

Texte pseudonymisé

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

**Arrêt N° 10/22 - VIII – CIV**

**Arrêt civil**

**Audience publique du vingt-sept janvier deux mille vingt-deux**

Numéro CAL-2020-00053 du rôle

Composition:

Elisabeth WEYRICH, président de chambre,  
Marianne EICHER, premier conseiller,  
Yola SCHMIT, premier conseiller,  
Christophe WAGENER, greffier assumé.

**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 gérant actuellement en fonctions,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg du 12 décembre 2019,

comparant par la société anonyme KRIEGER ASSOCIATES SA, inscrite sur la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-2146 Luxembourg, 63-65, rue de Merl, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B240929, qui est constituée et en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Georges KRIEGER, avocat à la Cour, demeurant professionnellement à la même adresse,

**e t :**

**L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ET DE LA TVA**, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimée aux fins du susdit exploit CALVO,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

### **LA COUR D'APPEL :**

Le 22 août 2017, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) a émis un bulletin de taxation d'office pour l'année 2017 à l'égard de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.). Le bulletin a été envoyé par lettre recommandée du 24 août 2017 à la société SOCIETE1.), établie à L-ADRESSE1.) et a été retourné à l'AEDT avec la mention « *inconnu du facteur* ».

Le 14 septembre 2017, l'AEDT a envoyé une copie de son courrier du 22 août 2017 à l'adresse personnelle des gérants de la société SOCIETE1.), à L-ADRESSE2.).

Le 8 décembre 2017, la société SOCIETE1.) a adressé à l'AEDT une lettre de réclamation contre le bulletin portant taxation d'office litigieux du 22 août 2017.

Par courrier du 11 janvier 2018, l'AEDT a informé la société SOCIETE1.) que sa réclamation « *n'était plus recevable parce qu'introduite en dehors du délai légal de 3 mois à compter de la notification du bulletin d'impôt contesté* ».

Par acte d'huissier du 20 avril 2018, la société SOCIETE1.) a assigné l'AEDT devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, pour voir dire principalement, que le recours gracieux du 8 décembre 2017 a été introduit dans les délais et est recevable, à voir constater que la partie demanderesse n'exerce plus d'activité économique depuis l'année 2017 et qu'elle a été rayée d'office en date du 24 avril 2017, à voir annuler, sinon réformer la décision sur réclamation du 11 janvier 2018 et annuler le bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT le 22 août 2017. Subsidiairement, si la demanderesse devait être déclarée forclosée à agir, elle

a demandé à voir condamner l'AEDT à lui payer la somme de 12.500 € au titre de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, avec les intérêts légaux à partir de la date d'émission du bulletin litigieux, sinon à partir de la date de la demande en justice et entendre condamner la partie défenderesse au paiement d'un montant de 3.000 € à titre d'indemnité de procédure et aux frais et dépens.

Par jugement du 19 juin 2019, le tribunal a dit irrecevable la demande en paiement de la société SOCIETE1.) dirigée contre l'AEDT, a dit non fondées les demandes en réformation, sinon en annulation de la décision directoriale du 11 janvier 2018, et a dit irrecevable la demande en annulation du bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT le 22 août 2017.

La demande de la société SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure a été rejetée et cette société a été condamnée à payer à l'AEDT une indemnité de procédure de 1.500 € et à supporter les frais et dépens de l'instance.

Pour statuer ainsi, le tribunal a retenu que les règles prévues à l'article 76 paragraphe 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA), sont des règles spécifiques, exorbitantes du droit commun et font naître une présomption irréfragable que l'assujetti a accepté que les notifications de l'AEDT soient transmises à l'une des adresses spécifiées dans cet article, jusqu'au moment où il décide de déclarer une autre adresse. Se référant à l'article 62, paragraphe 1, 3<sup>o</sup> de la loi TVA imposant à tout assujetti de faire connaître son adresse à l'AEDT ou de l'informer de tout changement, le tribunal a relevé qu'en l'espèce, la société SOCIETE1.) n'a à aucun moment informé l'AEDT qu'elle était domiciliée à l'étude Krieger. Le tribunal a en outre constaté sur base de vérifications effectuées par l'AEDT actées dans un procès-verbal de l'AEDT du 21 août 2017 que le nom de la société SOCIETE1.) ne figurait sur aucune des boîtes aux lettres, enseignes ou sonnettes se trouvant à l'adresse de son siège social et que ce n'était que le 8 décembre 2017 que la société SOCIETE1.) a informé l'AEDT qu'elle était domiciliée à l'étude Krieger.

Le tribunal a encore relevé que le système de notification prévu à l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA n'était pas contraire à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, motif pris que la matière fiscale relève du noyau dur des prérogatives de puissance publique et échappe partant au champ des droits et obligations de caractère civil garantis par l'article 6 de la Convention. Considérant qu'en l'espèce, la notification du bulletin de taxation d'office à l'adresse du siège social de la société SOCIETE1.), soit à l'une des possibles adresses visées par l'article 76 paragraphe 2 de la loi TVA, était valable, le tribunal a retenu que le délai

pour introduire une réclamation a commencé à courir le 7 septembre 2017, date de notification qui figurait sur ledit bulletin.

Au regard de ces considérations, le tribunal a retenu que le directeur de l'AEDT avait décidé, à juste titre dans sa décision du 11 janvier 2018 (*note de la Cour*: la date du 11 janvier 2017 indiquée sur ledit courrier est une erreur matérielle) que la réclamation introduite par la société SOCIETE1.) le 8 décembre 2017 n'était plus recevable parce qu'introduite en dehors du délai légal de 3 mois.

Les demandes en réformation, sinon en annulation de la décision directoriale du 11 janvier 2018 ont dès lors été déclarées non fondées, et la demande en annulation du bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT en date du 22 août 2017 a été déclarée irrecevable.

Par acte d'huissier de justice du 12 décembre 2019, la société SOCIETE1.) a régulièrement relevé appel de ce jugement qui lui a été signifié le 13 novembre 2019.

L'appelante fait grief au tribunal de ne pas avoir retenu que l'article 76 paragraphe 2 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi TVA instaurerait une présomption simple de réception du bulletin par l'assujetti qu'il appartiendrait à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire. L'appelante estime avoir rapporté cette preuve, par l'aveu même du directeur de l'AEDT qui dans sa décision du 11 janvier 2018 aurait admis que le bulletin de taxation d'office litigieux n'aurait été transmis à l'appelante qu'en date du 14 septembre 2017. La preuve de la non-réception dudit bulletin par l'appelante résulterait encore de la notification desdits bulletins aux gérants de la société SOCIETE1.) en date du 14 septembre 2017.

L'appelante renvoie encore au paragraphe 91 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») pour soutenir que dans la mesure où un bulletin serait une décision administrative, la prise d'effet de cette décision ne pourrait commencer qu'à partir du moment où cette décision a été réceptionnée par son destinataire, soit en l'espèce, le 14 septembre 2017. Le reproche fait à l'appelante d'avoir tenté de dissimuler son adresse afin de se soustraire à ses obligations légales ne saurait tenir, étant donné que la société SOCIETE1.) aurait publié son adresse au Registre de Commerce et des Sociétés en date du 20 décembre 2016. L'intimée aurait pertinemment su que la société SOCIETE1.) était domiciliée à l'étude Krieger, située à la même adresse.

L'appelante estime encore devoir bénéficier d'un droit acquis résultant de l'application du principe de la confiance légitime en matière fiscale et consistant à prendre en considération la confiance légitime du contribuable

suscitée par les informations, émises par l'administration. Elle argumente qu'en « réceptionnant le bulletin litigieux notifié par l'AEDT le 14 septembre 2017, elle aurait légitimement cru qu'elle disposait d'un délai de trois mois à compter de cette notification ».

L'appelante conclut en outre, par réformation, à voir déclarer recevable la demande en annulation du bulletin portant taxation d'office émis par l'AEDT le 22 août 2017 et à voir déclarer nul ledit bulletin, à se voir décharger de toutes les condamnations prononcées contre elle par le tribunal. Elle réclame, par réformation, une indemnité de procédure de 1.500 € pour la première instance, ce même montant étant également réclamé pour l'instance d'appel.

Se prévalant des dispositions de l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA, l'intimée fait valoir que l'appelante ne serait pas recevable à attaquer le bulletin de taxation d'office émis par l'AEDT le 22 août 2017. Seule la décision directoriale du 11 janvier 2018 serait susceptible de faire l'objet d'une voie de recours. Aussi, la demande de l'appelante tendant à voir annuler, sinon réformer le bulletin litigieux aurait été déclarée irrecevable, à juste titre, par le tribunal de première instance.

A admettre que cette demande soit recevable, l'intimée conclut à voir renvoyer le litige devant l'AEDT afin que cette dernière procède à l'examen au fond de la réclamation de l'appelante.

L'intimée conclut ensuite à la confirmation du jugement entrepris en ce que le tribunal a relevé, après avoir retenu que l'article 76 paragraphe 2 de la loi TVA tel qu'il a été modifié par la loi du 10 novembre 2009, portant transposition de la directive 2008/8/CE du Conseil et de la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008, a établi des règles de notifications spécifiques, qu'en l'espèce, la notification du bulletin portant taxation d'office a été faite conformément à cet article. L'intimée soutient en outre ne jamais avoir contesté que l'article 76 paragraphe 2 de la loi TVA instaure une présomption simple de réception du bulletin par l'assujetti pouvant être renversée par ce dernier mais fait plaider que le fait que le bulletin lui aurait été retourné avec la mention « *inconnu du facteur* » ne saurait opérer ce renversement en faveur de la société SOCIETE1.). En effet, le fait que ledit bulletin n'aurait pas pu être remis à l'appelante serait imputable à cette dernière, étant donné qu'elle aurait omis de préciser qu'elle était domiciliée auprès de l'étude Krieger. La société SOCIETE1.) n'aurait informé l'AEDT que par courrier du 8 décembre 2017 qu'elle serait domiciliée en ce lieu.

Se référant à l'article 62 paragraphe 1, 3° de la loi TVA, l'AEDT fait valoir que cette information aurait dû lui être communiquée à l'époque du changement d'adresse. Elle renvoie à son procès-verbal du 21 août 2017 dressé suite à

une vérification sur place le 24 avril 2017 pour dire que le nom de la société SOCIETE1.) ne figurait ni sur une boîte aux lettres, ni sur une sonnette, ni sur une enseigne, et que le papier entête utilisé par la société appelante pour les correspondances échangées avec l'AEDT ne reflétait pas non plus qu'elle était domiciliée auprès de l'étude Krieger. L'AEDT estime qu'une société ne pourrait invoquer ses propres manquements pour dénier toute validité à la notification du bulletin effectuée par l'AEDT. Admettre le contraire ouvrirait la porte à la fraude. L'AEDT insiste pour dire que pour remédier aux difficultés rencontrées par l'AEDT avec les assujettis qui essayaient d'empêcher la notification du bulletin de rectification ou de taxation d'office, soit en invoquant des changements d'adresse, soit en affirmant ne pas avoir reçu communication du bulletin d'impôt, l'article 76 paragraphe 2 de la loi TVA aurait été modifié par l'article III, paragraphe 1 de la loi du 10 novembre 2009. L'intimée demande à la Cour de constater qu'en l'espèce, le bulletin aurait été déposé à la poste le 24 août 2017 et aurait valablement été notifié à la société SOCIETE1.) le 7 septembre 2017.

Contrairement à l'argumentation de l'appelante, la date du 14 septembre 2017, à laquelle la société SOCIETE1.) affirme « avoir pris connaissance du bulletin litigieux », ne pourrait être retenue comme point de départ du délai de forclusion de trois mois prévu à l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA. Abstraction faite que ce courrier ne s'analyserait qu'en simple courrier d'information, la validité de la notification s'apprécierait au regard de l'envoi dudit courrier par son expéditeur et non pas au regard de la réception par son destinataire.

L'intimée ajoute que les principes de confiance légitime et de sécurité n'auraient pas vocation à s'appliquer en l'espèce, à défaut pour l'appelante d'avoir établi que le comportement de l'AEDT aurait créé dans son chef une légitime confiance en l'existence d'un droit subjectif ou d'un droit acquis.

Par ailleurs, la date apposée par l'AEDT sur le bulletin litigieux ne serait pas celle du 8 septembre 2017 mais celle du 7 septembre 2017, de sorte que le délai de trois mois prévu par l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA pour réclamer contre ledit bulletin aurait commencé à courir le 7 septembre 2017 et expiré le 7 décembre 2017.

Le reproche fait à l'AEDT tenant au prétendu non-respect par l'AEDT des dispositions de la loi sur la procédure administrative non contentieuse pour n'avoir ni motivé sa décision, ni mentionné les voies de recours sur ledit bulletin ne serait pas non plus fondé, étant donné que la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'appliquerait pas en matière de TVA. Par ailleurs, tant le bulletin litigieux que la décision directoriale seraient motivées et l'AEDT aurait également donné les informations nécessaires et utiles aux éventuelles voies de recours.

A admettre que la date à retenir comme date de notification du bulletin soit celle du 14 septembre 2017, l'intimée donne à considérer que le courrier du 8 décembre 2017 ne saurait en aucun cas être qualifié de réclamation au sens de l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA, à défaut d'avoir été accompagné de pièces justificatives

### Appréciation de la Cour

Il importe de rappeler que le 22 août 2017, l'AEDT a émis un bulletin de taxation d'office pour l'année 2017 à l'égard de la société SOCIETE1.) établie à « ADRESSE1.), L-ADRESSE1.) » concernant la « *taxe sur la valeur ajoutée en exécution de l'article 76 §2 de la LTVA* ».

Le litige est partant à trancher sur base de la loi TVA, telle qu'elle a été modifiée le 10 novembre 2009, de sorte que les développements de l'appelante relatifs à l'article 91 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931 sont à rejeter pour défaut de pertinence.

Le bulletin de taxation d'office du 22 août 2017 mentionne comme « *date de notification* » celle du « *7 septembre 2017* ». Il est également constant en cause que le bulletin litigieux, notifié par lettre recommandée à l'adresse de la société SOCIETE1.) sise à « L-ADRESSE1.) », a été retournée à l'AEDT avec la mention « *inconnu au facteur* ».

L'appelante soutient ne pas avoir réceptionné ledit bulletin.

Le 14 septembre 2017, l'AEDT a adressé une copie du bulletin de taxation d'office du 22 août 2017 à « *Madame PERSONNE1.) et Monsieur PERSONNE2.)(...)* », gérants de la société SOCIETE1.), demeurant à « ADRESSE2.), L-ADRESSE2.) ». Ces derniers admettent avoir réceptionné ledit courrier et l'appelante demande à voir dire que le délai de réclamation de trois mois prévu à l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA aurait commencé à courir à partir de cette date, de sorte que son recours introduit le 8 décembre 2017 serait, par réformation, à déclarer recevable.

En ce qui concerne le recours contre le bulletin portant taxation d'office, il convient de se référer au paragraphe 2 de l'article 76 de la loi TVA dans sa version en vigueur en août/ septembre 2017 qui était à l'époque de la teneur suivante :

« (2) *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 la notification y figurant. La notification 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 ».*

En vertu de cette disposition, la notification par l'AEDT des bulletins de taxation d'office de la TVA peut être valablement exécuté au choix de l'AEDT tant au lieu du domicile, de la résidence ou du siège de l'assujetti qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AEDT. Ces dispositions instituent un régime spécifique en ce qui concerne la notification à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'AEDT. Cette adresse se détermine au regard de sa déclaration et reste, y aurait-il même eu transfert du domicile, de la résidence ou du siège social, un lieu valable de notification tant que l'assujetti n'a pas informé l'AEDT d'un changement d'adresse ( Cour de cassation, 17 janvier 2019, n° 08/2019).

Les règles de notification exorbitantes de droit commun telles que définies par l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA sont caractérisées par deux particularités. D'une part, la notification peut être valablement faite au choix de l'AEDT au lieu du domicile, de la résidence ou du siège de l'assujetti, qu'à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. D'autre part, la notification est valablement faite, non pas comme en droit commun, par la réception du bulletin de taxation par le destinataire, mais par le dépôt à la poste de l'envoi recommandé contenant le bulletin.

Concernant, cette deuxième particularité, les développements de l'appelante consistant à dire qu'elle n'aurait pas réceptionné le bulletin de taxation d'office à l'adresse sise à « L-ADRESSE1.) » sont à écarter pour défaut de pertinence.

Il reste à analyser si cette adresse était un lieu valable de notification.

Tel est le cas en l'espèce, étant donné qu'il résulte d'un extrait publié au Registre de Commerce et des Sociétés que suivant résolution adoptée en assemblée générale du 14 décembre 2016, « *le siège social de la société SOCIETE1.) a été transféré avec effet immédiat du L-ADRESSE3.) au L-ADRESSE1.)* ».

Concernant l'adresse à laquelle le bulletin doit être notifié, il y a lieu de se référer à l'article 62, paragraphe 1, sous 3° de la loi TVA qui oblige l'assujetti « *d'informer l'administration de toute modification par rapport aux renseignements fournis antérieurement, et notamment de tout changement d'adresse de son domicile, de sa résidence ou de son siège* ».

Parmi l'une des possibles adresses de notification prévues à l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA figure celle « *que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration* ».

Même à admettre que l'appelante ait avant l'émission du bulletin litigieux déjà domicilié sa société en l'étude Krieger, elle ne justifie pas en avoir informé l'AEDT avant le 22 août 2017. Ce n'est que dans son courrier du 8 décembre 2017 que la société SOCIETE1.) a informé l'AEDT qu'elle « *est effectivement domiciliée à l'étude Krieger Associates...* ».

Il en résulte que la notification faite à l'adresse à L-ADRESSE1.), soit à l'adresse de son siège social publiée au Registre de Commerce et des Sociétés, a été valablement faite, conformément à l'article 76, paragraphe 2 de la loi TVA (Cour de Cassation 17 janvier 2019, n° 08/2019 ; Cour d'appel, 20 novembre 2019, n°43987 du rôle).

Le principe de la confiance légitime en matière fiscale et consistant à prendre en considération la confiance légitime du contribuable suscitée par les informations, promesses ou circulaires émises par l'administration ne saurait trouver application en l'espèce.

La Cour ne voit pas en quoi il y aurait en l'espèce eu confiance légitime en l'existence d'un droit subjectif du fait de l'envoi par l'AEDT d'une copie du bulletin litigieux aux gérants de la société SOCIETE1.).

Ce moyen est partant à écarter.

Aux termes de l'article 1258 du NCPC, « *alors qu'un délai est exprimé en mois (...) il expire le jour du dernier mois (...) qui porte le même quantième que le jour de l'acte, de l'événement, de la décision (...)* ».

Le délai pour introduire une réclamation contre le bulletin portant taxation d'office émis le 22 août 2017, a partant commencé à courir le 7 septembre 2017, tel que relevé à bon droit par le tribunal.

C'est dès lors à juste titre que dans son courrier du 11 janvier 2017, le directeur de l'AEDT a informé la société SOCIETE1.) que sa réclamation « *n'était plus recevable parce qu'introduite en dehors du délai légal de 3 mois à compter de la notification du bulletin d'impôt contesté* », conformément à l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA.

Le jugement entrepris est partant à confirmer en ce que le tribunal a dit non fondé le recours introduit par la société SOCIETE1.) contre la décision directoriale du 11 janvier 2017.

Dès lors qu'aux termes de l'article 73 paragraphe 3 de la loi TVA, la décision du directeur se substitue à l'imposition entreprise, l'appelante n'est plus recevable en instance d'appel à formuler des réclamations à l'égard du bulletin portant taxation d'office du 22 août 2017. Les développements de l'appelante y relatifs sont dès lors inopérants.

La demande en annulation, sinon en réformation dudit bulletin de taxation d'office a, partant, à juste titre, été déclarée irrecevable par le tribunal.

Au vu de l'issue du litige c'est encore à bon droit que le tribunal a condamné la société SOCIETE1.) à payer à l'AEDT une indemnité de procédure de 1.500 €, étant donné qu'il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais non compris dans les dépens qu'elle a dû exposer en première instance. Pour les mêmes motifs, il y a encore lieu d'allouer à l'AEDT une indemnité de procédure de 1.500 € pour l'instance d'appel.

Au vu du sort réservé à son appel, la demande de la société SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est à rejeter.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour d'appel, huitième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, en application de l'article 2 de la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale,

reçoit l'appel,

le dit non fondé,

**confirme** le jugement entrepris,

dit non fondée la demande de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA une indemnité de procédure de 1.500 € pour l'instance d'appel, et à supporter les frais et dépens de l'instance d'appel, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat concluant, sur ses affirmations de droit.