

**Jugement civil no 432 / 2016 (première chambre)**

Audience publique du mercredi sept décembre deux mille seize.

**Numéro 168940 du rôle**

**Composition :**

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,  
Vanessa WERCOLLIER, juge,  
Lynn STELMES, juge,  
Linda POOS, greffier.

**E n t r e :**

la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son gérant, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le no B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Véronique REYTER d'Esch/Alzette du 3 avril 2015,

comparaissant par Maître Marc KLEYR, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t :**

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,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit REYTER,

comparaissant par Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à HOWALD.

## Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 3 avril 2015, la s.à r.l. **SOC.1.)** fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour

- en ordre principal y voir annuler une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 16 décembre 2014, notifiée le 9 janvier 2015, et une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 8 janvier 2015, notifiée le 18 janvier 2015, par lesquelles il lui a été infligé une amende fiscale de 134.000€
- en ordre subsidiaire y voir réduire le quantum de l'amende fiscale imposée par la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 16 décembre 2014, notifiée le 9 janvier 2015, et la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 8 janvier 2015, notifiée le 18 janvier 2015.

La s.à r.l. **SOC.1.)** demande encore à voir condamner l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais de l'instance et à en voir ordonner la distraction au profit de son avocat.

A l'appui de sa demande en annulation de l'amende fiscale, la s.à r.l. **SOC.1.)** soutient qu'elle a conclu en date du 16 décembre 2014 une transaction avec l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, et que l'amende infligée ce même jour constituerait une violation de cette transaction. Elle soutient en second lieu que l'amende imposée le 16 décembre 2014, en pleine période de discussion et de finalisation d'un accord sur les modalités de paiement de la dette fiscale, violerait la confiance légitime que l'administré pourrait avoir dans l'action de l'administration.

A l'appui de la demande en réduction de l'amende fiscale, la s.à r.l. **SOC.1.)** fait valoir que le montant retenu serait excessif et manquerait de toute justification objective.

A l'audience du 9 novembre 2016, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 16 novembre 2016, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Ella SCHONCKERT, avocat, en remplacement de Maître Marc KLEYR, avocat constitué, a conclu pour la s.à r.l. **SOC.1.)**.

Maître Pol MELLINA, avocat, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, avocat constitué, a conclu pour l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

Le litige s'inscrit dans une situation de recouvrement d'une dette fiscale au titre de la TVA par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines auprès de la s.à r.l. **SOC.1.)**.

Le tribunal tient en premier lieu à écarter comme étant dénués de pertinence tous les développements consacrés par la s.à r.l. **SOC.1.)** au changement opéré en son sein depuis 2008 au niveau de la détention du capital et de la gestion quotidienne. L'assujetti à la TVA a toujours été la s.à r.l. **SOC.1.)**, qui se devait d'assumer ses obligations légales à cet égard, sans que les changements d'associés et de gérants ne puissent influencer sur ces obligations.

Pour le surplus, les faits constants et pertinents sont les suivants.

Depuis au moins 2007, la s.à r.l. **SOC.1.)** était redevable d'importants montants de TVA à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Les pièces du dossier permettent de retracer les montants suivants :

- 2007 : 1.204.018,77€
- 2010 : 3.798.381,89€
- 2011 : 4.673.634,07€
- 2012 : 5.536.234,47€
- 2013 : 5.050.252,78€
- 2014 : 6.140.293,30€

En date du 4 décembre 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a émis une contrainte à l'encontre de la s.à r.l. **SOC.1.)** au titre de la TVA pour la période de janvier 2013 à septembre 2014 à concurrence du montant de 3.258.577,63€.

En date du même 4 décembre 2014, cette contrainte a fait l'objet d'un commandement de payer.

Par courriel du 15 décembre 2014, la s.à r.l. **SOC.1.)** annonce avoir payé les montants de 46.773,20€ au titre du solde de l'année 2013 et une avance de 1.711.804,43€ pour le surplus. Elle demande confirmation de pouvoir payer le solde de 1.500.000€ endéans la quinzaine.

Par courrier du 16 décembre 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines approuve un plan d'apurement prévoyant le paiement du solde de 1.500.000€ pour le 5 janvier 2015.

La s.à r.l. **SOC.1.)** paie trois fois le montant de 500.000€ en dates des 17 décembre 2014, 22 décembre 2014 et 22 décembre 2014.

Par décision du 16 décembre 2014, le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines impose à la s.à r.l. **SOC.1.)** une amende de 134.000€ pour ne pas avoir payé la TVA pour les années 2013 et 2014 endéans les délais légaux.

Suite a recours exercé le 24 décembre 2014 par la s.à r.l. **SOC.1.)** contre cette décision, le directeur rejette ce recours par décision du 8 janvier 2015.

### **La violation d'une transaction**

La s.à r.l. **SOC.1.)** soutient que le plan d'apurement du 16 décembre 2014 constituerait une transaction entre elle et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, comportant des concessions réciproques (délai de paiement accordé pour l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ; efforts de rassembler les capitaux requis pour elle). Cette transaction formerait la loi des parties et mettrait définitivement fin à toute revendication, de sorte que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne pourrait pas par décision du même jour lui imposer en sus une amende fiscale d'un montant non négligeable.

C'est à bon droit que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines refuse au plan d'apurement la qualification de transaction, ce pour les motifs suivants :

- Ce plan trouve son origine dans le pouvoir de l'administration d'accorder, sur base d'une demande de l'assujetti, des délais de paiement sur base de l'article 3 du règlement grand-ducal du 23 décembre 1992 relatif à la déclaration et au paiement de la TVA. Il n'a aucune origine contractuelle.
- Il n'y avait pas de situation litigieuse entre parties à laquelle l'acte aurait pu mettre un terme, alors que de l'aveu même de la s.à r.l. **SOC.1.)**, le principe et le montant de la dette fiscale n'étaient pas contestés.

- Le plan d'apurement ne comporte aucune concession dans le chef de la s.à r.l. **SOC.1.)**, alors qu'il retient tout simplement son obligation légale d'apurer sa dette de TVA. Qu'elle ait de ce fait dû faire des efforts pour se procurer les liquidités nécessaires ne constitue pas une concession à l'égard de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.
- C'est à tort que la s.à r.l. **SOC.1.)** fait plaider que par le plan d'apurement, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait renoncé tant à d'éventuelles amendes futures qu'aux intérêts et autres pénalités, pouvant valoir concession dans son chef. En l'absence d'une mention expresse en ce sens, une telle volonté ne saurait être déduite du seul constat de l'octroi de délais de paiement. Pareille volonté ne peut pas non plus être déduite de l'omission dans le plan d'apurement des frais du commandement du 4 décembre 2014 à concurrence de 53,70€, dès lors que le plan se réfère à la seule contrainte du 4 décembre 2014. Il ne peut donc en être tiré des conclusions par rapport aux frais découlant du commandement.
- Même à supposer que le plan d'apurement puisse être qualifié de transaction, toujours est-il qu'une transaction en peut comporter des stipulations que par rapport à ce qui est litigieux, respectivement expressément visé dans l'acte. Or, au moment de la proposition d'échéancier de la s.à r.l. **SOC.1.)** du 15 décembre 2014, l'amende n'existait pas encore, de sorte que les éventuelles négociations et concessions ne pouvaient pas porter sur une telle amende. L'amende n'est pas non plus visée dans les créances sur lesquelles porte le plan d'apurement.

Le premier argument d'annulation doit partant être rejeté.

## **La violation du principe de confiance légitime**

### *Position des parties*

La s.à r.l. **SOC.1.)** expose que l'administré doit pouvoir se fier au comportement adopté par le passé par l'administration. En approuvant le plan d'apurement à son profit, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait pris l'engagement de s'en tenir au recouvrement des seuls montants figurant dans ledit plan, à l'exclusion de toute amende. En adoptant le même jour une décision lui infligeant une amende fiscale d'un montant appréciable,

l'administration aurait violé les attentes légitimes de la s.à r.l. **SOC.1.)** de ne devoir payer que le principal de sa dette de TVA.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines y oppose que l'octroi de délais de paiement est indépendant de l'imposition d'une amende fiscale pour paiement tardif de l'impôt. La s.à r.l. **SOC.1.)** n'aurait pas pu s'attendre, en se voyant accorder des délais de paiement, qu'elle ne se verrait pas imposer d'amende pour paiement tardif de l'impôt. Le règlement grand-ducal du 23 décembre 1992 relatif à la déclaration et au paiement de la TVA lui permettrait même de conditionner les délais de paiement de l'impôt par le paiement à l'échéance de l'amende. Aucun élément du plan d'apurement ne permettrait de retenir qu'elle aurait renoncé à imposer une amende pour paiement tardif de la TVA. Le fait d'avoir expressément réservé les intérêts moratoires, et la considération que l'amende devait être assimilée à un intérêt moratoire, permettrait encore expressément d'exclure une renonciation de sa part à faire valoir le droit à une amende. Ainsi, il ne saurait être retenu qu'elle a créé une expectative légitime dans le chef de la s.à r.l. **SOC.1.)** en ce sens.

La s.à r.l. **SOC.1.)** y oppose que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait été tenue, lors de la présentation du plan d'apurement, d'une obligation d'information sur sa situation fiscale, et sur l'intention de l'administration de lui imposer une amende fiscale. Ayant failli à cette obligation, et en ne mentionnant pas expressément de réserve sur une éventuelle amende fiscale, il y aurait violation de la confiance légitime créée dans son chef que par le respect du plan d'apurement, sa situation fiscale serait régularisée. Elle déduit cette obligation d'information des articles 204, 205, alinéa 3, 211, alinéa 2 et 256 de la *Abgabenordnung*.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste que ces dispositions, visant les impôts directs, soient applicables en matière de TVA. Au cas où elles s'appliqueraient en matière de TVA, il faudrait retenir que ces dispositions, ainsi que les jurisprudences nationales invoquées par la s.à r.l. **SOC.1.)**, visent la phase d'imposition, et pas le domaine des amendes fiscales, de sorte qu'une éventuelle obligation d'information serait inexistante en matière d'amendes fiscales et qu'on ne saurait en déduire une obligation générale d'information avant toute prise de décision en matière d'amendes. La raison en serait que la fixation de la cote d'impôt requiert la collaboration entre le contribuable et l'administration afin de parvenir à l'établissement de la cote la plus exacte possible, alors que cette considération serait étrangère à la question des amendes.

La s.à r.l. **SOC.1.)** soutient en substance que l'obligation d'information ferait partie du principe de confiance légitime et qu'il n'y aurait rien d'excessif à demander à l'administration de contacter l'administré avant de lui imposer une sanction administrative. Elle relève un arrêt de la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui aurait sanctionné l'Etat luxembourgeois pour avoir imposé une sanction administrative après avoir prodigué à l'administré une information tardive. Il en découlerait l'obligation à charge de l'administration d'informer l'administré avant toute prise de décision comportant une sanction. En l'espèce, le fait de ne pas avoir été informée par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de son intention d'infliger encore une amende au-delà des montants de TVA réduits l'aurait mis dans l'impossibilité d'apprécier sereinement et complètement sa situation fiscale et financière à l'égard de l'administration. L'obligation d'information à charge de l'administration trouverait encore sa source dans l'article 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. Après avoir donné l'apparence par le plan d'apurement de ne pas avoir l'intention d'imposer d'amende, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait dû l'avertir de son changement de position pour prendre néanmoins le chemin d'une amende.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines y oppose que les règles sur la procédure administrative non-contentieuse ne seraient pas applicables en matière de TVA. On ne saurait déduire ni de ce texte ni d'aucune autre disposition légale l'obligation à charge d'une administration d'entrer en contact avec l'administré avant de pouvoir lui imposer une sanction lorsque, tel qu'en l'espèce, il n'avait été créé aucune expectative de ne pas se voir imposer d'amende. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines fait encore valoir que la situation tranchée par l'arrêt de la Cour Européenne des Droits de l'Homme aurait été fondamentalement différente de celle de la présente espèce, dans la mesure où il s'y agissait d'une deuxième sanction, découlant automatiquement d'une première sanction, sans que l'intéressé ait été informé lors de la première sanction de la survenance automatique ultérieure d'une deuxième sanction, de sorte qu'il ne pouvait plus contester la deuxième sanction en raison de l'impossibilité à ce stade de contester la première sanction. La situation de la s.à r.l. **SOC.1.)** serait différente, alors qu'elle faisait l'objet d'une seule et unique sanction qu'elle pouvait contester et qu'elle la contestait dans le cadre de la présente procédure.

*Position du tribunal*

L'argumentaire de la s.à r.l. **SOC.1.)** recouvre en fin de compte deux points. Elle reproche d'une part à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'avoir violé le principe de confiance légitime pour avoir subitement changé de position en infligeant une amende après avoir créé l'impression qu'elle ne le ferait pas. Elle reproche d'autre part à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'avoir violé une obligation d'information, en déclinant ce reproche sur deux niveaux. Sur un premier niveau, elle reproche à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'avoir créé l'impression de ne pas vouloir imposer d'amende, et d'avoir ensuite changé d'avis en prononçant néanmoins une amende, sans l'en avertir au préalable. Ce reproche s'apparente au reproche de la violation du principe de confiance légitime, sauf qu'il contient en germe la possibilité pour l'administration de changer de position, sous condition d'en discuter au préalable avec l'administré. Sur un deuxième niveau, la s.à r.l. **SOC.1.)** reproche à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'avoir imposé une amende sans en discuter avec elle au préalable, alors cependant que pareille discussion serait indispensable et imposée par la loi avant toute adoption d'une décision de sanction.

1/ Le principe de la confiance légitime est d'application générale à toute administration de l'Etat, indépendamment de la question de savoir si ces administrations sont tenues par ailleurs d'une obligation d'information, que ce soit sur base de la *Abgabenordnung* ou sur base d'une autre disposition légale.

Le principe général de la confiance légitime s'apparente au principe de la sécurité juridique et a été consacré tant par la jurisprudence communautaire en tant que principe du droit communautaire (cf. notamment CJUE 5 juin 1973, aff. 81/72, Commission c/ Conseil), que par la jurisprudence nationale en tant que principe général du droit.

Ce principe général du droit tend à ce que les règles juridiques ainsi que l'activité administrative soient empreintes de clarté et de prévisibilité, de manière à ce qu'un administré puisse s'attendre à un comportement cohérent et constant de la part de l'administration dans l'application d'un même texte de l'ordonnement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

Ainsi, ce principe général s'entend comme étant la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité, au moins pour un certain temps, inhérente à la situation dont s'agit sur la base de ces règles et de ces décisions. La constance des rapports entre l'administration et l'administré se dégageant de la sorte ne vaut

que *rebus sic stantibus*, c'est-à-dire toutes choses restant égales par ailleurs tant que le cadre juridique et factuel reste le même.

Au niveau de l'application du principe général de la confiance légitime, il y a lieu d'insister sur le qualificatif légitime. Ainsi, aucun droit ne saurait être valablement tiré par l'administré d'une application illégale par l'administration d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne. C'est dire que si, dans la matière donnée, l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnancement juridique à une situation de fait, soit cette application a été légale et le principe de confiance légitime joue pleinement, soit elle ne l'a pas été et le principe ne saurait jouer valablement. Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est appelé à jouer pleinement dans le chef de l'administré par rapport à l'application duquel l'administration a été amenée à opérer.

(Cour administrative 2 avril 2015, Numéro 35541C du rôle en matière de légalité de décisions administratives ; Cour d'appel 22 novembre 1995, Pas. 30, page 167 en matière de responsabilité civile découlant de l'adoption d'actes administratifs)

L'application du principe de la confiance légitime requiert partant en premier lieu que l'administration, par son action ou son abstention, ait créé une expectation dans le chef de l'administré. Tel n'est pas le cas en l'espèce. Sans qu'il ne soit besoin de se prononcer sur l'assimilation de l'amende aux intérêts moratoires dont l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines avait explicitement réservé l'application dans son plan d'apurement, force est de constater que jusqu'au 16 décembre 2014, il n'avait à aucun moment été question d'une amende pour paiement tardif de la TVA, et que partant l'application de l'intégralité de la législation sur la TVA restait ouverte, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'ayant pas renoncé à l'application d'une amende et n'ayant pas signalé qu'elle n'en appliquerait pas. Le plan d'apurement lui-même ne peut pas non plus valoir renonciation ou expression d'intention dans le sens d'une renonciation dans le chef de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Ce plan d'apurement se réfère expressément et uniquement à la contrainte du 4 décembre 2014, qui portait exclusivement et uniquement sur la dette de TVA. Il ne pouvait partant en être inféré par la s.à r.l. **SOC.1.)** une quelconque expectation ou

croissance légitime par rapport à la question de l'amende fiscale dont la loi laissait toujours la possibilité ouverte.

2/ La même réponse doit être apportée à l'argument de la s.à r.l. **SOC.1.)** tiré de la violation de l'obligation d'information prise dans sa première acceptation, et ce sans avoir à trancher la question de savoir si une telle obligation existe et quel en serait le cas échéant le fondement légal, en ce que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait été obligée de l'avertir et de lui donner la possibilité de prendre position avant de modifier sa position consistant à ne pas imposer d'amende. Dans la mesure où l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'avait à aucun moment exprimé son intention de ne pas imposer d'amende ni encore renoncé à imposer d'amende, le fait pour le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'adopter en date du 16 décembre 2014 une décision imposant une telle amende ne peut être analysé en changement de position de l'administration qui aurait requis l'ouverture d'une procédure préalable.

3/ Reste à toiser le reproche de violation de l'obligation d'information prise dans sa deuxième conception, en ce que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines serait obligée d'une façon générale à entrer en discussion avec l'administré dans le cadre d'une procédure contradictoire lorsqu'elle entend lui imposer une amende. La s.à r.l. **SOC.1.)** déduit pareille exigence de l'Abgabenordnung, de la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme et de la procédure administrative non-contentieuse.

3 a/ Il est constamment admis au Luxembourg que la *Abgabenordnung* ne s'applique pas au domaine des impôts indirects, tel que la TVA, alors qu'aucune disposition légale n'a rendu ledit texte applicable à la matière de la TVA (J.-P. Winandy, Manuel de la TVA au Luxembourg, Legitech, Edition 2013, pages 555 à 557 ; la Cour d'appel décide encore, de façon brève, qu'« il convient de rappeler à l'ETAT que contrairement à ses affirmations, le secret fiscal, ancré dans la *Abgabenordnung*, n'est pas applicable en matière de TVA », Cour d'appel 19 novembre deux mille quatorze, numéro 39655 du rôle).

3 b/ En ce qui concerne l'applicabilité de la législation sur la procédure administrative non-contentieuse au domaine des impôts directs, la jurisprudence dominante des cours et tribunaux luxembourgeois retient que la procédure administrative non contentieuse n'est pas applicable en matière de TVA. Dans un arrêt récent (9 mars 2016, arrêt N° 44/16 – VII – CIV, N° 41706 du rôle), la Cour d'appel motive cette solution comme suit :

« La société **SOC.2.)** fait ensuite valoir que la notification du bulletin de taxation d'office n'a pas valablement pu déclencher le cours du délai au motif que le bulletin n'aurait pas été suffisamment motivé.

Le paragraphe (2) de l'article 76 de la loi sur la TVA est libellé comme suit :

'(...) Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration ainsi qu'une instruction relative aux délais et voies de recours'.

Le paragraphe (3) dit ce qui suit :

'(...) Sous peine de forclusion l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrements et des domaines (...) dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin'.

Le paragraphe (4) finalement prévoit la possibilité et les modalités d'une suspension du délai du recours par l'introduction d'une réclamation contre le bulletin émis.

La loi sur la TVA ne contient aucune disposition selon laquelle le délai de forclusion de trois mois pour introduire un recours judiciaire ne court pas en cas d'absence ou d'insuffisance de motivation du bulletin de taxation.

En première instance, la société **SOC.2.)** avait invoqué à l'appui de son moyen les dispositions du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

Bien qu'elle ne le répète plus de façon expresse en instance d'appel, son moyen selon lequel aucun délai n'a pu valablement courir trouve sa source dans les dispositions dudit règlement grand-ducal et notamment dans son article 7 ainsi libellé : 'Lorsque la décision doit être motivée, les délais de recours tant contentieux qu'administratifs ne courent qu'à partir de la communication des motifs'.

Or, la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA.

Il est vrai que la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse n'exclut textuellement de son champ d'application que la matière des contributions directes (article 5 de la loi).

La procédure de déclaration de la TVA avec émission de bulletins de rectification ou de taxation d'office ne diffère cependant pas de façon substantielle du régime des contributions directes.

*En se référant aux travaux parlementaires, la Cour constate que le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis que le gouvernement n'avait pas pris position quant à la question de savoir si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, était à exclure ou non de la nouvelle procédure. Là-dessus, la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés, a, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, 'donné à considérer que la particularité que cette matière (la TVA) ressortit de la compétence judiciaire doit faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines' (doc.parl.2209-2, Rapport de la commission des finances et du budget, page 4 sub) art.5).*

*Ces observations n'ont plus fait l'objet de commentaires de la part du Conseil d'Etat de sorte qu'il faut admettre qu'elles lui donnaient satisfaction et qu'il partageait l'approche de la commission des finances et du budget.*

*Compte tenu des réflexions faites au cours du processus d'élaboration de la loi, il est dès lors admis qu'il était dans les intentions du législateur de ne pas soumettre la matière des contributions indirectes à la procédure administrative non contentieuse (cf. en ce sens : Cour d'Appel, 22 septembre 2005, N° du rôle 27082, Cour d'appel, 8 mai 2008, N° du rôle 31200, Cour d'appel, 6 novembre 2008 N° du rôle 31675 et Cour d'appel 22 juin 2011 N° du rôle 36594).*

*Il en suit que conformément au paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA, le délai du recours court en tout état de cause à partir de la notification du bulletin de taxation d'office. »*

Bien que la Cour d'appel ait également eu l'occasion de se prononcer en sens inverse (Cour d'appel 11 juin 2015, N° 40455 du rôle), le tribunal se rallie à cette argumentation pour décider que les règles de la procédure administrative non contentieuse ne s'appliquent pas en matière de TVA, de sorte que la s.à r.l. **SOC.1.)** n'est pas admise à prendre appui sur ces règles pour faire valoir son moyen.

3 c/ En ce qui concerne les principes découlant de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, c'est à bon droit que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines souligne la différence de nature entre la situation traitée par l'arrêt invoqué par la s.à r.l. **SOC.1.)** (CEDH 6 octobre 2011, Wa./Luxembourg, N° 43490/08) et celle sous examen à l'heure actuelle. Cette affaire visait en effet une deuxième sanction découlant

automatiquement d'une première sanction, et le reproche de défaut d'information se situait au stade de la première sanction par rapport à l'automaticité de la deuxième sanction. En l'espèce, la situation à examiner concerne la sanction à prononcer ab initio à l'encontre de la s.à r.l. **SOC.1.**), sans qu'une procédure antérieure ne vienne interférer.

Le principe du contradictoire est toutefois affirmé par l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Le champ d'application des garanties prévues audit article en matière pénale s'étend au-delà des juridictions au sens stricte pour faire l'objet d'une interprétation autonome et trouver à s'appliquer à toutes les procédures administratives qui comportent une sanction à l'égard d'un administré. La notion de « matière pénale » est une notion autonome. Le juge européen a posé trois critères d'identification : les indications du droit national, la nature du fait ou du comportement transgresseur, le but et le degré de sévérité de la sanction (CEDH, 8 juin 1976, En. c/ Pays-Bas, série A N°22). Dans la majorité des cas, ce sont les deux derniers critères qui sont déterminants aux fins de l'applicabilité de l'article 6. En principe, ces critères sont alternatifs et non cumulatifs, mais rien n'empêche de pratiquer une approche cumulative si l'analyse séparée des critères ne permet pas d'aboutir à une conclusion claire (CEDH, 21 février 1994, Be. c/ France, série A n° 284-A : GACEDH, 2007, N°25). (JCL Libertés, fasc. 1520, N°21).

En l'espèce, l'amende prononcée par le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en date du 16 décembre 2014 l'a été sur base des articles 61bis, paragraphe 1<sup>er</sup>, 77 et 78 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en raison du fait que la s.à r.l. **SOC.1.** « n'a pas versé à l'ETAT dans les délais légaux la taxe sur la valeur ajoutée devenue exigible de son chef au cours des années 2013 et 2014 ». Il s'agit partant d'une mesure financière imposée en raison de la transgression d'une obligation imposée par la loi et doit à ce titre s'analyser en une sanction sous l'empire du droit national. De par son ampleur, cette mesure emporte par ailleurs des conséquences importantes. Toutes les conditions se trouvent partant réunies pour qualifier l'amende fiscale en question de sanction en matière pénale. La jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme va aussi dans ce sens (P. Gilliaux, Droit(s) européen(s) à un procès équitable, Bruylant, 2012, page 198). C'est vainement que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soutient que cette amende devrait être assimilée à des intérêts moratoires qu'elle serait en droit de mettre en compte en raison du retard de paiement de la part de l'assujetti.

A ce titre, la procédure d'imposition de l'amende fiscale est soumise aux garanties procédurales édictées par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme,

dont le principe du contradictoire. Ledit principe se trouve encore affirmé par l'article 47, alinéa 2 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui reprend un énoncé quasi-identique à celui de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention européenne des droits de l'homme. Si cet article ne contient pas de restrictions tenant à son champ d'application, et qu'il ne se limite donc pas « *aux contestations sur des droits et obligations de caractère civil* » et « *aux accusations en matière pénale* », il contient toutefois une autre limite puisque les droits énoncés dans la Charte ne s'appliquent que dans le champ du droit de l'Union (article 1, paragraphe 1). (JCL Libertés, fasc. 1520, N°27). Dans la mesure où la TVA constitue un impôt de l'Union européenne, les garanties édictées par cette Charte trouvent aussi à s'appliquer en l'espèce.

De par son contenu, l'exigence du contradictoire constitue une condition de réalisation des droits de la défense. En effet, en pratique, le principe du contradictoire implique tout d'abord le droit à l'information des parties, c'est-à-dire le droit d'accès au dossier (CEDH, 24 février 1995, *Mc. c/ Royaume-Uni*, série A N°307-B. – TPICE, 19 juin 1996, aff. T-134/94, NM. : Rec. CJCE 1996, II, p. 537, procédure en matière de droit de la concurrence diligentée par la Commission), le droit d'être informé des faits reprochés et de la qualification juridique retenue (CEDH, 25 mars 1999, *Pé. et Sa. c/ France* : Rec. CEDH 1999, II), le droit à la communication de l'ensemble des pièces du dossier (TPICE, 10 mai 2001, aff. T-186/97, *Ka.*, application du principe à la procédure administrative devant la Commission) (JCL Libertés, fasc. 1520, 108).

Décidé de même en droit français que le principe général des droits de la défense suppose que le destinataire d'une décision administrative individuelle d'une certaine gravité, reposant sur l'appréciation d'une situation personnelle et à l'exclusion des mesures individuelles de police, soit mis à même de présenter utilement ses observations préalables. Ce principe, inspiré à l'origine par les textes organisant ponctuellement la communication du dossier d'un fonctionnaire menacé de sanction, possède désormais une valeur constitutionnelle puisque le Conseil constitutionnel y a vu un « *principe fondamental reconnu par les lois de la République* », applicable tant en matière pénale (Cons. const., déc. N°76-70 DC, 2 décembre 1976 : Rec. Cons. const. 1976, p. 39) qu'en matière administrative (Cons. const., déc. N°77-83 DC, 20 juillet 1977 : Rec. cons. const. 1977, p. 39). L'existence même de ce principe conduit à souligner que l'exigence d'une procédure équitable ne saurait s'arrêter à la frontière, parfois arbitraire, qui sépare l'activité juridictionnelle de celle de l'administration active (JCL Libertés, fasc. 1520, N° 49).

De même, en droit belge, les principes généraux du droit administratif, en l'absence de textes législatifs et réglementaires, imposent à l'autorité qui sanctionne le respect d'un certain nombre de garanties tirées notamment de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, dont les droits de la défense et plus particulièrement le droit d'être informé en temps utile des motifs de fait et de droit qui justifient la nature et la mesure de la sanction envisagée (R. Andersen, D. Déom, D. Renders, Les sanctions administratives, Bruylant, 2007, pages 199 et ss.).

Il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que la s.à r.l. **SOC.1.)** soutient que le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait dû, avant de d'adopter sa décision du 16 décembre 2014, passer par une procédure contradictoire au cours de laquelle il aurait confronté la s.à r.l. **SOC.1.)** avec le reproche allégué et provoquer la réaction de cette dernière d'un point de vue factuel et juridique. Pareille procédure contradictoire n'ayant pas été observée en l'espèce, la décision du 16 décembre 2014, ensemble celle du 8 janvier 2015 qui a rejeté le recours gracieux présenté par la s.à r.l. **SOC.1.)**, est frappée de nullité pour avoir violé une obligation fondamentale tenant aux droits de la défense.

### **Le caractère disproportionné de l'amende**

Par suite de l'annulation des décisions des 16 décembre 2014 et 8 janvier 2015, il n'y a plus lieu de statuer sur le moyen subsidiaire tenant au caractère disproportionné de l'amende.

## **P a r c e s m o t i f s :**

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit la demande recevable,

dit la demande fondée, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 16 décembre 2014, notifiée le 9 janvier 2015, et la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 8 janvier

2015, notifiée le 18 janvier 2015, par lesquelles ce dernier a infligé à la s.à r.l. **SOC.1.)** une amende fiscale de 134.000€,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux dépens de l'instance, avec distraction au profit de Me Marc Kleyr, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.