

Jugement civil no 250/2014 (première chambre)

Audience publique du mercredi quinze octobre deux mille quatorze.

Numéro 155726 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 **SOC.1.**), établie et ayant son siège social à L-
(...), représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de
commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Martine LISE
de Luxembourg du 24 juillet 2013,

comparaissant par Maître Jean-Philippe LAHORGUE, 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 termes du prédit exploit LISE,

comparaissant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat, demeurant à
Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit du 24 juillet 2013 la s. à r. l. **SOC.1.**), ci-après la société, a fait donner assignation 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 un bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2010, la défenderesse s'entend condamner au paiement d'une indemnité de procédure de 3.000.- € et voir en outre ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

A l'audience du 12 mars 2014, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 17 septembre 2014, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat constitué, a conclu pour la société.

Maître Frédérique LERCH, avocat, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat constitué, a conclu pour l'administration.

Il est constant en cause qu'une taxation d'office de la société en rapport avec l'exercice 2010 est intervenue par bulletin qui porte la date du 14 mars 2012 et la mention qu'il a été notifié le 30 mars 2012.

En date du 16 avril 2013 la société a formulé une réclamation contre le bulletin en question.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 14 mai 2013 et portant la date de notification du 24 mai 2013 la société a été informée que sa réclamation était tardive et que le bulletin attaqué était maintenu. Il a en outre été précisé que cette décision était susceptible d'un recours juridictionnel endéans un délai de trois mois à compter de sa notification.

Estimant que la décision du directeur viole les prescriptions légales applicables en la matière, la société a introduit le recours dont le tribunal est saisi à l'heure actuelle. A l'appui de son action elle fait valoir qu'en raison du fait que le bulletin de taxation d'office qui lui a été notifié n'aurait pas été motivé à suffisance de droit, les délais de recours n'auraient pas commencé à courir. Elle soutient en outre que la taxation intervenue ne se justifierait pas au regard des dispositions des articles 74 et 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

L'administration sollicite la confirmation de la décision directoriale. De son côté elle requiert l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.500.- €.

Les dispositions pertinentes de la prédite loi de 1979, telles qu'elles étaient en vigueur au moment de la notification du bulletin de taxation d'office, sont les suivantes :

« Lorsque pour quelque cause que ce soit, un assujetti n'a pas remis, dans les délais imposés et avec les indications requises, les déclarations d'impôt visées aux articles 63 et 64 ou ne s'est pas conformé, pour tout ou partie, aux obligations imposées par la présente loi ou en exécution de celle-ci concernant la tenue, la délivrance, la conservation ou la communication des livres ou documents, l'administration est également autorisée à établir d'office les taxes dues par l'assujetti, en raison du montant présumé des opérations qu'il a effectuées pendant le ou les mois auxquels l'irrégularité se rapporte. » (article 74.2)

« Tant que la prescription n'est pas acquise, un changement de la rectification ou de la taxation d'office opérée par l'administration pourra avoir lieu, s'il y a découverte ultérieure d'autres irrégularités au sens des articles 73 et 74 ou s'il y a découverte ou survenance d'un fait nouveau. » (article 75)

« 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. 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. » (article 76.2 al. 1^{er})

« 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. » (article 76.3 alinéas 1^{er} et 2)

L'exploit introductif d'instance ayant été signifié endéans le délai accordé à la société, l'action est recevable.

I. Quant au point de départ des délais de recours

La question de savoir si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes est applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée n'étant pas pertinente pour la solution du litige, il n'y a pas lieu d'examiner les développements que les parties ont fait à ce sujet.

L'analyse du bulletin critiqué fait en effet apparaître qu'il reprend en détail les montants et les calculs qui, aux yeux de l'administration, justifient la taxe mise en compte. Sous la rubrique « observations » il contient la remarque « taxation d'office (art. 74.2) à défaut de dépôt de déclaration annuelle dans les délais prescrits par l'article 64 ».

Ces indications sont à considérer comme suffisantes au regard de l'exigence de « justification sommaire » posée par l'article 76.2 de la loi de 1979.

En application de ce texte il n'incombe en effet pas à l'administration d'expliquer ce qui l'a amenée à retenir tel montant plutôt que tel autre, l'article 74.2 de la loi de 1979 prévoyant que la taxation d'office a lieu sur base « du montant présumé des opérations » effectuées par l'assujetti et l'administration n'étant, à ce sujet, pas tenue de se fier aveuglément à d'éventuelles déclarations périodiques (mensuelles ou trimestrielles) déposées auparavant. Bien au contraire le fait de ne pas déposer une déclaration annuelle, déclaration qui sert de base à l'imposition définitive, peut précisément constituer un indice que les montants initialement déclarés ne correspondaient pas à la réalité, l'assujetti pouvant ainsi retarder le moment du paiement de la taxe due.

Les chiffres retenus par l'administration lors de l'établissement du bulletin relatif à l'année 2010 étaient d'ailleurs d'autant plus justifiés qu'ils avaient été fixés sur base des déclarations annuelles de la société durant les deux exercices précédents.

Dans les conditions données il convient de retenir qu'en tout état de cause les délais de recours ont commencé à courir à partir de la notification du bulletin de taxation d'office.

II. Quant à la forclusion

En l'occurrence une réclamation n'a été présentée que le 16 avril 2013, soit après l'expiration du délai de trois mois courant à compter de la notification du bulletin de taxation d'office.

Même si le texte de l'article 76.3 de la loi de 1979 ne dit pas que le délai de réclamation doit être observé sous peine de forclusion, la conclusion que tel est le cas s'impose pour deux raisons.

Tout d'abord le juge qui se heurte à des difficultés d'application d'un texte doit, en cas de silence, d'obscurité ou d'insuffisance de la loi, se livrer à une interprétation de la volonté du législateur, et ce en vertu des dispositions de l'article 4 du Code civil.

« En fonction des besoins de la cause, l'interprétation peut être faite selon l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

- la méthode historique subjective ou exégétique, qui s'attache à retrouver la volonté du législateur telle qu'elle ressort des travaux d'adoption de la loi

- la méthode historique objective, qui dégage le sens du texte à partir du contexte dans lequel il a été adopté

- la méthode téléologique, qui interprète la loi en fonction du but qu'elle poursuit

- la méthode systématique, qui découvre le sens d'un texte particulier en étudiant l'ensemble dans lequel il est inséré » (cf. à ce sujet JurisClasseur, Droit civil, article 4, mise à jour 1,2008, N° 34).

En rapport avec le délai de réclamation de l'article 76 de la loi de 1979 il était manifestement dans les intentions du législateur d'en faire un délai de forclusion.

« Tant pour la réclamation que pour le recours en justice un délai de forclusion de trois mois est prévu » (Doc. parl. 6027 Commentaire des articles ad article III paragraphe (1) p. 13).

En second lieu il convient de relever que dans l'hypothèse où la qualification à donner à un délai n'a pas été précisée par la loi, elle est fonction aussi bien de l'intérêt que le délai tend à sauvegarder que du but recherché.

« La forclusion ne doit être admise que si la règle qui fixe une date ou un délai, étant édictée dans un intérêt essentiel, est assez importante pour mériter une sanction aussi grave ; tel est le cas pour les délais de voies de recours, essentiels pour l'utilité sociale de la chose jugée.

...

Si le délai est destiné à stimuler le zèle des plaideurs, en les obligeant à exercer un droit ou à accomplir une formalité aussi rapidement que possible, la déchéance apparaît comme la sanction la plus appropriée » (JurisClasseur, Procédure civile, fasc. 145 Délais de procédure, mise à jour 1,2003, N° 85).

A propos du délai de l'article 76 il est évident qu'il s'agit non seulement d'un délai de recours, mais également d'un délai délibérément bref afin de garantir que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée puisse être fixé rapidement et d'éviter que l'assujetti n'use de moyens dilatoires pour se soustraire à l'imposition.

Dans la mesure où l'assujetti n'était pas d'accord avec la taxation d'office, il lui appartenait de la contester en temps utile, documents comptables à l'appui, au moyen d'une réclamation. Faute d'avoir été attaqué dans les trois mois de sa notification le bulletin du 14 mars 2012 est devenu définitif.

Sous ce rapport c'est en vain que la société invoque les articles 74 et 75 de la loi de 1979.

Concernant tout d'abord l'article 74 de la loi de 1979 le tribunal a retenu sub I du présent jugement que les montants indiqués dans le bulletin de taxation d'office n'ont pas été arrêtés arbitrairement, de sorte que les prescriptions du premier des deux textes ont été observées.

De toute façon une éventuelle irrégularité à ce niveau n'aurait pas pu porter à conséquence, la particularité d'un délai de forclusion étant d'empêcher toute action à partir du moment où il est écoulé et par là-même de couvrir l'ensemble des vices dont la décision susceptible d'être attaquée était affectée.

Au sujet de l'article 75 de la loi de 1979 les travaux parlementaires fournissent les précisions suivantes : « *Les dispositions de cet article sont tirées en substance des paragraphes 222 et suivants de la loi générale sur les impôts qui ont pour objet d'accorder la possibilité, tant à l'assujetti qu'à l'administration, de revenir sur la rectification et la taxation d'office dans des cas spécialement déterminés* » (Doc. parl. 1350, Exposé des motifs, Commentaire des articles ad article 75).

Aux yeux du tribunal le simple renvoi dans l'exposé des motifs aux articles 222 et suivants de la loi générale sur les impôts ne signifie pas que les principes applicables en matière d'impôts directs sont transposables tels quels en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Cette conclusion s'impose d'une part pour des considérations d'ordre rédactionnel des textes et d'autre part pour des raisons tenant à la finalité des bulletins de rectification et de taxation d'office en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

En premier lieu le libellé de l'article 75 de la loi de 1979 est tout à fait différent de celui des paragraphes 222, 223 et 224 de la loi générale sur les impôts.

Ces derniers sont en effet de la teneur suivante :

„ (1) Hat bei Steuern ..., die Steuerkontrollstelle nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist;

2. wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen;

3. wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen;

4. wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.

(2) ... “ (paragraphe 222).

„ Nachforderungen von Steuern sind, soweit nicht die Vorschriften des § 222 Platz greifen oder sonst etwas Abweichendes vorgeschrieben ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig “ (paragraphe 223).

„ Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt, so ist, soweit nicht die Vorschrift des § 222 Absatzes 1 Ziffer 4 Platz greift, die Steuerfestsetzung zu berichtigen “ (paragraphe 224).

La lecture de ces textes fait apparaître que contrairement à ce qui est le cas à propos de l'article 75 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, le paragraphe 222 de la loi générale sur les impôts envisage expressément l'hypothèse d'un redressement en faveur du contribuable.

Par ailleurs il ne saurait faire de doute que le but des articles de la loi du 5 août 1969, puis de celle du 12 février 1979, qui autorisent l'administration à procéder à une rectification de l'imposition ou par voie de taxation d'office est de pouvoir redresser des irrégularités volontaires ou involontaires dans les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée qui sont déposées ou de remédier à un défaut de dépôt de ces déclarations par l'assujetti.

Dans la teneur qui lui fut donnée par la loi du 5 août 1969 l'article 75 prévoyait :

« Tant que la prescription n'est pas acquise, un changement de la rectification ou de la taxation d'office opérée par l'administration pourra avoir lieu, dans les formes et suivant la procédure exposées aux articles 73, 74 et 76, s'il y a survenance ou découverte d'un fait nouveau ou constatation d'une erreur matérielle ».

La modification du texte opérée par la loi du 12 février 1979 se justifiait par la considération que dans certaines éventualités l'administration ressentait des difficultés pour atteindre ses fins.

« Selon l'ancienne version de l'article 75, l'administration pouvait revenir sur ses bulletins portant rectification ou taxation d'office, tels que ceux-ci sont prévus à l'article 74 de la loi du 5 août 1969, en cas de découverte d'un fait nouveau ou

de constatation d'une erreur matérielle. La notion de fait nouveau ayant à l'occasion donné lieu à discussion, l'administration a quelquefois éprouvé des difficultés, lorsqu'il s'agissait de procéder à une nouvelle imposition comme suite à la découverte d'irrégularités dans la facturation ou la comptabilité en général. Le nouveau texte a pour but de faire apparaître de façon claire que la constatation de telles irrégularités permet une imposition rectificative, quel que soit le moment de cette constatation mais sans préjudice, bien entendu, des dispositions sur la prescription » (Doc. parl. 2188 Exposé des motifs, Commentaire des articles ad article 75).

Dans les conditions données il convient de retenir qu'un droit de l'assujetti au réexamen de la situation ne découle pas de l'article 75 de la loi de 1979. Ce texte prévoit uniquement la possibilité pour l'administration de procéder à un redressement de la taxation aux dépens de l'assujetti et ce tant qu'il n'y a pas prescription des droits au profit de ce dernier.

Pour être tout à fait complet le tribunal entend relever encore que le fait nouveau dont question à l'article 75 ne peut résulter d'une initiative que l'assujetti prend après coup et dont la seule finalité est de remettre en cause la sanction de la forclusion d'ores et déjà encourue en vertu de l'article 76 de la loi. Ainsi, l'élément nouveau envisagé par l'article 75 ne saurait consister, tel que c'est le cas en l'occurrence, dans le dépôt d'une déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée ou d'une réclamation motivée après l'expiration du délai dont l'assujetti dispose pour contester une taxation d'office intervenue à son encontre.

Décider le contraire reviendrait à faire totalement abstraction de l'objectif poursuivi par l'instauration d'un délai de recours relativement bref, à savoir, ainsi que le tribunal l'a retenu ci-dessus, celui de garantir que le montant de la taxe due soit fixé rapidement. En fin de compte une telle approche viderait l'article 76 de la loi de 1979 de son sens et le priverait ainsi de toute utilité, étant donné que la taxation d'office opérée par l'administration resterait, nonobstant l'écoulement du délai de recours, susceptible d'être remise en cause aussi longtemps que la prescription n'est pas acquise.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent la décision du directeur de l'administration est à confirmer.

La société n'obtenant pas gain de cause, elle ne peut pas prétendre à une indemnité de procédure.

L'administration ayant été contrainte de faire assurer la défense de ses intérêts en justice, il serait inéquitable de laisser à sa charge l'intégralité des sommes non comprises dans les dépens qu'elle a dû exposer. Sa demande en obtention d'une

indemnité de procédure destinée à couvrir les honoraires d'avocat réglés est partant justifiée en principe. Compte tenu des éléments de la cause il convient de lui allouer le montant de 1.000.- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Le tribunal n'étant pas appelé à faire droit à la demande de la société, il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.

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,

reçoit la demande en la pure forme,

la dit non fondée,

dit que faute d'avoir été attaqué dans le délai légal le bulletin d'imposition relatif à l'exercice 2010 est définitif,

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 14 mai 2013,

déboute la s. à r. l. **SOC.1.)** de sa requête en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne la s. à r. l. **SOC.1.)** à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES une indemnité de procédure de 1.000.- €,

condamne la s. à r. l. **SOC.1.)** aux dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Me Arsène KRONSHAGEN, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance,

dit qu'il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.