

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 178/22 – VII – CIV

Audience publique du sept décembre deux mille vingt-deux

Numéro CAL-2021-00700 du rôle.

Composition:

Jean ENGELS, président de chambre ;
Nadine WALCH, conseiller ;
Françoise SCHANEN, conseiller ;
André WEBER, greffier.

E n t r e :

la société à responsabilité limitée 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 de gérance actuellement en fonctions,

partie appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg, en date du 28 juin 2021,

comparant par la société anonyme SOCIETE2.), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE2.), inscrite au barreau de Luxembourg, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le no NUMERO2.), représentée aux fins de la présente procédure par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, demeurant professionnellement la même adresse,

e t :

1) L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son directeur actuellement en fonctions, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2) L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 42, Place de Clairefontaine,

parties intimées aux fins du susdit exploit GEIGER du 28 juin 2021,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, établie et ayant son siège social à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 211933, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, représentée par son gérant actuellement en fonctions, à savoir la société à responsabilité limitée BSP, établie à la même adresse, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 211880, elle-même représentée aux fins de la présente procédure Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Saisi par la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) sàrl (ci-après la société SOCIETE1.) par assignation du 4 octobre 2018, dans le cadre d'un recours judiciaire dirigé contre la décision du directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT) du 29 juin 2018, tendant à voir :

- reformer, sinon annuler, la décision directoriale de rejet rendue sur sa « Réclamation », ainsi que le bulletin de taxation d'office du 22 août 2017 pour l'année 2011;
- prononcer en conséquence à son bénéfice la décharge de l'imposition supplémentaire de TVA en résultant ;
- condamner l'AEDT et l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'ETAT) à lui payer une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile de 5.000 euros ;
- condamner l'AEDT et l'ETAT aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de son mandataire,

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a, par jugement rendu contradictoirement le 18 mai 2021, déclaré la « Réclamation » de la société SOCIETE1.) du 1^{er} décembre 2017 auprès du directeur de l'AEDT irrégulière et l'action principale par conséquent irrecevable pour défaut de « Réclamation » régulière.

Pour statuer ainsi le tribunal a retenu que la « Réclamation » contre le bulletin de taxation d'office introduite par la société anonyme d'avocats SOCIETE2.), mandataire de la société SOCIETE1.), auprès du directeur de l'AEDT le 1^{er} décembre 2017, était irrégulière vu que la société d'avocats SOCIETE2.) n'avait pas été représentée régulièrement par un avocat à la Cour conformément à l'article 8, §11 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat (ci-après la loi sur la profession d'avocat).

A défaut d'une « Réclamation » préalable et valable telle que prévue à l'article 76, §3 alinéa 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA), le tribunal a déclaré l'action principale judiciaire, en conséquence, irrecevable.

Par exploit d'huissier de justice du lundi 28 juin 2021, la société SOCIETE1.) a relevé appel de ce jugement contradictoire, non signifié.

Positions des parties

La société SOCIETE1.) conclut à la réformation du jugement en argumentant en premier lieu qu'une signature entachée d'un vice, n'affecterait pas la validité de la « Réclamation ».

Elle argumente ensuite que l'article 76 de la loi TVA n'impose pas formellement la signature d'un bulletin par le préposé du bureau d'imposition et note que cette disposition est interprétée par les juridictions en ce sens que l'absence de signature du responsable du bureau d'imposition est sans incidence quant à la validité des bulletins de taxation d'office dans la mesure où la signature ne fait pas partie des éléments obligatoires d'un bulletin d'impôt.

Par analogie, il y aurait lieu de constater que l'article 76 de la loi TVA n'exigerait pas non plus pareille formalité pour la « Réclamation » introduite par l'assujetti et ne conditionnerait pas la validité d'une « Réclamation » à la formalité de la signature du réclamant, de sorte que l'interprétation favorable pour l'administration devait être transposée à la « Réclamation » introduite par le contribuable vu que la signature entachée d'un vice équivaldrait à une absence de signature.

En ce qui concerne la représentation d'une société d'avocats, la partie appelante souligne que, d'un côté, la loi sur la profession d'avocat ne dispose pas que la violation de l'article 8, §11 entacherait d'office la régularité intégrale de l'acte juridique et que, d'un autre côté, le tribunal n'aurait pas précisé en quoi la violation de la loi sur la profession d'avocat affecterait la validité de l'intégralité de la « Réclamation ». La violation de l'article 8, §11 de la loi entraînerait tout au plus la nullité de la signature apposée sur

l'instrumentum de la « Réclamation », mais n'aurait aucune incidence sur le *negotium* même de cet écrit.

La partie appelante relève encore que la loi TVA ne disposerait pas que toute réclamation devrait être obligatoirement être signée par un avocat, mais que l'assujetti ainsi que toute personne agissant pour son compte, indépendamment de sa qualité, pourrait introduire une telle réclamation.

Finalement le directeur de l'AEDT aurait confirmé de manière expresse que la réclamation serait recevable et se serait prononcé sur le fond faisant l'objet de la réclamation.

Subsidiairement, si l'article 76 de la loi TVA devait être interprété en ce sens qu'un défaut de signature n'affecte pas la validité d'un bulletin de taxation d'office délivré par l'AEDT, mais que la « Réclamation » introduite par un assujetti en serait affectée, cette disposition légale violerait l'article 10bis de la Constitution et une question préjudicielle constitutionnelle devrait être soumise à la Cour constitutionnelle.

La société SOCIETE1.) conclut à la réformation du jugement entrepris en ce qu'il a déclaré sa « Réclamation » irrégulière pour violation de l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat, à la réformation du jugement entrepris en ce qu'il a déclaré sa demande irrecevable pour défaut de réclamation valable, à voir constater que le vice dont était entaché la signature apposée sur sa « Réclamation » ne la rendrait pas irrégulière, à voir déclarer la « Réclamation » valable et renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg autrement composé.

L'AEDT et l'ETAT concluent à la confirmation intégrale du jugement entrepris et réitèrent leur moyen tiré de l'irrecevabilité du recours judiciaire introduit par la société SOCIETE1.) à l'encontre de la décision « pour défaut de réclamation valable » telle que requise par l'article 76 de la loi TVA.

Les parties intimées soutiennent que la réclamation administrative en bonne et due forme constituerait un préalable obligatoire à un recours judiciaire en matière de TVA et que le défaut de réclamation en bonne et due forme serait sanctionné par l'irrecevabilité du recours judiciaire.

Aux termes de l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat, dans tous les actes relevant de l'exercice de la profession d'avocat au Luxembourg, une société d'avocats devra être représentée par un avocat inscrit à l'un des ordres prévus par la loi.

En l'occurrence, le courrier de réclamation aurait été introduit par l'intermédiaire de la société d'avocats SOCIETE2.). Or, PERSONNE1.),

signataire de la « Réclamation » pour compte de la société d'avocats SOCIETE2.), ne serait pas avocat.

Indépendamment de l'existence ou non d'une obligation de signature d'une réclamation au vœu de l'article 76 de la loi TVA, les règles de représentation dictées par l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat, resteraient applicables dans l'hypothèse où une société d'avocats intervient.

Les parties intimées considèrent que la régularité, l'authenticité ou le caractère non-vicié de la signature de PERSONNE1.) ne seraient pas en cause, mais l'absence de qualité d'avocat de ce dernier, partant le défaut de qualité à pouvoir représenter la société anonyme SOCIETE2.). L'article 76 de la loi TVA n'étant pas en cause, son interprétation quant à l'exigence de la signature d'une « Réclamation » ne serait pas pertinente.

Elles contestent le moyen en réplique de la société SOCIETE1.) développé en instance d'appel, tiré de la prétendue « confirmation » du vice par le directeur de l'AEDT ayant déclaré la « Réclamation » recevable. Le concept de droit civil de la confirmation ne serait pas applicable à une réclamation au sens de l'article 76 de la loi TVA et se heurterait en l'occurrence au caractère d'ordre public de la loi fiscale et de la loi sur la profession d'avocat.

Par ailleurs les conditions légales ne seraient pas remplies vu que le directeur de l'AEDT n'avait mentionné ni la cause de la nullité ni son intention et sa volonté de réparer le vice.

En ce qui concerne la question préjudicielle, l'AEDT et l'ETAT estiment qu'elle est sans pertinence pour le litige vu que la règle dont la violation a été retenue par les juges de première instance est celle qui découle de l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat et non celle prévue à l'article 76 de la loi TVA. Elles critiquent encore la formulation de la question préjudicielle vu que les premiers juges n'auraient pas retenu l'absence de signature de la « Réclamation » introduite pour compte de la société d'avocats pour déclarer l'action judiciaire irrecevable, mais le défaut de représentation de la société d'avocats SOCIETE2.).

Appréciation de la Cour

L'appel, interjeté dans les formes et délais de la loi, est à déclarer recevable.

La société anonyme d'avocats SOCIETE2.), représentée par son employé fiscaliste PERSONNE1.), a introduit le 1^{er} décembre 2017 au nom et pour compte de son mandant la société SOCIETE1.), conformément à l'article 76, §3 de la loi TVA, une « Réclamation » auprès du directeur de

l'AEDT contre le bulletin de taxation d'office du 22 août 2017 qui a retenu un supplément de TVA de 588.605,52 euros à payer pour l'année 2011.

Le recours a été rejeté par décision directoriale du 29 juin 2018. Le taux de la taxation d'office et le montant de 588.605,52 euros ont été maintenus.

La société SOCIETE1.) a mandaté la société d'avocats SOCIETE2.) représentée aux fins de cette procédure par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, pour introduire devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, le recours judiciaire prévu par l'article 76, §3, alinéa 2^{ième} de la loi TVA.

L'AEDT et l'ETAT soulèvent l'irrecevabilité du recours judiciaire au motif que la « Réclamation » préalable auprès du directeur de l'AEDT aurait été irrégulière vu que la société anonyme SOCIETE2.), représentée par le fiscaliste PERSONNE1.), qui n'était lui-même pas avocat, n'aurait pas été régulièrement représentée au stade préjudiciaire.

A défaut de « Réclamation » préalable et valable, le recours judiciaire serait irrecevable.

Les mandataires de la société SOCIETE1.), de l'AEDT et de l'ETAT ont limité leurs conclusions à la validité de la réclamation et partant à la recevabilité de l'action judiciaire.

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1 à 3 de la loi TVA 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. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqué et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par 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 décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

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.

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 notification figurant sur la décision du directeur ».

Les juges de première instance ont exactement interprété l'article 76 de la loi TVA lorsqu'ils retiennent que cette disposition instaure une procédure structurée dont les recours sont organisés en plusieurs étapes et qu'après 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'AEDT, 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 devant les tribunaux judiciaires, en l'occurrence le tribunal d'arrondissement de Luxembourg siégeant en matière civile, suivant la procédure civile.

L'assujetti peut introduire sa « Réclamation » soit en nom propre, soit se faire représenter par un avocat.

Mandaté par l'assujetti et en introduisant un recours administratif motivé en fait et en droit, comme en l'espèce, auprès du directeur de l'AEDT, l'avocat a posé un acte « *relevant de l'exercice de la profession d'avocat* », de sorte que la société aurait dû, aux termes de l'article 8 §11 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, « *être représentée par un avocat inscrit à un des Ordres prévus par la présente loi* ».

C'est encore à juste titre que le tribunal a retenu que les dispositions ayant trait à l'exercice de la profession d'avocat sont, vu qu'elles sont sanctionnées par des peines pénales, d'ordre public.

La violation de l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat induit dès lors une irrégularité de fond de cet acte.

Au vu de tout ce qui précède et quand bien même que l'article 76, §3, alinéas 1er et 2ème de la loi TVA ne prescrit pas que la réclamation se fasse obligatoirement par le ministère d'avocat, il n'en reste pas moins que si le recours administratif est exercé, comme en l'espèce, par un avocat, la société d'avocats doit être représentée conformément à l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat.

En l'occurrence la régularité, la validité ou le caractère vicié de la signature de PERSONNE1.) ne sont pas en cause, mais sa qualité de pouvoir représenter la société d'avocats lorsque celle-ci a introduit au nom et pour compte de son mandant, la « Réclamation » contre la décision directoriale du 1^{er} décembre 2017.

L'irrégularité de la réclamation tient en l'absence de qualité d'avocat dans le chef de PERSONNE1.) et partant sa faculté, en l'absence de pouvoir, de représenter la société SOCIETE2.).

Dès lors que la société d'avocats intervient, elle doit être représentée par une personne inscrite au barreau, même pour introduire une « Réclamation » fiscale. Le fait que PERSONNE1.) aurait disposé d'un pouvoir de signature individuel pour compte de la société d'avocats SOCIETE2.) est à rejeter comme étant inopérant au vu de l'exigence légale édictée par l'article 8, §11 de la loi sur la profession d'avocat.

La société d'avocats n'était dès lors pas valablement représentée au vu des exigences de la loi sur la profession d'avocats, lorsqu'elle a adressé le courrier de « Réclamation » au nom et pour compte de la société SOCIETE1.).

La Cour considère dès lors comme le tribunal d'arrondissement, qu'à défaut de « Réclamation » préalable et valable dirigée contre la décision du directeur de l'AEDT, le recours judiciaire est irrecevable.

La société SOCIETE1.) considère à titre subsidiaire que la réclamation aurait fait l'objet d'une confirmation expresse, sinon tacite à travers la décision directoriale du 29 juin 2018 vu que le directeur de l'AEDT a déclaré que le recours est « recevable ».

La « confirmation » au sens de l'article 1337 du Code civil, correspond à l'acte par lequel une personne fait disparaître les vices dont se trouve entachée une obligation, contre laquelle elle aurait pu se pourvoir par voie de nullité ou de rescision. La confirmation expresse requiert notamment que le motif de nullité y soit indiqué et qu'elle fasse preuve de l'intention de réparer le vice qui fonde la nullité. La confirmation tacite résulte de l'attitude de la partie à laquelle il appartient de se prévaloir de la nullité et consiste soit en l'exécution volontaire de l'obligation, soit en tout acte faisant apparaître l'intention non conditionnelle et non équivoque de réparer le vice dont l'obligation était atteinte (cf. Cour 16 février 2000, P.31.239).

C'est encore a bon droit que le tribunal a retenu que le directeur de l'AEDT, en déclarant le recours recevable « *quant à la forme pour avoir été introduit dans le délai légal de trois mois à compter de la date de notification du bulletin d'impôt contesté* », n'a pas entendu confirmer l'irrégularité de la représentation par la société d'avocats SOCIETE2.), mais s'est limité de vérifier la recevabilité quant à la forme et quant aux délais du recours.

Il ne s'agit par ailleurs pas de couvrir un vice qui entâcherait une « obligation » au sens de l'article 1338 du Code civil, mais le directeur s'est prononcé sur la recevabilité et le bien-fondé d'une « Réclamation » fiscale et non sur une obligation civile.

Par ailleurs, ainsi que l'ont relevé les juges de première instance, le directeur de l'AEDT ignorait le défaut de qualité d'avocat dans le chef de PERSONNE1.), la « Réclamation » du 1^{er} décembre 2017 n'ayant pas précisé sa qualité.

Le jugement est dès lors à confirmer par adoption de motifs.

Quant aux indemnités de procédure

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. La demande de la société SOCIETE1.) à se voir allouer 5.000 euros pour les deux instances est dès lors à déclarer non fondée.

Les parties intimées demandent à se voir allouer une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile de 2.000 euros.

L'application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, n° 60/15, JTL 2015 et n° 42, page 166).

Il serait inéquitable de laisser à la seule charge de l'AEDT ainsi qu'à l'ETAT, tous les frais d'avocat qu'ils ont dû exposer pour assurer leur défense en instance d'appel. Il y a lieu de leur allouer la somme réclamée de 2.000 euros.

PAR CES MOTIFS :

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

reçoit l'appel de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) ;

le dit non fondé ;

confirme le jugement entrepris ;

déboute la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) de ses prétentions sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile ;

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) à payer à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA ainsi qu'à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, une indemnité de procédure de 2.000 euros pour l'instance d'appel ;

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) aux frais et dépens de la présente instance et ordonne la distraction au profit de la société d'avocats Bonn Steichen & Partners, société en commandite simple, qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.