

Arrêt civil

**Audience publique du 3 mars deux mille dix**

Numéro 34259 du rôle.

Composition:

Julien LUCAS, président de chambre;  
Marie-Anne STEFFEN, premier conseiller;  
Jean-Paul HOFFMANN, conseiller;  
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

**l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, poursuites et diligences de son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg en date du 7 octobre 2008,

comparant par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

**la société anonyme de droit français T),**

intimée aux fins du susdit exploit CALVO du 7 octobre 2008,

comparant par Maître Bernard FELTEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

## LA COUR D'APPEL :

Par un courrier du 29 juin 2000, réceptionné par les services de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après « l'Administration ») le 3 juillet 2000, la société T) S.A. (ci-après « T »), assujettie à la TVA française, a demandé le remboursement de la TVA luxembourgeoise, perçue au titre de l'exercice fiscal 1999, en application des dispositions du Règlement grand-ducal du 23 mai 1980 déterminant les conditions et modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis établis à l'étranger (ci-après « le Règlement »).

Par une décision du 19 avril 2002, notifiée le 26 avril 2002, l'Administration a refusé le remboursement de la TVA au motif que la demande aurait été présentée tardivement, celle-ci devant, selon l'Administration, non pas être simplement envoyée mais réceptionnée par elle avant le 1<sup>er</sup> juillet 2000.

Le recours gracieux introduit contre la décision du 26 avril 2002 a été rejeté par une décision du directeur de la même Administration du 14 octobre 2003.

C'est dans ces conditions que T) a assigné l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour exercer, conformément à l'article 76 paragraphe 3 de la loi sur la TVA, le recours contre la décision de l'Administration, notifiée le 26 avril 2002, qui a rejeté sa demande en remboursement de TVA présentée pour les mois de janvier à décembre 1999.

Par un jugement du 26 juin 2008, le tribunal d'arrondissement a déclaré le recours de T) fondé, a annulé la décision de l'Administration du 19 avril 2002 de même que la décision du Directeur du 14 octobre 2003 et a rouvert les débats sur tous les aspects non tranchés du litige.

Pour arriver à ce résultat, le tribunal a retenu que la présentation de la demande de remboursement au 3 juillet 2000 était à considérer comme tardive mais que ce retard n'entraînait pas la déchéance du droit au remboursement.

De cette décision, l'Administration a régulièrement relevé appel par exploit d'huissier du 7 octobre 2008.

Elle conclut à la réformation du jugement entrepris et à l'irrecevabilité de la demande de T).

A l'appui de son appel, elle soulève d'abord l'irrecevabilité du recours en ce qu'il a été formé contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, administration sans personnalité juridique, et non contre l'Etat du Grand-duché de Luxembourg, représenté par le Ministre d'Etat, qui serait seul doté de la personnalité juridique.

Elle estime que le terme de « présenter » et de « dépôt » utilisés dans les articles 3 et 5 du Règlement impliquent que la demande doit, avant la fin du délai y prévu, être reçue par le service compétent, pendant ses heures d'ouverture normales, et non pas seulement être expédiée par le demandeur. Il ne serait pas sérieusement soutenable que la déchéance du droit au remboursement ne serait pas encourue en cas de dépôt tardif, au motif qu'aucune sanction ne serait expressément prévue en la matière. En effet, toute créance contre l'Etat qui ne serait pas présentée dans le délai imparti serait censée prescrite et anéantie. Le délai en question serait donc un délai d'exclusion basé sur la faute de l'assujetti d'avoir respecté le délai prévu et il serait issu du délai prévu à la Directive 79/1072/CEE (ci-après « la 8<sup>e</sup> Directive »). La mention expresse de cette sanction dans les textes serait inutile puisqu'elle découlerait déjà de la disposition communautaire prévoyant le délai.

Contrairement à l'argumentation de l'intimée, il n'y aurait par ailleurs aucune violation du principe de non-discrimination, la situation des assujettis luxembourgeois, ayant l'obligation de déposer des déclarations, et celle des assujettis étrangers, disposant d'une faculté de déposer des demandes de remboursement, n'étant pas comparables.

Elle demande le rejet de la question préjudicielle proposée par l'intimée alors que la Cour de Justice des Communautés Européennes n'aurait pas la compétence pour se prononcer sur la validité d'une pratique administrative luxembourgeoise et que, par ailleurs, la question soulevée ne serait pas essentielle pour permettre à la Cour d'appel de se prononcer.

Elle refuse encore tout renvoi au principe d'équité, cette notion étant inconnue en droit luxembourgeois.

L'intimée T) requiert la confirmation du jugement de première instance. Elle demande par ailleurs à la Cour d'évoquer l'affaire et de condamner l'Administration au paiement demandé de 13.698,42 EUR, non contestés depuis le début de la procédure, avec les intérêts légaux à partir du 30 juin 1999. Elle conclut en outre au paiement d'une indemnité de procédure de 5.000.- EUR.

Pour le cas où la demande de remboursement devait être déclarée tardive au regard de l'article 5 du Règlement grand-ducal du 23 mai 1980, elle demande de l'admettre en vertu des principes de non-discrimination et d'équité.

A titre encore plus subsidiaire, elle demande de renvoyer l'affaire devant la Cour de Justice des Communautés Européennes pour poser la question préjudicielle suivante :

« A l'instar de la jurisprudence de la CJCE qui déclare contraire au principe communautaire de non-discrimination une disposition légale ou réglementaire d'un Etat membre créant une discrimination entre les ressortissants de cet Etat membre et les ressortissants des autres Etats membres, une pratique administrative d'un Etat membre consistant en une tolérance pour le dépôt au-delà des délais prescrits des déclarations fiscales concernant la TVA et par là-même pour une demande en remboursement de TVA, doit-elle être appliquée aux assujettis communautaires non-ressortissants de cet Etat membre qui sont amenés à demander un tel remboursement à cet Etat membre, en vertu du principe communautaire de non-discrimination des ressortissants des Etats membres de l'Union Européenne ? ».

Elle estime que l'assignation donnée à l'Administration est recevable et se réfère à la jurisprudence de la Cour d'appel sur ce point.

Elle conclut par ailleurs que son envoi depuis la France par Chronopost du 30 juin 2000, un vendredi, aurait pu être réceptionné par l'Administration, si les bureaux de celle-ci restaient ouverts jusqu'à minuit.

Elle conteste l'interprétation donnée par l'Administration aux termes de « présenter » et de « dépôt », de même qu'elle estime que le but du délai est simplement de permettre une gestion efficace des dossiers, donc un remboursement rapide, mais non la déchéance de demandes tardives.

En se référant aux dispositions fiscales en général, elle conclut que les sanctions pour la tardivité du dépôt d'une déclaration ou demande sont des intérêts moratoires, des amendes ou des acomptes, mais non la déchéance.

Elle en conclut que l'interprétation de l'Administration engendrerait une discrimination devant l'impôt des assujettis luxembourgeois et étrangers.

## **La régularité de la procédure contre l'Administration**

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée prévoit une règle de procédure spéciale en ce qu'il dispose que l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation est signifié à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en la personne de son directeur.

Aux termes de l'article 76 de la loi précitée, cette Administration est le destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation. Le recours n'est pas dirigé contre le Directeur personnellement, mais celui-ci représente l'Administration (voir en ce sens : Cour d'appel, 19 janvier 1989, rôle 9418 ; affaire KLEIN c/ le directeur de l'administration de l'enregistrement). En cas de recours contre les bulletins d'impôts, c'est donc l'Administration, qui agit en justice.

La volonté du législateur et le sens qu'il donne à la signification de l'assignation à l'Administration de l'Enregistrement en la personne du Directeur résultent également des travaux parlementaires ayant abouti à la modification de l'article 79 de la loi sur la TVA.

*La loi du 21 décembre 2001, modifiant la loi du 12 février 1979 sur la TVA, a conféré à l'article 79 de la loi sur la TVA la teneur suivante :*

*« Un recours est ouvert aux intéressés contre les décisions du directeur de l'administration ou de son délégué prononçant les amendes fiscales prévues par la présente loi. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification de la décision. »*

*Le gouvernement a motivé cette modification comme suit :*

*« En vertu de l'article 79 de la loi du 12 février 1979 concernant la TVA, un recours est ouvert aux intéressés, dans les trois mois de la notification, contre les décisions du directeur de l'administration ou de son délégué prononçant les amendes fiscales prévues par ladite loi, devant les tribunaux d'arrondissement en conformité avec la loi du 4 mars 1896 concernant la procédure en matière fiscale et domaniale. Un arrêt de la Cour d'Appel du 5 avril 2000 (numéro 23414 du rôle) a précisé que le recours visé ne peut être dirigé que contre l'Etat et non contre l'administration, étant donné que l'administration n'a pas de personnalité juridique et que, sauf dans les cas où la loi donne expressément à l'administration pouvoir pour intenter une action en justice ou pour y*

*défendre, les actions concernant l'administration sont intentées par l'Etat ou dirigées contre l'Etat. L'article 79 ne prévoyant pas l'assignation de l'administration, il y a application de la règle générale selon laquelle c'est l'Etat seul qui peut agir en justice.*

*La situation est pourtant différente en matière de recours contre les bulletins d'impôt portant rectification ou taxation d'office. A cet égard l'article 76 de la prédite loi TVA prévoit, au paragraphe 3, que l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin. En cas de recours contre lesdits bulletins, c'est donc l'administration, et non l'Etat, qui agit en justice.*

*La divergence entre les deux recours en ce qui concerne le mode d'assignation est source d'erreurs susceptibles d'entraîner l'irrecevabilité des recours. Elle a également donné lieu à des doubles assignations afin de parer à toute éventualité. L'on ne saurait par ailleurs que difficilement justifier, au regard des recours contre des amendes fiscales, un double emploi consistant à faire intervenir, outre l'administration qui est en possession des dossiers respectifs et qui doit de toute façon suivre les affaires concernées, d'autres services étatiques. Il y a lieu de mettre fin à cette situation incohérente qui ne sert pas la sécurité juridique et qui ne se concilie pas avec les exigences d'une gestion rationnelle des affaires publiques.*

*Il est dès lors proposé de prévoir le même mode d'assignation pour le recours contre les amendes fiscales et pour le recours contre les bulletins d'impôt portant rectification ou taxation d'office. En raison de la compétence légalement attribuée à l'administration de l'enregistrement et des domaines en matière de TVA, il échet de mettre cette administration en mesure d'intenter une action en justice ou d'y défendre dans le cadre des recours contre des amendes fiscales tout comme c'est déjà le cas pour les recours contre des bulletins d'impôt. Tel est l'objet de la modification proposée de l'article 79 de ladite loi TVA. » (Doc. parl. no 4858, exposé des motifs, commentaire de l'article III, point 3°, page 8).*

En réaction à l'arrêt de la Cour d'appel du 5 avril 2000 (7<sup>e</sup> chambre, aff. : Administration de l'Enregistrement c/ WOLTER) qui, en application de l'article 163 du Nouveau Code de Procédure civile, a déclaré irrecevable l'appel formé par la seule Administration de l'Enregistrement dans une affaire de recours contre une amende fiscale, le législateur a donc décidé d'harmoniser les recours que les assujettis sont amenés à introduire contre les bulletins de rectification ou de taxation, d'une part, et contre les décisions du Directeur de l'administration de l'enregistrement prononçant une amende fiscale, d'autre part.

Dès lors, la règle générale de procédure de l'article 163 du Nouveau Code de Procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'Etat, représenté par le ministre d'Etat, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76, paragraphe 3, et 79, de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (Cour de Cassation n° 9/10 du 18 février 2010, numéro 2708 du registre, BACINO).

La procédure contre l'Administration est par conséquent régulière.

### **La présentation de la demande de remboursement**

La Cour partage et se réfère à l'interprétation donnée en première instance de l'article 5 du Règlement grand-ducal du 23 mai 1980 en ce qui concerne la « présentation » à l'Administration du recours. Il appartenait à T) de s'organiser de façon telle que sa demande de remboursement parvienne à l'Administration au plus tard le 30 juin 2000, pendant ses heures de bureau normales.

La présentation de la demande doit donc être considérée comme tardive.

### **La sanction d'une présentation tardive**

L'article 7 de la 8<sup>e</sup> Directive est libellé comme suit :

« La demande de remboursement prévue aux articles 3 et 4 doit concerner des achats de biens ou de services facturés ou des importations effectuées au cours d'une période qui n'est ni inférieure à trois mois ni supérieure à une année civile. La demande peut toutefois porter sur une période de moins de trois mois lorsque cette période constitue le solde d'une année civile. Les demandes peuvent concerner également des factures ou des documents d'importation qui n'ont pas fait l'objet de demandes précédentes et qui concernent des opérations effectuées au cours de l'année civile en question. La demande doit être présentée au service compétent visé à l'article 9, premier alinéa, au plus tard dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible ».

Le Règlement grand-ducal du 23 mai 1980 constitue une transposition textuelle de la Directive européenne en question.

Il convient de constater, d'abord, que le texte en question vise indistinctement tous les assujettis de tous les autres Etats de l'Union Européenne qui veulent présenter une demande de remboursement, à l'exclusion des assujettis nationaux qui ne sont pas concernés par de tels remboursements mais doivent, le cas échéant, présenter des déclarations de TVA.

La Directive ayant, ensuite, vocation à être transposée dans tous les Etats membres, il s'en dégage que les assujettis luxembourgeois peuvent présenter leurs demandes de remboursement aux Administrations des autres Etats membres dans les mêmes conditions.

Le tribunal de première instance a rappelé qu'aux termes du Règlement grand-ducal du 23 décembre 1992, l'Administration peut accorder aux assujettis nationaux, obligés de déposer des déclarations mensuelles ou trimestrielles, de même qu'une déclaration récapitulative, des prorogations de délai si des circonstances particulières le justifient. Il en a tiré que, puisque le Règlement du 23 décembre 1992 ne prévoit pas de sanctions pour le dépôt tardif, ou du moins pas la sanction de la déchéance d'un remboursement éventuel, le délai prévu par le Règlement du 23 mai 1980 devrait être interprété comme n'étant pas sanctionné non plus.

Une telle interprétation ne correspond toutefois pas au cadre réglementaire. Aux termes clairs et précis de la Directive, qui vaut pour tous dans les conditions décrites ci-avant, la demande de remboursement qui n'a pas été présentée dans le délai est censée prescrite et anéantie (voir notamment arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 1999, AM SCHOONBROODT). Ce même délai d'exclusion est d'ailleurs aussi appliqué dans les autres Etats membres (BHF du 21 octobre 1999 (V R 76/98) BStDl. 2000 II S. 214) et il n'est même pas allégué qu'un quelconque Etat membre autorise une prorogation du délai prévu dans la Directive.

Il ne saurait par ailleurs être question d'une quelconque discrimination ou violation d'un principe d'équité, la situation des assujettis nationaux n'étant ni la même, ni comparable à celle des autres assujettis communautaires, les uns pouvant présenter des demandes de remboursement tandis que les autres sont obligés de déposer leurs déclarations de TVA à partir desquelles l'Administration établit la TVA due, de sorte qu'il y a lieu de rejeter la question préjudicielle comme étant manifestement dénuée de tout fondement.

Il s'ensuit que, contrairement à l'appréciation faite en première instance, la présentation d'une demande de remboursement en dehors du délai prévu est sanctionnée par la déchéance, de sorte que, par réformation

du jugement de première instance, il y a lieu de déclarer la demande de paiement de T) comme non fondée.

### **L'indemnité de procédure**

Au vu de la solution à apporter au litige, la demande de T) basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure civile n'est pas fondée.

### **PAR CES MOTIFS :**

La Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat de la mise en état entendu en son rapport oral,

reçoit l'appel en la forme ;

déclare la procédure régulière à l'encontre de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ;

rejette la demande de question préjudicielle ;

déclare l'appel fondé ;

réformant,

déboute la société T) S.A. de sa demande contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ;

déboute la société T) S.A. de sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure civile ;

condamne la société T) S.A. aux frais et dépens des deux instances avec distraction au profit de Maître François KREMER qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.