

Audience publique du mercredi vingt mai deux mille quinze.

Numéro 148732 du rôle

Composition :

Serge THILL, premier vice-président,
Julie MICHAELIS, juge,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e :

la société à responsabilité limitée **SOCL.) S.à r.l.**, établie et ayant son siège social à L-(...), prise en la personne de ses représentants légaux, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 15 juin 2012,

comparaissant par la société à responsabilité limitée Jean-Pierre WINANDY S.à r.l., établie à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t :

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le ministre d'Etat, et pour autant que de besoin en la personne du ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux termes du prédit exploit ENGEL,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit du 15 juin 2012 la s. à r. l. **SOC1.**), ci-après la société, a fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, ci-après l'Etat, et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ci-après l'administration, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir réformer, sinon annuler une décision du directeur de l'administration réputée notifiée le 19 mars 2012 et des bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2008 et 2009 réputés notifiés le 2 novembre 2011 et le 4 avril 2012. En cours d'instance la demanderesse a conclu en outre à voir prononcer l'inexistence juridique, sinon la nullité de bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 3 mars 2014 et à voir constater que du fait de leur émission la décision directoriale et les bulletins précédemment émis auraient été annulés, de sorte qu'il y aurait acquiescement à ses prétentions formées par l'exploit du 15 juin 2012. La société sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- €, portée finalement à 7.500.- €.

A l'audience du 1^{er} avril 2015, l'instruction a été clôturée et le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Martine REITER, représentant la société à responsabilité limitée Jean-Pierre WINANDY S.à r.l, a conclu pour la société.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'Etat et l'administration.

Il est constant en cause qu'une taxation d'office de la société en rapport avec les exercices 2008 et 2009 est intervenue par bulletins qui portent la date du 14 octobre 2011 et la mention qu'ils ont été notifiés le 2 novembre 2011. Au moyen de ces bulletins l'administration a refusé la déduction de la taxe déclarée en application de l'article 26 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe

sur la valeur ajoutée au motif que la société n'avait réalisé aucun chiffre d'affaires imposable au cours des années en question.

En date du 23 novembre 2011 la société a formulé une réclamation contre les bulletins délivrés.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 9 mars 2012 et portant la date de notification du 19 mars 2012 la société a été informée que sa réclamation était justifiée en ce sens qu'il était reconnu qu'elle avait effectivement réalisé un chiffre d'affaires imposable ouvrant droit à déduction. D'un autre côté le directeur estimait toutefois que des prestations fournies à une société établie aux Pays-Bas devaient être considérées comme taxables au Grand-Duché de Luxembourg. Sur base de ces considérations l'émission de nouveaux bulletins de taxation d'office était annoncée. Il a en outre été précisé que la décision du directeur était susceptible d'un recours juridictionnel endéans un délai de trois mois à compter de sa notification.

Des bulletins de taxation d'office portant la date du 19 mars 2012 et la mention qu'ils ont été notifiés le 4 avril 2012 ont alors été adressés à la société. Ces bulletins indiquent qu'ils peuvent faire l'objet d'une réclamation endéans un délai de trois mois à compter de leur notification.

Se prévalant du fait que certaines informations ayant une influence sur la taxation à opérer ne lui avaient pas été fournies dans un premier temps, l'administration a, dans la suite, établi de nouveaux bulletins de taxation d'office pour les années 2008 et 2009, bulletins qui portent la date du 13 février 2014 et la mention qu'ils ont été notifiés le 3 mars 2014.

Ces bulletins ont, à leur tour, fait l'objet d'une réclamation.

Par décision du 16 juin 2014 le directeur de l'administration a partiellement fait droit à cette réclamation. Ainsi il a annulé le nouveau bulletin relatif à l'année 2008 pour cause de prescription au moment de son émission. A ses yeux il en découlait que l'ancien bulletin, dressé le 19 mars 2012, devait reprendre toute son efficacité. Le nouveau bulletin pour l'exercice 2009 a, quant à lui, été maintenu.

Un recours séparé contre cette décision est actuellement pendant devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

Tandis que l'Etat conclut à l'irrecevabilité de l'action introduite par exploit du 15 juin 2012 dans la mesure où elle est dirigée à son encontre, l'administration fait plaider qu'elle serait irrecevable pour autant que les bulletins du 14 octobre 2011 et les demandes formulées par conclusions du 12 mars 2014 sont visés. Pour le

surplus elle sollicite principalement un sursis à statuer en attendant que le deuxième recours judiciaire soit vidé.

De leur côté les défendeurs requièrent chacun l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- €.

A la demande du tribunal les parties ont été invitées à examiner la recevabilité du recours dans la mesure où les bulletins émis le 19 mars 2012 n'ont pas fait l'objet d'une réclamation.

Au moment de la notification des bulletins de taxation d'office du 19 mars 2012 les premier et deuxième alinéas du paragraphe 3 de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée étaient de la teneur suivante :

« 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 attaqués 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 ».

I. Quant à la demande dirigée contre l'Etat

L'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration

doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre).

Il découle du libellé du prédit article 76.3 que dans la matière faisant l'objet du litige, l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action. Par voie de conséquence la demande de la société est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat.

II. Quant à la demande dirigée contre l'administration

a) Les bulletins datés du 14 octobre 2011 (réputés notifiés le 2 novembre 2011)

L'administration ne se prévalant plus de ces bulletins, le recours de la société est sans objet à leur propos.

b) Les bulletins datés du 13 février 2014 (réputés notifiés le 3 mars 2014)

Ces bulletins n'ayant pas encore existé au moment de la décision directoriale du 9 mars 2012 et n'ayant pas été visés par l'assignation du 15 juin 2012, la demande est en ce qui les concerne, et conformément aux conclusions de l'administration, à qualifier de nouvelle et partant irrecevable sous tous ses aspects.

c) Les bulletins datés du 19 mars 2012 (réputés notifiés le 4 avril 2012)

L'obligation, en matière de recours contre un bulletin de taxation d'office, de procéder tout d'abord par voie de réclamation existe depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de la loi du 11 novembre 2009 portant modification de celle du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

La motivation de la modification opérée était la suivante :

« Le paragraphe (1) projeté procède de la considération que la faculté pour les assujettis contestant les bulletins d'impôt leur adressés d'assigner l'administration directement devant le tribunal civil sans devoir préalablement emprunter la voie de la réclamation administrative s'est révélée présenter des désavantages. En effet, le recours direct à la voie judiciaire crée inutilement des frais et retarde considérablement l'évacuation du litige dans des affaires dans lesquelles la justice est saisie alors que l'administration donnerait de toute façon raison à l'assujetti sur le plan de la réclamation administrative. Il est dès lors

prévu de rendre obligatoire le recours à la réclamation administrative pour un assujetti contestant les bulletins de rectification ou de taxation d'office lui notifiés, de manière à ce que l'assujetti ne puisse assigner l'administration en justice qu'après avoir préalablement épuisé le recours administratif » (Doc. parl. 6027, Commentaire des articles p. 13 ad article III, ad paragraphe 1).

Il ne saurait dès lors faire de doute que le législateur a entendu limiter les recours judiciaires au strict minimum.

Dans le contexte de la recevabilité de la demande pour défaut de réclamation préalable, problème que le tribunal se devait de soulever d'office étant donné qu'il a trait à l'admissibilité d'une voie de recours et relève partant de l'organisation judiciaire, le passage pertinent de l'article 76.3 de la loi de 1979 dans sa teneur actuelle est :

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 attaqués et / ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué.

Lue littéralement, la dernière phrase de cet extrait signifierait que suite à une réclamation il y aurait en toute hypothèse lieu, soit à émission cumulative d'un avis confirmatif et d'un bulletin rectificatif, soit à émission uniquement d'un bulletin rectificatif.

Or, dans l'éventualité où la réclamation est rejetée dans son ensemble il n'y a pas lieu à émission d'un bulletin rectificatif, que ce soit seul ou ensemble avec l'avis confirmatif.

C'est pour cette raison que le texte ne donne de sens que s'il est interprété de la façon suivante :

Sous le nouveau régime trois éventualités peuvent se présenter et la procédure à suivre est fonction du sort que le directeur de l'administration réserve à une réclamation.

- Si la réclamation est rejetée dans sa totalité, le directeur se limitera à émettre un avis confirmatif du bulletin. Dans ce cas sa décision devra immédiatement être attaquée en justice.

- Si la réclamation est rejetée en partie, un avis confirmatif partiel interviendra. Cet avis confirmatif partiel devra lui aussi faire l'objet d'un recours judiciaire immédiat, recours qui ne pourra toutefois porter que sur les volets du dossier qui ont été maintenus par la décision directoriale.

Parallèlement un bulletin rectificatif devra être émis pour la partie de la réclamation qui a été admise, afin que l'assujetti puisse, à ce propos, connaître les détails de la nouvelle imposition et les montants qui ont été retenus en définitive.

Compte tenu du fait que le but recherché par le législateur était de résoudre les conflits prioritairement au niveau de l'administration, ce bulletin ne pourra pas être soumis tout de suite à l'appréciation des tribunaux, mais devra d'abord faire l'objet d'une nouvelle réclamation.

Il n'est en effet pas à exclure que sur base de nouveaux documents ou arguments à produire dans le cadre de cette réclamation, l'administration soit disposée à revoir sa position.

Une contradiction entre la décision à intervenir dans le cadre du recours judiciaire immédiat (pour la partie confirmée du bulletin) et celle sur réclamation administrative préalable (pour la partie modifiée du bulletin) n'est d'ailleurs pas à craindre, étant donné que les deux recours concernent des aspects différents du litige.

- Si la réclamation est admise dans sa totalité, il y aura uniquement lieu à émission d'un bulletin rectificatif. Ce bulletin devra lui aussi être attaqué tout d'abord par voie de réclamation et ne pourra être soumis à l'examen des tribunaux que lorsque la nouvelle réclamation aura été rejetée à son tour par le directeur de l'administration.

En l'occurrence le directeur n'a pas confirmé les bulletins datés du 14 octobre 2011, que ce soit partiellement ou totalement, mais il a adopté une toute nouvelle approche, retenant une argumentation à propos de laquelle la société n'avait pas encore eu l'occasion de s'expliquer (localisation des prestations de service facturées à la société établie aux Pays-Bas). Sur base de l'analyse du dossier faite par le directeur de nouveaux bulletins, datés du 19 mars 2012, ont été émis.

Dans les conditions données, et en application des principes énoncés ci-avant, ce n'était pas la décision du directeur qui était attaquable (par une assignation en justice), mais les nouveaux bulletins (au moyen d'une réclamation).

Sous ce rapport il est sans incidence que la décision du directeur indique qu'elle peut faire l'objet d'un recours judiciaire. Les bulletins du 19 mars 2012 précisent

en effet de leur côté qu'une réclamation peut être formulée à leur encontre. Afin de préserver ses droits il aurait dès lors appartenu à la société de former non seulement un recours judiciaire contre la décision directoriale, mais en outre une réclamation administrative contre les nouveaux bulletins.

Contrairement à ce qui est soutenu par le mandataire de la demanderesse la circonstance que l'assujetti doit d'abord faire une réclamation ne lèse pas ses intérêts, mais est tout à fait à son avantage en ce qu'il s'agit d'un procédé moins onéreux et plus rapide qu'un recours contentieux, qui lui fournit de surcroît des garanties supplémentaires alors qu'il peut développer de nouveaux arguments avant d'être, le cas échéant, contraint de saisir la justice.

Il est d'ailleurs à noter que l'administration était parfaitement disposée à tenir compte des objections de la société pour le cas où des renseignements qui faisaient défaut au moment de la décision directoriale seraient fournis par la suite (cf. à ce sujet les développements sub 2 b et c in fine à la page 4 de ses conclusions notifiées le 25 février 2013).

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent l'action de la société est également à déclarer irrecevable dans la mesure où la décision directoriale du 9 mars 2012 et les bulletins datés du 19 mars 2012, réputés notifiés le 4 avril 2012, sont visés.

III. Quant aux indemnités de procédure

Aucune des parties n'ayant justifié en quoi il serait inéquitable de laisser à charge de chacune d'elles l'intégralité des sommes non comprises dans les dépens qu'elles ont dû exposer le cas échéant, elles sont toutes à débouter de leur requête en obtention d'une indemnité de procédure.

Par ces motifs

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en application de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit la demande irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

dit que dans la mesure où il est dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES le recours est sans objet pour

autant que les bulletins de taxation d'office datés du 14 octobre 2011, réputés notifiés le 2 novembre 2011, sont concernés,

dit que dans la mesure où elle est dirigée contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES en rapport avec les bulletins de taxation d'office datés du 13 février 2014, réputés notifiés le 3 mars 2014, la demande est nouvelle sous tous ses aspects et partant irrecevable,

dit que dans la mesure où elle est dirigée contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES la demande en rapport avec la décision directoriale du 9 mars 2012 et les bulletins de taxation d'office datés du 19 mars 2012, réputés notifiés le 4 avril 2012, est irrecevable à défaut de réclamation administrative préalable,

déboute la s. à r. l. **SOC1.**), l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES de leurs requêtes respectives en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne la s. à r. l. **SOC1.)** aux dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Me Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.