « *Track and Trace Sendungsverfolgung Online* », il est établi que le courrier recommandé SOCIETE2.) a été présenté une nouvelle fois à l'SOCIETE3.) en date du 14 septembre 2022 par le même facteur avec le numéro d'identification "NUMERO2.)" que celui, ayant remis le courrier recommandé SOCIETE3.) au bureau d'imposition SOCIETE3.) et ayant tenté de remettre celui de l'SOCIETE2.) au même bureau d'imposition SOCIETE3.) en date du 11 septembre 2020.

Ce document contredit dès lors l'affirmation de SOCIETE1.) selon laquelle le courrier SOCIETE2.) a été présenté au bureau d'imposition de l'SOCIETE2.) en date du 14 septembre 2020 et que celui-ci a refusé de l'accepter, étant donné qu'un tel refus ne résulte ni du tableau relatif audit acheminement ni du document « *Track and Trace Sendungsverfolgung Online* ». Le courrier en question n'est pas retourné à l'expéditeur, mais au « Centre de Distribution Bettembourg » en vue de sa remise au destinataire. En cas de refus d'acceptation d'un envoi recommandé par le destinataire, ce refus est, en effet, mentionné par le facteur sur l'enveloppe qui est renvoyé à l'expéditeur.

Le courrier SOCIETE2.) n'ayant pas été refusé par le destinataire du courrier, c'est encore à tort que SOCIETE1.) se prévaut de l'article 102 du Nouveau Code de procédure civile, les conditions d'application de cet article n'étant pas remplies.

Au vu des développements qui précèdent, il convient de retenir que le courrier SOCIETE2.) a été présenté en date des 11 et 14 septembre 2020 au bureau d'imposition de l'SOCIETE3.).

Dans la mesure où les mentions figurant sur le tableau permettent de suivre le courrier recommandé SOCIETE2.) entre le 11 et le 14 septembre 2020, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de SOCIETE1.) à voir « *convoquer le facteur avec le numéro d'identification "NUMERO2.)" et la personne qui a signé l'accusé de réception du Recommandé SOCIETE2.) afin qu'ils attestent de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32* ». Cette demande est à rejeter pour défaut de pertinence.

Il n'y a pas non plus lieu de faire droit aux demandes de LA SOCIETE1.) à voir « *convoquer le coursier de l'administration en charge de l'acheminement des courriers entre le bureau d'imposition d'ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.) et le bureau d'imposition durant la période concernée, afin qu'il atteste de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32, respectivement demander à la partie intimée de produire l'enregistrement relatif à la transmission du recommandé SOCIETE2.) par le coursier de l'administration en charge de l'acheminement des courriers entre le bureau d'imposition d'ADRESSE3.) de l'SOCIETE3.) et le bureau d'imposition durant la période concernée, afin qu'il atteste de vive voix, après prestation du serment, sur le déroulement de la notification du Recommandé SOCIETE2.) après le 11 septembre 2020 à 8h32* », étant donné qu'il résulte du tableau précité que le courrier recommandé SOCIETE2.) s'est trouvé entre les mains du facteur en date du 14 septembre 2020 à 8h22 et qu'il est retourné par la suite au Centre de Distribution Bettembourg à la suite de l'échec de transmission.

Dans la mesure où les pièces établissent que ce courrier n'a pas fait l'objet d'un acheminement entre les bureaux d'imposition de l'SOCIETE3.) et de l'SOCIETE2.) avant le 14 septembre 2020 à minuit, il n'y a pas non plus lieu de procéder à l'audition du « *coursier de l'administration* », respectivement d'ordonner la production de l'enregistrement relatif à la transmission du recommandé SOCIETE2.) entre les deux administrations en question.

Comme le délai de réclamation est venu à échéance le 14 septembre 2020 à minuit, les demandes précitées de LA SOCIETE1.) formulées pour établir des faits qui sont déroulés après cette date ne sont pas pertinentes pour l'issue du litige. Ces demandes sont partant également à rejeter.

Tel que mentionné ci-dessus, SOCIETE1.) soutient que le bureau d'imposition de l'SOCIETE3.) aurait dû accepter le courrier SOCIETE2.) en date des 11 et 14 septembre 2020 sur base des articles 1 et 2 du règlement PANC et du principe de l'unicité de l'ETAT.

Aux termes de l'article 1^{er} du règlement PANC, « *toute autorité administrative saisie d'une demande de décision examine d'office si elle est compétente.*

Lorsqu'elle s'estime incompétemment saisie elle transmet sans délai la demande à l'autorité compétente, en en avisant le demandeur ».

En application de l'article 2 du même règlement, « *les différents délais de procédure et de recours sont censés observés lorsque l'administré s'est adressé en temps utile à l'autorité incompétente* ».

Compte tenu du fait que l'article 1^{er} renvoie à l'autorité administrative saisie d'une demande et que le facteur doit délivrer le courrier à l'adresse mentionnée par l'expéditeur sur son enveloppe, il convient de retenir que la notion de « l'autorité saisie » vise l'autorité figurant sur l'enveloppe du courrier et non pas l'autorité à laquelle le facteur tente de remettre le courrier par erreur.

En vertu du principe de l'unicité de la personne morale de l'ETAT, toute demande adressée à un service dépendant de cette personne doit être réputée valablement adressée à l'Etat, même si le service saisi est incompétent. Ainsi, à l'intérieur de la sphère administrative, l'obligation de l'autorité saisie incompétente de transmettre la requête à l'autorité compétente doit trouver sans application sans restriction, quels que ce soient la nature et le statut de l'organisme compétent ou saisi (Pas. adm. 2024, procédure administrative non contentieuse, n°17).

Dans la mesure où le principe de l'unicité de l'ETAT renvoie également à la notion de « l'autorité saisie », il convient de retenir que ce principe ne s'applique que si le courrier est remis à l'autorité figurant à titre de destinataire sur l'enveloppe.

Ni les articles 1^{er} et 2 du règlement PANC ni le principe d'unicité de l'ETAT ne sont partant applicables au cas d'espèce et le bureau d'imposition de l(SOCIETE3.) n'était dès lors pas obligé d'accepter le courrier SOCIETE2.) en date des 11 et 14 septembre 2020 pour le remettre au bureau d'imposition de l(SOCIETE2.).

Compte tenu de l'inapplicabilité du règlement précité, il est superfétatoire d'examiner si les articles 1 et 2 dudit règlement s'appliquent en matière de TVA.

Dans la mesure où il est établi que le courrier de l(SOCIETE2.) a été réceptionné en date du 16 septembre 2020 à 8h25, le jugement est à confirmer en ce qu'il a retenu que la réclamation de SOCIETE1.) n'a été présentée qu'après l'expiration du délai de trois mois courant à compter de la notification du bulletin et qu'elle est partant tardive.

Au vu de l'issue du litige, c'est à bon droit que LA SOCIETE1.) a été déboutée de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour la première instance et qu'elle a été condamnée aux frais et dépens de cette instance.

Comme il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge l'entièreté des sommes par lui exposées et non comprises dans les dépens, c'est à juste titre que la demande de l(SOCIETE2.) en obtention d'une indemnité de procédure pour la

première instance a été déclarée non fondée. Pour le même motif, il y a également lieu de la débouter de sa demande afférente pour l'instance d'appel.

Les appels principal et incident ne sont pas fondés.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

reçoit les appels principal et incident,

les dit non fondés,

confirme le jugement entrepris,

déboute l'SOCIETE2.) de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure de 3.000 EUR pour l'instance d'appel,

condamne la société anonyme SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance d'appel avec distraction au profit de Maître Jeanne FELTGEN qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.