

Audience publique du quatre mars deux mille vingt

Numéro CAL-2019-00448 du rôle.

Composition:

Karin GUILLAUME, président de chambre;
Elisabeth WEYRICH, premier conseiller;
Yola SCHMIT, conseiller;
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

la société anonyme SOC.1.), établie et ayant son siège social à L-(...),
représentée par son conseil d'administration,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL
de Luxembourg en date du 19 avril 2019,

comparant par Maître Nicolas THIELTGEN, avocat à la Cour,
demeurant à Luxembourg ;

e t :

l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,
prise en la personne de Monsieur le Directeur de l'Enregistrement et des
Domaines, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue
Guillaume,

intimée aux fins du susdit exploit ENGEL du 19 avril 2019,

comparant par la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE,
établie et ayant son siège social à L-1330 Luxembourg, 10, bd. G.-D.

Charlotte représentée aux fins de la présente procédure par Maître Albert MORO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier du 23 avril 2018, la société anonyme **SOC.1.) SA** (ci-après « la société **SOC.1.)** ») a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (actuellement l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA suite à la loi du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA) (ci-après « l'AEDT ») à comparaître devant le tribunal de ce siège pour

-voir réformer, sinon annuler, les décisions du directeur de l'AEDT des 16 janvier et 26 février 2017 portant refus des demandes de relevé de forclusion introduites en date du 29 décembre 2017 par la société à responsabilité limitée **SOC.2.) SARL** (ci-après « la société **SOC.2.)** ») et en date du 6 février 2018 par la société anonyme **SOC.3.) SA** ;

-voir déclarer recevables et fondées les demandes de relevé de forclusion introduites en date des 29 décembre 2017 et 6 février 2018 ;

-voir annuler la contrainte et le commandement émis par la Recette Centrale de l'AEDT contre la société **SOC.1.)** en date du 4 décembre 2017 ainsi que les bulletins de taxation d'office des années 2013, 2014 et 2015 émis à l'encontre de la société **SOC.1.)**, de même que la sommation à tiers détenteurs adressée par la Recette Centrale de l'AEDT à la société anonyme **BQUE.1.) SA** en date du 27 mars 2018,

-voir déclarer les bulletins de taxation d'office prétendument notifiés les 20 juin 2017 et 25 août 2017 juridiquement inexistantes et voir prononcer au bénéfice de la société **SOC.1.)** la décharge des impositions de TVA résultant de ces bulletins de taxation d'office ;

-voir condamner l'AEDT à rembourser à la société **SOC.1.)** la somme de 547.936,83.- euros, sinon renvoyer le dossier devant l'AEDT pour tous autres devoirs, subsidiairement, ramener le montant des taxations d'office pour les années 2013 à 2015, à de plus justes proportions.

La société **SOC.2.)** a fait valoir qu'en date du 22 décembre 2017 elle a réceptionné, en sa qualité de domiciliataire de la société **SOC.1.)**, une contrainte et un commandement de la Recette Centrale de l'AEDT datés du 4 décembre 2017.

Par courriel du 28 décembre 2017, l'AEDT l'a informée qu'elle aurait envoyé par lettres recommandées au siège social de la société **SOC.1.)** le

bulletin de taxation d'office de la société **SOC.1.)** pour l'année 2015 en date du 6 juin 2017 et les bulletins de taxation d'office pour les années 2013 et 2014 en date du 8 août 2017.

Par lettre du 29 décembre 2017, la société **SOC.2.)** a adressé une demande de relevé de la forclusion au Directeur de l'AEDT afin de lui permettre d'introduire une réclamation à l'encontre des bulletins de taxation d'office adressés à la société **SOC.1.)** pour les années 2013, 2014 et 2015.

Par courrier du 16 janvier 2018, le directeur de l'AEDT a informé la société **SOC.2.)** que les conditions d'application de l'article 76 paragraphe 4 de la loi modifiée sur la taxe sur la valeur ajoutée du 12 février 1979 (ci-après « la LTVA ») ne seraient pas remplies.

Par courrier daté du 6 janvier 2018, déposé le 6 février 2018, la société anonyme **SOC.3.) SA** (ci-après « la société **SOC.3.)** ») a adressé, au nom et pour le compte de la société **SOC.1.)**, une demande de relevé de la forclusion au bureau d'imposition en vue de pouvoir agir contre les bulletins de taxation d'office des années 2013 à 2015.

Cette demande a également fait l'objet d'un courrier de refus du 16 février 2018, le directeur de l'AEDT informant la société **SOC.3.)** que sa lettre ne remplirait pas les conditions d'application de l'article 76 paragraphe 4 de la LTVA, dès lors qu'elle serait adressée par courrier normal au Bureau d'imposition III à Luxembourg et que les bulletins d'impôts des années 2013 à 2015 resteraient maintenus.

La société **SOC.1.)** se basait sur l'article 1er de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice (ci-après « la loi du 22 décembre 1986 ») et sur l'article 76 paragraphe 4 de la LTVA.

Elle a fait valoir que son domiciliataire, la société **SOC.2.)**, n'aurait jamais réceptionné les bulletins de taxation d'office des années 2013, 2014 et 2015. Ce ne serait qu'en date du 22 décembre 2017 que la société **SOC.2.)** aurait reçu, pour son compte, une contrainte et un commandement, tous deux datés au 4 décembre 2017. Ce ne serait qu'après renseignements pris auprès du préposé de l'AEDT que les copies des bulletins en question auraient été transmises par courriel à la société **SOC.2.)**. Celle-ci aurait, en sa qualité de domiciliataire, introduit auprès du directeur de l'AEDT une demande en relevé de la forclusion en date du 29 décembre 2017. La société **SOC.3.)** aurait ensuite, en sa qualité de mandataire de la société **SOC.1.)**, adressé une seconde demande en relevé de forclusion en date du 6 février 2018, au motif que la société **SOC.1.)** n'aurait été informée de l'existence

des documents émis à son encontre par l'AEDT par la société **SOC.2.)** qu'en date du 22 janvier 2018.

Après avoir relevé que l'article 76 paragraphe 4, introduisant une procédure spécifique de relevé de forclusion en matière de TVA par le biais d'une réclamation à adresser par envoi recommandé au directeur de l'administration endéans les 15 jours à partir du moment où l'impossibilité d'agir a cessé, devait s'appliquer à la demande de relevé de forclusion, à l'exclusion des dispositions de la loi du 22 décembre 1986, le tribunal a rejeté la demande introduite par le domiciliataire de la société **SOC.1.)** au motif que celui-ci n'avait pas renversé la présomption de réception des bulletins litigieux instaurée au profit de l'AEDT par l'article 76 §2 de la LTVA et n'avait pas rapporté la preuve que les bulletins litigieux ne lui seraient pas parvenus à la date de notification qui y figure.

La demande de relevé de forclusion introduite par la société **SOC.1.)** par le biais de son mandataire la société **SOC.3.)** a, elle aussi, été rejetée, le tribunal retenant que cette demande était irrecevable pour avoir été introduite postérieurement au délai de 15 jours après que la société **SOC.2.)** ait eu connaissance des bulletins, soit le 28 décembre 2017.

La société **SOC.1.)** ayant été déboutée de ses demandes en relevé de forclusion, le tribunal a constaté qu'elle était forclosée à agir contre les bulletins de taxation litigieux, de même que contre les actes de recouvrement de la créance s'y rapportant et l'a déboutée de toutes ses demandes, la condamnant à payer à l'AEDT une indemnité de procédure de 1.000 euros.

De ce jugement lui signifié en date du 13 mars 2019, la société **SOC.1.)** a régulièrement relevé appel en date du 19 avril 2019.

Elle donne à considérer que la taxation résultant des bulletins contestés serait une taxation purement artificielle dénuée de toute réalité et en contradiction avec la procédure de taxation d'office, puisqu'elle ne correspondrait nullement à un montant qui serait dû sur base d'une application correcte de la loi fiscale. Elle équivaudrait à une sanction.

Au cours de l'année 2016, le même problème se serait posé et l'AEDT aurait fait droit à la réclamation sur la taxation d'office introduite dans les délais et admis la position de **SOC.1.)**, revenant ainsi sur son imposition pour aboutir à une imposition très limitée.

L'interprétation des conditions d'obtention du relevé de forclusion pourrait se faire à la lumière de la jurisprudence qui s'est développée à propos de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de forclusion.

Il ne pourrait être exigé de la société **SOC.1.)** de rapporter la preuve d'un fait négatif, à savoir l'absence de réception des bulletins litigieux.

En ordre subsidiaire si la Cour devait admettre que la société **SOC.2.)** a bien reçu les bulletins de taxation en date des 20 juin 2017 et 25 août 2017, la société **SOC.2.)** ne les aurait pas transmis à la société **SOC.1.)** avant le 22 janvier 2018, ce qui aurait fait que la société **SOC.1.)** s'est trouvée dans l'impossibilité d'agir par la faute de son mandataire.

Par réformation du jugement entrepris, la société **SOC.1.)** demande à voir déclarer ses demandes en relevé de forclusion recevables et fondées et à voir faire droit à l'ensemble de ses demandes.

Elle réclame une indemnité de procédure de 3.000 euros pour la première instance et de 5.000 euros pour l'instance d'appel.

L'intimée conclut à la confirmation du jugement entrepris.

Elle se réfère à un arrêt récent de la Cour constitutionnelle du 18 mai 2018 ayant jugé que *« la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition, et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti »*.

Les bulletins d'imposition pour les années litigieuses auraient été envoyés au siège social de la société **SOC.1.)** par courriers recommandés des 6 juin et 8 août 2017, tel qu'en témoignerait le relevé de dépôt de la poste.

Par ailleurs, l'appelante n'aurait jamais apporté d'éléments de preuve, ni d'explications circonstanciées remettant en cause le contenu des envois énumérés dans ledit relevé et remettant en cause la présomption de réception découlant de l'article 76 de la LTVA.

Demandant à bénéficier d'un relevé de forclusion, l'appelante aurait la charge de la preuve. Le fait que cette preuve porte sur un fait négatif ne ferait pas exception à ce principe, suivant la jurisprudence de la Cour de cassation française.

Or elle n'aurait pas concrètement démontré que la société **SOC.2.)** n'a pas eu connaissance des bulletins qui ont été notifiés à son adresse, de sorte que sa demande en relevé de forclusion a, à juste titre, été rejetée.

L'intimée se prévaut encore du commentaire des articles du projet de loi n° 6642 pour soutenir que les assujettis ne sauraient se retrancher derrière le manque de diligence de leurs représentants pour s'exonérer de toute faute en relation avec la forclusion.

En ordre très subsidiaire, elle demande le renvoi du dossier quant à la demande d'annulation des bulletins devant les premiers juges, le pouvoir qu'ont les juges d'appel de trancher étant limités aux points effectivement toisés en première instance.

L'AEDT demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000 euros pour la première instance et de 5.000 euros pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour

L'appelante fait valoir en premier lieu que la taxation résultant des bulletins contestés serait une taxation purement artificielle puisqu'elle ne correspondrait nullement à un montant qui serait dû sur base d'une application correcte de la loi fiscale et que partant elle équivaldrait à une sanction.

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

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

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

La taxation d'office ne constitue dès lors pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition

(cf. pour le tout : Tribunal administratif, 25 juillet 2012, N° 30943 du rôle cité par C.A 9 mars 2016 n° 41706 du rôle).

La Cour constitutionnelle a dans un arrêt n°00136 du 18 mai 2018 fait la même analyse « considérant que la TVA due en vertu d'une taxation d'office n'est pas de nature à modifier ce constat, alors que la taxation d'office n'est qu'un procédé de détermination de la base d'imposition, compte tenu des éléments à la disposition du bureau d'imposition et ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard de l'assujetti ».

Ce moyen est dès lors à rejeter.

L'appelante reproche encore aux juges de première instance d'avoir rejeté la demande en relevé de forclusion introduite par le domiciliataire de la société **SOC.1.**), au motif que celui-ci n'avait pas renversé la présomption de réception des bulletins litigieux instaurée au profit de l'AEDT par l'article 76 §2 de la LTVA et n'avait pas rapporté la preuve que les bulletins litigieux ne lui seraient pas parvenus à la date de notification qui y figure.

Aux termes de l'article 76 §2 de la LTVA, « *le bulletin portant rectification ou taxation d'office conformément aux articles 73,74 et 75 est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de notification y figurant. La notification est valablement faite par le dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration* ».

La finalité de cette disposition est, comme l'ont relevé à juste titre les juges de première instance, d'instaurer au profit de l'administration, une présomption de réception du bulletin par l'assujetti, présomption qu'il appartient à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire, la présomption légale instaurée n'étant qu'une présomption juris tantum (cf doc. Parl. 2188, exposé des motifs commentaire de l'article 76).

Après avoir constaté que les pièces versées en cause établissaient bien l'expédition de deux envois recommandés au siège social de la société **SOC.1.)** à (...) en date des 6 juin 2017 et 8 août 2017, les juges de première instance en ont logiquement déduit que l'administration pouvait valablement invoquer la présomption découlant de l'article 76 §2 de la LTVA à son profit.

C'est en vain que l'appelante fait valoir qu'il existerait un principe général selon lequel il serait interdit d'imposer la preuve d'un fait négatif et

qu'en cette hypothèse, il serait toujours nécessaire de renverser la charge de la preuve aux dépens du défendeur à l'allégation.

Lorsque la preuve directe du fait négatif est impossible, il n'est pas forcément nécessaire d'aller jusqu'au renversement de la charge de la preuve pour dépasser cette difficulté. Un simple déplacement de l'objet de la preuve peut suffire à surmonter les obstacles et apporter la preuve indirecte du fait négatif allégué.

Par exemple, dans tous les cas de responsabilité pour faute présumée – ainsi en est-il de l'obligation de conservation née au titre d'un bail, d'un dépôt ou d'un prêt –, établir directement l'absence de faute est impossible. C'est alors la méthode du faisceau d'indices qui sera utilisée – témoignages, circonstances de l'événement ayant entraîné la détérioration ou la destruction du bien, expertises... – et la preuve restera bien à la charge de celui qui doit prouver son absence de faute (pour un prêt à usage, Civ. 1re, 6 févr. 1996, no 94-13.388, Bull. civ. I, no 68) cité in Rép.droit civil verbo preuve Les règles de preuve. Les règles techniques Gwendoline Lardeux Oct .2018 no 90 et suivants).

Il appartient partant à l'appelante d'établir un faisceau convergent de circonstances qui permettra de faire conclure que l'envoi n'a pas atteint son destinataire.

La Cour approuve les juges de première instance d'avoir retenu que la seule lettre de réclamation adressée par la société **SOC.2.)** à l'AEDT ne suffit pas à établir la non réception des envois, en l'absence de toute autre élément de nature à rendre plausible cette non réception.

Pour autant que la société **SOC.1.)** soutient que la production de la liste de courriers recommandés versée par l'AEDT ne prouve pas le contenu effectif des courriers envoyés, il y a lieu de constater que suivant la jurisprudence française en matière de notification, la preuve que l'enveloppe ne contenait pas la copie de l'acte notifié est à charge du destinataire (Civ.2è, 1er avril 1981 Gaz Pal 1982-2-480, note Viatte et civ.2ème 15 déc.2011 n°10-26-618 RTD civ 2012 146 obs. Perrot). Or là encore, la société **SOC.1.)** ne fournit aucun élément de nature à corroborer cette affirmation.

A défaut d'avoir renversé la présomption de réception des bulletins de taxation découlant de l'article 76 §2 LTVA, c'est à bon droit que la société **SOC.1.)** a été déboutée de sa demande en relevé de forclusion, dès lors qu'elle n'a pas justifié d'une impossibilité d'agir contre les bulletins de taxation litigieux endéans le délai de recours de trois mois prévu par cet article.

C'est encore à juste titre que les juges de première instance ont débouté la société **SOC.1.)** de la seconde demande en relevé de forclusion introduite pour son compte par la société **SOC.3.)**, cette demande ayant été introduite le 6 février 2018, soit postérieurement à l'expiration du délai de 15 jours à compter de la transmission par mail des bulletins à son domiciliataire la société **SOC.2.)** le 28 décembre 2017.

Les magistrats de première instance ont relevé à bon escient qu'en tout état de cause, suivant une jurisprudence constante, la faute du mandataire engage le mandant, de sorte que ce dernier ne saurait invoquer à l'égard de l'AEDT la faute de son mandataire pour établir l'absence de faute dans son chef (Cour de cassation 4 juillet 2013 no 52/13, 20374, rendue à propos d'une demande en relevé de forclusion introduite sur base de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance, ayant jugé que « la carence du mandataire n'est pas à considérer comme impossibilité d'agir au sens de l'article de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai pour agir en justice »).

Il suit de ces développements que l'appel est à déclarer non fondé et que le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a dit que la société **SOC.1.)** est forclosée à agir contre les bulletins de taxation d'office des années 2013 à 2015.

Eu égard au sort réservé à son appel, la société **SOC.1.)** est encore à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'AEDT est à déclarer fondée pour le montant de 2.000 euros étant donné qu'elle a dû recourir aux services d'un avocat et qu'il serait inéquitable de laisser ces frais à sa charge.

PAR CES MOTIFS :

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

dit l'appel recevable,

le dit non fondé,

confirme le jugement entrepris dans toute sa teneur,

déboute la société **SOC.1.)** de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne la société **SOC.1.)** à payer à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA une indemnité de procédure de 2.000 euros,

condamne la société **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance d'appel avec distraction au profit de Maître Albert MORO qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.