

Jugement civil no 26/2018 (8^e chambre)

Audience publique du mardi, 30 janvier 2018.

Numéro du rôle: 183.989

Composition :

Danielle POLETTI, vice-présidente,
Patricia LOESCH, premier juge,
Philippe WADLÉ, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société à responsabilité limitée **SOC1.)** S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L- (...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...), représentée par son gérant actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg du 30 janvier 2017,

comparant par Maître Pierre MEDINGER, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

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

partie défenderesse aux fins du prédit exploit GEIGER,

comparant par Maître Jeanne FELTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Où la société à responsabilité limitée **SOC1.)** S.à.r.l. par l'organe de Maître Pierre MEDINGER, avocat constitué.

Où l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'AED) par l'organe de Maître Jeanne FELTGEN, avocat constitué.

Faits

Le litige tend à l'annulation de la décision directoriale de l'AED du 18 octobre 2016 rejetant la réclamation de la société **SOC1.)** du 5 octobre 2016 contre les bulletins de taxation d'office des années 2012 et 2013 établis le 11 mars 2015, respectivement le 1^{er} juin 2015 par le bureau d'imposition 8 d'Esch-sur-Alzette à charge de ladite société.

Procédure

Par exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg du 30 janvier 2017, la société **SOC1.)**, comparant par Maître Pierre MEDINGER, a fait donner assignation à l'AED à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

Maître Jeanne FELTGEN s'est constituée pour l'AED en date du 8 février 2017.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro 183.989. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

L'instruction a été clôturée suivant ordonnance du 5 décembre 2017 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 2 janvier 2018. Elle a été prise en délibéré à la même date.

Prétentions et moyens des parties

La société **SOC1.)** demande à voir annuler la décision directoriale du 18 octobre 2016 précitée rejetant sa réclamation du 5 octobre 2016 ainsi qu'à voir annuler les bulletins de taxation d'office émis pour les années 2012 et 2013 à son encontre et à voir renvoyer le dossier auprès de l'AED pour réexamen des bulletins de taxation critiqués. Elle demande encore la condamnation de l'AED à une indemnité de procédure de 2.500 euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ainsi qu'aux frais et dépens de l'instance et à voir assortir le jugement de l'exécution provisoire.

A l'appui de sa demande, elle fait valoir qu'elle s'est vue notifier des bulletins de taxation d'office pour les années 2012 et 2013 en date des 11 mars 2015, respectivement 1^{er} juin 2015 ; que le 5 octobre 2016, elle a, par l'intermédiaire de son expert-comptable, émis une réclamation contre lesdits bulletins de taxation de l'année 2012, respectivement 2013 ; que par décision du 18 octobre 2016, le directeur de l'AED a rejeté sa réclamation pour être tardive ainsi que toute remise gracieuse des

montants trop compté par l'AED, au motif qu'une demande en grâce n'est plus possible faute de base légale et a déclaré maintenir les taxations d'office litigieuses.

Au fond, elle conteste le montant des taxations d'office, lequel serait disproportionné au regard des sommes réellement dues et conduirait à une imposition confiscatoire contraire au droit de propriété protégé par l'article 1^{er} du protocole additionnel à la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi qu'à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

La demanderesse a déclaré fonder sa demande en annulation sur les dispositions de l'article 76, alinéa 3 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA.

L'AED se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité de la demande. Au fond, elle sollicite la confirmation de la décision directoriale, motif pris que la réclamation du 5 décembre 2014 serait irrecevable pour avoir été introduite en dehors du délai légal prévu à l'article 76, paragraphe 3 de la loi sur la TVA. Au fond, elle conteste l'argumentaire de la société **SOC1.)** pour être non fondé.

Motifs de la décision

- Faits établis

Il est constant en cause qu'une taxation de la société **SOC1.)** en rapport avec l'exercice 2012 est intervenue par bulletin qui porte la date du 23 février 2015 et la mention qu'il a été notifié le 11 mars 2015.

Il est encore établi qu'une taxation de la société **SOC1.)** en rapport avec l'exercice 2013 est intervenue par bulletin qui porte la date du 12 mai 2015 et la mention qu'il a été notifié le 1^{er} juin 2015.

Un bulletin de taxation d'office en rapport avec l'exercice 2014 a été notifié le 8 juillet 2016.

En date du 5 octobre 2016, la société **SOC1.)**, par l'intermédiaire de la Fiduciaire DLN, a formulé une réclamation contre les trois bulletins en question. Elle est entrée au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette le 6 octobre 2016.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 18 octobre 2016 et portant la date de notification du 28 octobre 2016, la société **SOC1.)** a été informée que la réclamation était tardive en ce qui concerne les exercices 2012 et 2013 et que les bulletins attaqués y relatifs étaient maintenus. 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 conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3, alinéa 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

- Texte applicable

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010 par suite d'une loi du 10 novembre 2009, dispose comme suit :

« 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. ».

L'article 76 de la loi sur la TVA tel que reproduit ci-dessus prévoit une procédure clairement structurée : après émission d'un bulletin de taxation par le bureau d'imposition, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'AED, lequel statue par une décision qui forme le cas échéant la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires.

- *L'avis confirmatif*

Il convient ensuite d'examiner si la décision prise en date du 18 octobre 2016 par le directeur de l'administration constitue l'avis confirmatif requis par l'article 76, paragraphe 3 de la loi de 1979.

Dans sa décision le directeur s'est exprimé notamment comme suit :

« (...) votre prédite lettre, pour autant qu'elle puisse être considérée comme réclamation motivée contre les taxations d'office, n'est plus recevable pour les années 2012 et 2013, parce qu'introduite largement en dehors du délai légal de trois mois à compter de la date de notification des bulletins d'impôt notifiés les 11 mars et 1^{er} juin 2015.

(...), je ne peux que vous confirmer que les taxations des années 2012 et 2013 resteront maintenues. (...) ».

La loi de 1979 ne se prononce pas au sujet de la forme que l'avis confirmatif doit revêtir. Une forme particulière n'est partant pas exigée. Il faut, mais il suffit que l'assujetti soit informé que l'administration n'entend plus revenir sur la taxation intervenue. A cet effet il n'est pas nécessaire que les montants résultant du bulletin d'imposition soient repris dans la décision du directeur.

En l'occurrence les intentions du directeur résultent clairement de la lettre du 18 octobre 2016 à l'adresse de la société **SOC1.**), de sorte qu'il convient de retenir que les exigences légales ont été observées et que la décision attaquée vaut avis confirmatif.

- *Recevabilité*

Aux termes de l'article 76 de la loi précitée, l'administration de l'enregistrement et des domaines est le destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation. En cas de recours contre les bulletins d'impôts, c'est donc l'administration, qui agit en justice.

Le recours contre la décision directoriale de même que contre les bulletins d'imposition doit être dirigé contre l'administration de l'enregistrement en la personne de son directeur.

En effet, la règle générale de procédure de l'article 163 du nouveau code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'Etat, représenté par le ministre d'Etat, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique, le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76, paragraphe 3, et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (voir : Cour de cassation 18 février 2010, numéro 2708 du registre).

Etant donné que le recours contre la décision directoriale doit être dirigé contre l'AED, représentée par son directeur en fonctions, il y a lieu de retenir que la demande de la société **SOC1.)** a été dirigée à juste titre contre l'AED.

Reste à voir si le recours a été introduit endéans le délai de 3 mois.

En application de l'article 1258 du nouveau code de procédure civile un délai exprimé en mois expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de l'acte, de l'événement, de la décision ou de la signification qui fait courir le délai et en vertu de l'article 1256 du même code ce délai expire le dernier jour à minuit.

En rapport avec la décision directoriale notifiée le 28 octobre 2016, le délai de forclusion prévu par le paragraphe 3 de l'article 76 de la loi de 1979 expirait dès lors le 28 janvier 2017 à minuit, sauf s'il était suspendu par une réclamation introduite en temps utile auprès du bureau d'imposition compétent.

Or, le 28 janvier 2017 a été un samedi, de sorte que le délai de péremption a en application de l'article 1260 du nouveau code de procédure civile été prorogé au 30 janvier 2017 à 24.00 heures.

En effet, aux termes de l'article 1260 du nouveau code de procédure civile :

« Les jours fériés sont comptés dans les délais. Tout délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou un jour férié de rechange, est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant. Il en est de même pour les significations à la maison communale, lorsque les services de la commune sont fermés au public le dernier jour du délai.

Pour l'application de la présente disposition, le samedi est assimilé à un jour férié ».

Le recours contre ladite décision introduit par acte d'assignation du 30 janvier 2017 est partant intervenu endéans le délai de trois mois fixé par le prédit article 76.

- *Présomption de notification du bulletin de taxation*

En l'espèce, l'envoi par l'administration du bulletin de taxation n'a pas lieu dans le cadre d'une instance judiciaire : l'administration de l'enregistrement et des domaines porte à la connaissance de l'assujetti le bulletin de rectification ou de taxation d'office avant toute instance judiciaire dans le cadre de la fixation de l'impôt.

L'article 76, paragraphe 2 de la loi sur la TVA règlemente la procédure de notification des bulletins portant rectification ou taxation d'office. Ledit article prévoit que le bulletin portant rectification ou taxation d'office est notifié par envoi recommandé à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant. L'article 76, paragraphe 2 de la loi sur la TVA précitée peut seulement être interprété en ce sens que la notification faite par l'administration de l'enregistrement et des domaines se fait par lettre recommandée simple et non par lettre recommandée avec accusé de réception ou par exploit d'huissier. La mention que l'assujetti est censé avoir reçu communication du bulletin à la date de la notification y figurant a seulement un sens, si ladite notification est faite par lettre recommandée simple : en cas de notification par lettre recommandée avec accusé de réception ou par exploit d'huissier, la date de notification est certaine et il n'est plus nécessaire de préciser que l'assujetti est censé avoir reçu communication du bulletin à la date de notification qui y est indiquée.

A défaut d'un mode de notification particulier prescrit par la loi, la notification des bulletins portant rectification ou taxation d'office peut se faire par lettre recommandée simple.

Le tribunal relève par ailleurs que la finalité des dispositions de l'article 76, paragraphe 2 de la loi de 1979 est d'instaurer, au profit de l'administration, une présomption de réception du bulletin par l'assujetti, présomption qu'il appartient à ce dernier de combattre en rapportant la preuve contraire (TAL 1^{ière} chambre 29 avril 2015, n°158.130 du rôle).

« L'exercice d'une voie de recours est limité à un délai de trois mois à courir de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. Afin de fixer le point de départ du délai endéans lequel le recours doit être exercé sous peine de forclusion, l'article 76 paragraphe 2 fixe la date à laquelle l'assujetti est censé avoir reçu le bulletin, date qui est celle apposée sur le bulletin par les soins du préposé de la recette centrale.

Suivant la pratique actuelle la date de notification apposée est d'au moins quatre jours postérieurs à la date d'envoi.

La présomption légale instaurée par le paragraphe 2 de l'article 76 ne peut d'ailleurs être qu'une présomption juris tantum, la preuve contraire pouvant être administrée » (Doc. parl. 2188 Exposé des motifs, Commentaire des articles ad article 76).

Cette disposition, dérogoire aux règles normales de la preuve de la notification d'un acte, permet d'une part à l'administration de constater elle-même la date de la notification de sa décision d'imposition à laquelle elle a procédé, et entraîne d'autre part, la circonstance que l'assujetti est censé avoir reçu la décision à la date indiquée par l'administration.

Le législateur confie donc à l'administration le droit exorbitant de constater elle-même le moment où l'assujetti a reçu sa décision.

La notification fait courir les délais, de sorte que la constatation de la notification a un effet juridique important.

Le tribunal constate que le bulletin litigieux pour l'année 2012 porte les mentions : « *date de notification du bulletin : 11.03.2015* ». La mention est suivie d'une signature et du nom (*Malou Wozniak*) de la personne qui constate la notification. Elle a donc valeur juridique.

De même, le bulletin litigieux pour l'année 2013 porte les mentions : « *date de notification du bulletin : 01.06.2015* ». La mention est suivie d'une signature et du nom (*Malou Wozniak*) de la personne qui constate la notification. Elle a donc également valeur juridique.

Or, la société **SOC1.)** n'établit pas que les deux bulletins de taxation critiqués ne lui sont pas parvenus à la date qui y figure, à savoir le 11 mars 2015, respectivement le 1^{er} juin 2015, de sorte que la présomption n'est pas contrariée.

Il découle de ce qui précède que le délai de recours a bien commencé à courir à partir de la notification des bulletins de taxation critiqués, à savoir le 11 mars 2015, respectivement le 1^{er} juin 2015.

- *Délai de forclusion*

Même si le texte de l'article 76, paragraphe 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).

Or, au sujet du 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.

Il convient de noter qu'en l'espèce, le délai de réclamation pour le bulletin de 2012 expirait le 11 juin 2015 à minuit (soit 3 mois à partir du 11 mars 2015), respectivement pour le bulletin de 2013 le 1^{er} septembre 2015 (soit 3 mois à partir du 1^{er} juin 2015) mais que l'administration n'a reçu la lettre de réclamation contre les deux bulletins concernés qu'en date du 6 octobre 2016 (cf. avis de dépôt).

Il appartient en conséquence à la société **SOC1.)** de rapporter la preuve de la réception effective de la lettre de réclamation par l'administration endéans le délai légal de trois mois, ce qu'elle n'établit pas.

En effet, il appartient au contribuable de prouver qu'il a introduit la réclamation dans le délai de la loi, c'est-à-dire de fournir la preuve que cet envoi respectivement le dépôt de la lettre de réclamation a effectivement été réalisé avant l'expiration du délai de réclamation de trois mois (TA 3-7-02 (14587), Pas. adm. 2016, V^o Impôts, n^o733).

Il y a partant lieu de retenir que la réclamation rejetée par le directeur de l'administration n'a été présentée qu'après l'expiration du délai de trois mois courant à compter de la notification des bulletins concernés. Elle est partant tardive.

De ce fait le bulletin du 23 février 2015, réputé notifié le 11 mars 2015, à propos duquel il ne saurait, suite à la décision confirmative du directeur, faire de doute qu'il a subsisté avec tous les effets qui y étaient attachés (cf. à ce sujet Cour 8 mai 2008 N^o 31200 du rôle), est devenu définitif.

Il en va de même du bulletin du 12 mai 2015, réputé notifié le 1^{er} juin 2015.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, il y a lieu de retenir que c'est à bon droit que la réclamation du 5 octobre 2016 a été déclarée irrecevable en ce qui concerne les exercices de 2012 et de 2013, de sorte que la décision du directeur de l'administration du 18 octobre 2016, notifiée en date du 28 octobre 2016, est à confirmer.

Il n'y a en conséquence pas lieu d'examiner plus avant les autres moyens de la société **SOC1.)**.

- *Indemnités de procédure*

L'application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation française, 2^e chambre, arrêt du 10 octobre 2002, Bulletin 2002 II N^o 219 p.172).

La société **SOC1.)** n'ayant pas obtenu gain de cause, elle ne saura prétendre à l'allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

L'AED ayant été contrainte de faire assurer la défense de ses intérêts en justice, il serait inéquitable de laisser une partie des frais non compris dans les dépens à sa

charge. 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 du dossier, il convient de lui allouer le montant de 800.- euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, huitième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement ;

vu l'ordonnance de clôture du 5 décembre 2017 ;

entendu le rapport fait en application de l'article 226 du nouveau code de procédure civile ;

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

dit la demande recevable en la forme ;

la dit non fondée ;

dit que faute d'avoir été attaqué dans le délai légal le bulletin de taxation relatif à l'exercice 2012 du 23 février 2015, réputé notifié le 11 mars 2015, est définitif ;

dit que faute d'avoir été attaqué dans le délai légal le bulletin de taxation relatif à l'exercice 2013 du 12 mai 2015, réputé notifié le 1^{er} juin 2015, est définitif ;

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 18 octobre 2016, notifiée en date du 28 octobre 2016 ;

déboute la société à responsabilité limitée **SOC1.)** S.à.r.l. de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure ;

condamne la société à responsabilité limitée **SOC1.)** S.à.r.l. à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES une indemnité de procédure de 800.- euros ;

condamne la société à responsabilité limitée **SOC1.)** S.à.r.l. aux frais et dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Maître Jeanne FELTGEN, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.