Audience publique du onze juin deux mille quinze

Numéro 40455 du rôle

Composition:

Eliane EICHER, président de chambre,
Agnès ZAGO, conseiller,
Danielle SCHWEITZER, conseiller,
Josiane STEMPEL, greffier

Entre :

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

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick
KURDYBAN de Luxembourg du 12 août 2013,

comparant par Maître Marc THEISEN, avocat à la Cour, demeurant à
Luxembourg,

e t

1) l' **ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES**,
ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en
la personne de son directeur actuellement en fonctions,

2) l' **ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, ayant son siège au
Ministère d'Etat à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,
représenté par son Ministre d'Etat, et pour autant que de besoin par son
Ministre des Finances, ayant dans ses attributions l'Administration de
l'Enregistrement et des Domaines dont les bureaux sont établis à L-1352
Luxembourg, 3, rue de la Congrégation,

intimés aux fins du susdit exploit KURDYBAN,

comparant par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Le 15 juillet 2009, la société anonyme **SOC.1.)** s'est vu notifier deux bulletins de taxation d'office en matière de TVA relatifs aux exercices 2005 et 2006 et datés du 29 juin 2009.

La société imposée a émis deux réclamations en date du 15 octobre 2009 à l'adresse du bureau d'imposition III : l'une a été tamponnée par le bureau d'imposition XII et porte comme date d'entrée le 15 octobre 2009, l'autre a été tamponnée par les bureaux d'imposition IV et III et porte comme dates d'entrée le 16 octobre 2009.

Par lettre du 26 octobre 2009, le directeur de l'Enregistrement et des Domaines a informé la société **SOC.1.)** que sa réclamation contre les bulletins d'impôts des années 2005 et 2006 avait été introduite en-dehors du délai légal de trois mois à compter de la notification des bulletins d'impôt contestés, de sorte que sa réclamation n'était pas recevable.

Par exploit d'huissier du 22 octobre 2010, la société **SOC.1.)** a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg pour voir rectifier les bulletins d'imposition litigieux.

Par jugement rendu contradictoirement le 17 avril 2013, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg statuant sur une demande de la société anonyme **SOC.1.)** tendant à la rectification des bulletins de taxation d'office de la taxe sur la valeur ajoutée relatifs aux exercices 2005 et 2006 datés, tous deux, au 29 juin 2009 et notifiés le 15 juillet 2009 a constaté qu'aucune réclamation contre lesdits bulletins n'avait été introduite valablement dans le délai légal et que la société **SOC.1.)** était désormais forclosé à agir en justice conformément au paragraphe 3) de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée par expiration du délai de recours à la date du 15 octobre 2009. Sa demande fut, par conséquent, déclarée irrecevable.

Par exploit d'huissier du 12 août 2013, la société anonyme **SOC.1.)** a régulièrement relevé appel du jugement du 17 avril 2013, signifié le 22 juillet 2013, pour, par réformation,

- voir constater, en ordre principal, que la réclamation a été introduite dans le délai légal et que le courrier du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 26 octobre 2009 ne contenait aucune indication quant aux délais et voies de recours ;

- en ordre subsidiaire, voir constater que le prdit courrier n'tait pas susceptible des produire des effets juridiques et devait, par consquent, tre considr comme inexistant ;

- en tout tat de cause, dclarer la rclamation introduite le 15 octobre 2009 recevable ;

- quant au fond, dire la demande en rectification des bulletins d'imposition en matire de TVA fonde ;

- constater que les activits de **SOC.1.)** sont qualifier de « livraisons de biens » et dire que les mises de fonds des actionnaires ne sont pas assujetties la taxe sur la valeur ajoute.

Pour justifier son recours, **SOC.1.)** fait valoir que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'aurait pas satisfait aux prescriptions de l'article 76, paragraphe 2, de la loi du 12 fvrier 1979 en s'abstenant d'indiquer, sur les bulletins d'imposition litigieux, quel aurait t le bureau d'imposition comptent pour traiter les rclamations mises l'gard de ces bulletins.

Par ailleurs, l'appelante se prvaut du principe que la notification est lgalement prsume faite la date indique sur le bulletin, pour soutenir, sur base de l'article 76, paragraphe 2, de la loi de 1979, que sa rclamation est entre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le 15 octobre 2009, soit dans le dlai de recours lgal, et qu'ainsi, la notification au bureau comptent serait prsume avoir t faite le 15 octobre 2009, que le tampon de la date port sur la rclamation par le bureau d'imposition comptent importerait peu, puisque ce serait le mme prpos qui accuserait rception des rclamations en apposant, parmi tous les tampons dont il disposerait, celui du bureau concern.

Si la partie appelante reconnat l'inapplicabilit de la loi du 1^{er} dcembre 1978 rglant la procdure administrative non contentieuse, et partant du rglement pris en son excution du 8 juin 1979, la matire des contributions directes, elle est d'avis que la matire des contributions indirectes serait soumise l'application de la loi. L'article 1^{er}, alina 2, sinon l'article 2 du rglement du 8 juin 1979 auraient alors vocation s'appliquer en ce que le premier dispose que lorsqu'une autorit administrative s'estime incomptemment saisie, elle transmet sans dlai la demande l'autorit comptente et en avise le demandeur et le second article disposant que les diffrents dlais (de procdure et de recours) sont censs observs lorsque l'administr s'est adress en temps utile l'autorit incomptente. En vertu de ces dispositions, la rclamation dpose le 15 octobre 2009 auprs de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines devrait tre dclare recevable.

Les intims concluent la confirmation du jugement en toutes ses dispositions. Ils renvoient aux paragraphes 3 et 4 de l'article 76 de la loi

modifiée du 12 février 1979 pour soutenir que tout recours contre un bulletin de taxation d'office est soumis à deux conditions cumulatives et impératives, à savoir le recours judiciaire doit être introduit dans les trois mois qui suivent la notification du bulletin litigieux et le dépôt d'une réclamation auprès du bureau d'imposition compétent avant l'expiration du délai de trois mois suspend ce délai de forclusion. Ces conditions ne seraient pas remplies en l'espèce.

Quant à l'argument de l'appelante quant au défaut d'indication du bureau d'imposition compétent dans le paragraphe réservé aux voies de recours, les intimés renvoient à leur courrier du 21 mars 2005 lequel indiquait clairement le « bureau d'imposition 4 » comme le bureau compétent connaissant du dossier ainsi qu'à un échange de courriers entre parties que **SOC.1.)** avait toujours adressés, correctement, au bureau d'imposition no 4.

Contrairement à ce que soutient l'appelante, le législateur n'aurait pas prévu que les règles de la procédure administrative non contentieuse trouvent application en matière fiscale ; l'analyse tant de la jurisprudence, d'ailleurs constante, que de la doctrine, le prouveraient.

Motifs de la décision

Les deux bulletins de taxation d'office émis pour les exercices 2005 et 2006 ont été notifiés à la société **SOC.1.)** S.A. le 15 juillet 2009 et une réclamation envoyée le 15 octobre 2009 au bureau d'imposition compétent et reçue, par celui-ci, le 16 octobre 2009, a été considérée comme tardive par le tribunal d'arrondissement. Cette décision, non critiquée en tant que telle par l'appelante, doit être confirmée, l'article 76, par. 3, de loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle qu'elle était en vigueur en 2009, prévoyant un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin pour l'introduction du recours contre celui-ci, et la date de notification - 15 juillet 2009 - n'étant pas contestée.

Une seconde réclamation envoyée le même jour et reçue le 15 octobre 2009, soit le dernier jour du délai de trois mois pendant lequel un recours judiciaire était susceptible d'être exercé, n'a pas été prise en compte par le tribunal d'arrondissement comme ayant pu interrompre ce délai de trois mois, puisque cette réclamation avait été adressée à un bureau d'imposition qui n'était pas compétent pour en connaître.

L'appelante fait grief à cette décision du tribunal d'arrondissement d'être incompatible avec l'article 1^{er}, al. 2 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes aux termes duquel lorsque l'autorité administrative saisie d'une demande « *s'estime incompétemment saisie, elle transmet sans délai la demande à l'autorité compétente, en avisant le demandeur* » ; ainsi qu'avec l'article 2 du même règlement, aux termes

duquel « *les différents délais de procédure et de recours sont censés observés lorsque l'administré s'est adressé en temps utile à l'autorité incompétente* ».

Si les textes ainsi invoqués sont applicables à la procédure en matière de TVA, la réclamation de **SOC.1.)** doit être considérée comme introduite à temps, la saisine d'un bureau d'imposition incompétent étant suffisante pour respecter le délai du recours. Dans l'hypothèse inverse, la réclamation sera considérée comme tardive, par confirmation des motifs des premiers juges, étant donné que le bureau incompétent n'avait transmis que le lendemain, soit hors délai, la réclamation de **SOC.1.)** au bureau d'imposition compétent. Se trouve ainsi posée la question de principe de l'applicabilité de la procédure administrative non contentieuse, telle qu'elle est réglementée par le règlement précité, à la matière de la TVA.

Comme le soulignent l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, plusieurs arrêts de la Cour d'appel (depuis l'arrêt du 22 septembre 2005, no 27082 du rôle) ont décidé que cette procédure était inapplicable à la matière de la TVA.

Ces arrêts ont trait à l'interprétation de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, qui est la base légale du règlement grand-ducal précité, et dont l'article 5 est ainsi rédigé : « *La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes* ».

Comme la TVA est un impôt *indirect*, il paraît se dégager de ce texte que la loi et le règlement d'exécution restent « applicables » à cette matière, à moins qu'il y ait lieu à application de l'article 4 de la loi aux termes duquel les règles établies par le règlement grand-ducal « *s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré* ». Mais dans la mesure où la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne contient pas des garanties équivalentes à celles des articles 1^{er}, al. 2 et 2 du règlement grand-ducal, le règlement grand-ducal s'applique à cet aspect de la procédure en matière de TVA - à condition toujours que l'exclusion de la matière des contributions directes qui résulte de l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 soit interprétée, conformément au sens commun de la notion de « contributions directes », comme ne s'étendant pas à la TVA (dans ce sens voir A. Steichen, Manuel de droit fiscal, 5^e éd., no 243).

Les prédicts arrêts font néanmoins prévaloir certains passages des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} décembre 1978 sur les termes de celle-ci et étendent l'exclusion, qui d'après les termes de la loi ne concernaient que la matière des contributions directes, aux contributions indirectes.

En particulier, il résulte des documents parlementaires que le Conseil d'Etat a relevé dans son avis que le gouvernement n'avait pas pris position quant à la question si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, était à exclure ou non de la procédure, sur quoi la commission des finances et du budget de la Chambre des députés, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, a donné à considérer que la particularité de cette matière ressortait de la compétence judiciaire et devait exclure d'office du domaine administratif et, par conséquent, du champ d'application de la loi de 1979, l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (cf. doc. parl. 2209-2).

C'est en se fondant sur ces travaux préparatoires que les arrêts de la Cour d'appel ont décidé qu'il était conforme à l'intention du législateur de lire l'exclusion de la matière des contributions directes comme s'étendant à la fois à celles-ci et aux contributions indirectes.

Il convient cependant de noter que « *les travaux préparatoires des lois ne peuvent pas servir à compléter le texte (légal)* » (P. Pescatore, Introduction à la science du droit, no 233, l'auteur renvoyant à un arrêt du Conseil d'Etat du 15 décembre 1948, P. 15, 534). S'il en était autrement, les passages des travaux préparatoires, non publiés au Mémorial, acquerraient une force obligatoire équivalente ou même supérieure à celle des textes légaux qui ont, seuls, fait l'objet de la publication organisée par la loi.

L'observation contenue dans les travaux préparatoires de la loi du 1^{er} décembre 1978 selon laquelle la matière de la TVA ne relèverait, en raison de l'attribution de compétence aux juridictions judiciaires, « d'office » pas du domaine administratif, est erronée : ce n'est pas parce que le juge judiciaire est, exceptionnellement, appelé à contrôler la légalité des actes administratifs de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines que ceux-ci cessent d'être des actes administratifs.

La Cour n'entend dès lors pas suivre cette jurisprudence et entend interpréter l'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 conformément au sens usuel des termes employés par le législateur, interprétation qui aboutit à l'applicabilité de la procédure administrative non contentieuse.

La décision entreprise doit dès lors être réformée et la réclamation doit être déclarée recevable. Conformément aux conclusions de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de l'ETAT, la Cour limite le présent arrêt à cette seule question et réserve aux parties le droit de prendre des conclusions ultérieurement sur le fond de l'affaire.

P A R C E S M O T I F S

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

dit l'appel recevable,

réformant,

dit la demande de la société anonyme **SOC.1.)** recevable,

réserve le surplus de la demande et les frais,

refixe l'affaire à l'audience du mercredi 24 juin 2015 à 09.00 heures, salle CR.2.29.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Eliane EICHER, président de chambre, en présence du greffier Josiane STEMPER.