

Jugement civil n° 2018TALCH08/00244

Audience publique du mardi, 27 novembre 2018.

Numéro du rôle: TAL-2018-00713

Composition :

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

ENTRE

la société anonyme WWW S.A., établie et ayant son siège social à L-4562 Nieder Korn, Zone Industrielle Hahneboesch, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B 78.889, n° de matricule 2000 2232 511, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 2 janvier 2018,

comparant par Maître Roy REDING, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

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

partie défenderesse aux fins du prédit exploit ENGEL,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Où la société anonyme WWW S.A. (ci-après la société WWW) par l'organe de Maître Audrey BEHA, avocat, en remplacement de Maître Roy REDING, avocat constitué.

Où l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'AED) par l'organe de Maître Pol MELLINA, avocat, en remplacement de la société BONN STEICHEN & PARTNERS constituée.

Objet du litige

Le litige tend à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale de l'AED du 22 septembre 2017 rejetant les réclamations de la société WWW des 21 décembre 2016 et 19 janvier 2017 contre des bulletins de taxation d'office des années 2011 et 2015 émis le 1^{er} octobre 2016 à charge de ladite société.

Faits

Les faits tels qu'ils résultent de l'exploit introductif d'instance, des renseignements du tribunal ainsi que des pièces et conclusions échangées entre parties peuvent se résumer comme suit :

La société WWW a été constituée en date du 6 novembre 2000 par-devant Maître Paul BETTINGEN, notaire de résidence à Niederanven.

Suivant l'article 4 des statuts déposés lors de la constitution de la société, l'objet social est le suivant :

« La société a pour objet la gestion, la location, l'administration, l'exploitation, la mise en valeur par vente, échange, construction ou de toute autre manière de propriétés immobilières et l'exercice de toutes activités accessoires ou utiles à la réalisation de l'objet social décrit ci-avant.

En outre, la société a pour objet la prise d'intérêts sous quelque forme que ce soit dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, et toutes autres formes de placement, l'acquisition par achat, souscription et de toute autre manière ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de toutes valeurs mobilières et de toutes espèces, l'administration, la supervision et le développement de ces intérêts.

La société pourra prendre part à l'établissement et au développement de toute entreprise industrielle ou commerciale et pourra prêter son assistance à pareille entreprise au moyen de prêts, de garanties ou autrement.

Elle pourra prêter ou emprunter, émettre des obligations et autres reconnaissances de dettes.

La société peut réaliser toutes opérations mobilières, immobilières, financières ou industrielles, commerciales ou civiles, liées directement ou indirectement à son objet social.

Elle peut réaliser son objet directement ou indirectement en nom propre ou pour compte de tiers, seule ou en association en effectuant toute opération de nature à favoriser ledit objet ou celui des sociétés dans lesquelles elle détient des intérêts.

Elle pourra notamment employer ses fonds à la création, à la gestion, à la mise en valeur et à la liquidation d'un portefeuille se composant de tous titres et brevets de toute origine, participer à la création, au développement et au contrôle de toute entreprise, acquérir par voie d'apport, de souscription, de prise ferme ou d'option d'achat et de toute autre manière, tous titres et brevets, les réaliser par voie de vente, de cession, d'échange ou autrement, faire mettre en valeur ces affaires et brevets, accorder aux sociétés auxquelles elle s'intéresse tous concours, prêts, avances ou garanties.

D'une façon générale, la société pourra exercer toutes activités généralement quelconques qui pourraient paraître nécessaires à l'accomplissement ou au développement de son objet social. ».

A la suite d'un contrôle approfondi de la situation TVA de la société WWW pour les années 2011 à 2015 effectué par le service anti-fraude de l'AED au cours de l'année 2016, un procès-verbal des opérations de vérification a été dressé en date du 17 août 2016.

Ce procès-verbal a envoyé en recommandé à la société WWW le même jour.

Un délai jusqu'au 5 septembre 2016 a été accordé à la société WWW pour présenter des observations.

Faute de prise de position de la société WWW, le bureau d'imposition Diekirch 2 de l'AED a émis le 1^{er} octobre 2016 trois bulletins de taxation d'office pour les années 2011, 2012 et 2015. Ces bulletins portent comme dates de notification le 18 octobre 2016.

La société WWW a introduit deux réclamations auprès du directeur de l'AED, l'une en date du 19 décembre 2016 (date du dépôt : 21 décembre 2016) à l'encontre du bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015 et la seconde en date du 18 janvier 2017 (erronément datée au 18 janvier 2016) (date de dépôt : 19 janvier 2017) à l'encontre du bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011.

Le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2012 n'a pas été contesté.

Le bureau d'imposition Diekirch 2 de l'AED a émis une nouvelle taxation de la société WWW en rapport avec l'exercice 2015 en date du 9 mars 2017. Ce bulletin porte comme date de notification le 27 mars 2017.

La société WWW a introduit une réclamation auprès du directeur de l'AED contre le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015 ayant opéré redressement le 21 juin 2017.

Le directeur de l'AED a, par décision du 22 septembre 2017, rejeté les arguments de la société WWW et confirmé les impositions. Cette décision porte comme date de notification le 2 octobre 2017.

Cette décision n'est pas acceptée par la société WWW.

Procédure

Par exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 2 janvier 2018, la société WWW, comparant par Maître Roy REDING, a fait donner assignation à l'AED à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

La société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Alain STEICHEN, s'est constituée pour l'AED en date du 16 janvier 2018.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro TAL-2018-00713. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

La société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Alain STEICHEN a conclu le 15 mai 2018.

Suite au dépôt des prédites conclusions de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, le tribunal a, par échéancier en date du 15 mai 2018, accordé à Maître Roy REDING un délai pour conclure jusqu'au 29 juin 2018.

Cet échéancier n'ayant pas été respecté, le tribunal a informé Maître Roy REDING, par courrier en date du 9 juillet 2018, qu'il lui incombait de conclure pour le 20 juillet 2018 au plus tard, sous peine d'injonction.

Maître Roy REDING n'ayant toujours pas conclu dans le délai lui imparti, le tribunal lui a, en date du 20 septembre 2018 et conformément à l'article 203, alinéa 3 du nouveau code de procédure civile, donné injonction « [...] **de conclure et de déposer ses conclusions au greffe avant le 9 octobre 2018** », en précisant qu'à défaut, une ordonnance de clôture serait prise et l'affaire serait fixée pour plaidoiries.

Maître Roy REDING n'ayant pas conclu avant la date du 9 octobre 2018 et n'ayant, partant, pas respecté l'injonction du 20 septembre 2018, une clôture-sanction a été ordonnée à l'audience du 9 octobre 2018 par le juge de la mise en état.

L'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 6 novembre 2018. Elle a été prise en délibéré à cette même date.

Prétentions et moyens des parties

La société WWW demande à voir réformer, sinon annuler la décision directoriale du 22 septembre 2017 précitée rejetant ses réclamations ainsi qu'à voir réformer, sinon annuler les bulletins de taxation d'office du 1^{er} octobre 2016, émis pour les années 2011 et 2015 à son encontre, et à voir prononcer à son bénéfice la décharge des impositions de TVA en résultant (à savoir, les montants de 63.127,46 euros et 30.453,99 euros).

Elle réclame encore une indemnité de procédure de 1.000.- euros sur base des dispositions de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, sinon sur base des articles 1382 et 1383 du code civil, sinon sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

Elle déclare fonder sa demande sur les dispositions de la loi sur la TVA.

A l'appui de son assignation, elle reproche à l'AED d'avoir déclaré sa réclamation du 19 janvier 2017 introduite contre le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011 irrecevable pour être tardive et d'avoir refusé de faire droit à sa demande de réexamen de la situation fiscale 2011.

Elle critique également le bulletin de taxation 2015 du 9 mars 2017 ayant opéré redressement partiel du bulletin de taxation 2015 du 1^{er} octobre 2016 en ce qu'il n'a en rien modifié la question de la TVA en amont à déduire sur les acquisitions intracommunautaires de deux véhicules (une LAMBORGHINI et une ASTON MARTIN) au cours de l'exercice 2015 pour un montant de 63.127,46 euros.

Elle conteste l'argument de l'AED consistant à soutenir qu'il n'est pas démontré que lesdits véhicules ont été utilisés pour les besoins de l'exercice de la société et conclut que l'AED a basé son redressement sur des présomptions et que les explications circonstanciées fournies sont de nature à renverser ces présomptions, de sorte que le redressement de TVA de 63.127,46 euros doit être déclaré non justifié.

L'AED sollicite la confirmation de la décision directoriale en ce qui concerne le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011, motif pris que la réclamation du 18 janvier 2017 serait irrecevable pour avoir été introduite en dehors du délai légal prévu à l'article 76 paragraphe 3 de la loi sur la TVA.

Elle soutient que l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA établit en faveur de l'Administration une présomption simple de réception des bulletins par l'assujettie en ce qui concerne la date de notification d'un bulletin, de sorte qu'il appartiendrait à la société WWW d'établir la preuve contraire. Elle invoque encore que le délai de trois mois constitue un délai de forclusion qui en l'espèce a expiré le 18 janvier 2017 à minuit. Le courrier de réclamation du 18 janvier 2017 n'étant entré à l'Administration que le 19 janvier 2017, date du dépôt, la réclamation serait tardive.

A titre subsidiaire, elle estime que la réclamation n'est pas fondée.

Elle sollicite encore la confirmation de la décision directoriale en ce qui concerne le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015, motif pris que les déductions opérées par la société WWW pour un montant de 63.127,46 euros dans le contexte de l'achat intracommunautaire de deux véhicules ne sont pas justifiées, dès lors que la société WWW n'établit pas que ces véhicules ont été utilisés pour les besoins de l'exercice par la société d'une activité ouvrant droit à déduction et dans la mesure où l'article 54, § 1 de la TVA refuse la déduction de la TVA concernant des dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, telles les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation.

Elle conclut enfin à l'irrecevabilité de la demande en obtention d'une indemnité de procédure, sinon à l'absence de fondement de cette demande.

De son côté, elle requiert l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros ainsi que la condamnation de la société WWW aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de l'avocat concluant.

Motifs de la décision

- *Faits établis*

Il est constant en cause qu'une taxation de la société WWW en rapport avec l'exercice 2011 est intervenue par bulletin qui porte la date du 1^{er} octobre 2016 et la mention en page 6 qu'il a été notifié le 18 octobre 2016.

Il est encore constant en cause qu'une taxation de la société WWW en rapport avec l'exercice 2012 est intervenue par bulletin qui porte la date du 1^{er} octobre 2016 et la mention en page 6 qu'il a été notifié le 18 octobre 2016.

Il est également constant en cause qu'une taxation de la société WWW en rapport avec l'exercice 2015 est intervenue par bulletin qui porte la date du 1^{er} octobre 2016 et la mention en page 6 qu'il a été notifié le 18 octobre 2016.

En date du 19 décembre 2016, la société WWW a formulé une réclamation contre le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015. Elle est entrée au bureau d'imposition 2 Diekirch le 21 décembre 2016.

En date du 18 janvier 2017, la société WWW a formulé une réclamation (datée par erreur au 18 janvier 2016) contre le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011. Elle est entrée au bureau d'imposition 2 Diekirch le 19 janvier 2017.

Il est enfin constant en cause qu'une nouvelle taxation de la société WWW en rapport avec l'exercice 2015 est intervenue par bulletin qui porte la date du 9 mars 2017 et la mention en page 6 qu'il a été notifié le 27 mars 2017. Ce bulletin a procédé à un

redressement du bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015 du 1^{er} octobre 2016 notifié le 18 octobre 2016.

En date du 21 juin 2017, la société WWW a formulé une réclamation contre le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2015 ayant opéré redressement. Elle est entrée au bureau d'imposition 2 Diekirch le 26 juin 2017.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 22 septembre 2017 et portant la date de notification du 2 octobre 2017, la société WWW a été informée que sa réclamation du 18 janvier 2017 était tardive et que le bulletin attaqué était maintenu.

La société WWW a encore été informée que sa réclamation du 26 juin 2017 était recevable, mais non fondée 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 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 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 22 septembre 2017 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 réclamation contre le bulletin de taxation de l'année 2011 ayant été introduite auprès du bureau d'imposition 2 à Diekirch le 19 janvier 2017, j'ai le regret de vous faire savoir que votre recours n'est plus recevable. (...) Je ne peux que vous faire part qu'il n'y a pas lieu de revenir sur le fond de l'affaire et que le bulletin en question restera maintenu. (...)

(...) Votre lettre datée du 21 juin 2017 portant réclamation contre le bulletin de taxation 2015 (...) Une juste application des dispositions légales en la matière ayant été faite par le bureau d'imposition 2 à Diekirch, j'ai le regret de vous faire savoir que le bulletin contesté restera maintenu. (...)».

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 22 septembre 2017 à l'adresse de la société WWW, 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 tant contre un bulletin d'imposition que contre la décision directoriale est à diriger contre l'AED, représentée par son directeur en fonctions, et non pas contre l'Etat, représenté par le Ministre d'Etat, la demande dirigée par la société WWW contre l'AED, représentée par son directeur, est recevable.

En effet, la décision directoriale, ayant confirmé les bulletins de taxation des 1^{er} octobre 2016 et 9 mars 2017, ayant été prise le 22 septembre 2017, a été notifiée en date du 2 octobre 2017. Le recours contre ladite décision introduit par acte d'assignation du 2 janvier 2018 est partant intervenue endéans le délai de trois mois fixé par le prédit article 76.

- *Présomption de notification des bulletins 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 2011 litigieux porte les mentions : « *date de notification du bulletin : 18.10.2016* ». La mention est suivie d'une signature et du nom (*Patrick Reimen*) de la personne qui constate la notification. Elle a donc valeur juridique.

De même, le tribunal constate que le bulletin 2015 litigieux porte les mentions : « *date de notification du bulletin : 27.03.2017* ». La mention est suivie d'une signature et du nom (*Patrick Reimen*) de la personne qui constate la notification. Elle a donc également valeur juridique.

Or, la société WWW n'établit pas que les bulletins de taxation 2011 et 2015 critiqués ne lui sont pas parvenus à la date qui y figure, à savoir le 18 octobre 2016, respectivement, le 27 mars 2017, 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 2011 et 2015 critiqués, à savoir le 18 octobre 2016, respectivement, le 27 mars 2017.

- *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 contre le bulletin de taxation 2011 expirait le 18 janvier 2017 à minuit (soit 3 mois à partir du 18 octobre 2016), mais que l'administration n'a reçu la lettre de réclamation qu'en date du 19 janvier 2017 (cf. tampon de dépôt).

Il appartient en conséquence à la société WWW de rapporter la preuve de la réception effective de la lettre de réclamation par l'administration endéans le délai légal de trois mois.

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° Impôts, n°733).

De même, en dehors des cas dans lesquels la loi prévoit qu'un recours gracieux ou contentieux est valablement exercé par l'expédition d'un courrier dans un certain délai, un recours n'est valablement formé que s'il parvient à l'autorité compétente dans le délai légal. Si l'administré décide de ne pas déposer directement son recours, mais choisit un courrier comme le courrier postal, il doit donc s'organiser de manière à ce qu'il remette le document contenant le recours suffisamment à temps pour que le recours parvienne à destination avant l'expiration du délai légal. Une requête n'est pas recevable du seul fait qu'elle aurait été remise aux services postaux dans ce délai pour être expédiée (TA 25-7-02 (15141) ; TA 3-2-10 (262041), Pas. adm. 2016, V° Procédure contentieuse, n°201).

Il s'ensuit que pour que l'écrit dont il est fait état par la société WWW puisse produire un quelconque effet, il faut qu'il soit parvenu à destination le 18 janvier 2017.

Or, cette preuve n'est pas rapportée par la société WWW.

Il y a partant lieu de retenir que la réclamation du 18 janvier 2017 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 du bulletin. Elle est partant tardive.

De ce fait le bulletin de taxation 2011 du 1^{er} octobre 2016, réputé notifié le 18 octobre 2016, 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° 31200 du rôle), est devenu définitif.

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 18 janvier 2017 contre le bulletin de taxation 2011 du 1^{er} octobre 2016 a été déclarée irrecevable, de sorte que la décision du directeur de l'administration du 22 septembre 2017, notifiée en date du 2 octobre 2017, est à confirmer sur ce point.

La réclamation du 21 juin 2017 introduite contre le bulletin de taxation 2015 du 9 mars 2017, réputé notifié le 27 mars 2017, a, quant à elle, été déclarée, à juste titre recevable par le directeur de l'AED.

- *Fondement des critiques*

Le bulletin de taxation 2015 du 9 mars 2017 ayant opéré redressement partiel du bulletin de taxation 2015 du 1^{er} octobre 2016 contient l'indication suivante à la rubrique « *observations* » :

« (...) *Refus de la taxe en amont sur l'achat des véhicules vertu de l'article 54 LTVA et conformément au procès-verbal du Service Anti-Fraude du 17 août 2016 (...)* »

A cet égard, il convient tout d'abord de relever que concernant la charge de l'administration de la preuve du caractère déductible, il résulte des termes de l'article 74 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA que « *lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements ou preuves fournis par l'assujetti.* »

Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne a retenu qu'« *il convient de rappeler que, d'une part, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (...)* » (arrêt E. C-230/94) ; qu'elle a précisé qu'« *il ressort de la jurisprudence de la Cour que la qualité d'assujetti n'est acquise et que le droit à déduction ne peut être exercé que lorsque celui qui demande la déduction de TVA a établi que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que son intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables est confirmée par des éléments objectifs* » (arrêt K. C-280/12).

Par conséquent, il appartient à la société WWW de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction.

D'après l'article 48, paragraphe 1^{er}, point a) de la loi TVA, *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants : la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays.*

Suivant l'article 54 paragraphe de la loi TVA, *n'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation.*

Un règlement grand-ducal déterminera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues à l'alinéa qui précède. Ce règlement pourra également prévoir :

a) que certains biens et certains services, notamment ceux qui sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, sont exclus totalement ou partiellement du régime de déductions;

b) que le régime des déductions n'est pas applicable aux assujettis qui réalisent des opérations imposables à l'intérieur du pays, mais qui n'y ont pas d'établissement stable ou qui n'ont pas rempli les obligations à eux imposées par la présente loi ou par ses règlements d'exécution.

Indépendamment du fait de savoir si l'article 54 de la loi de 1979 est applicable, le tribunal ne saurait faire droit à la demande que pour autant que la société WWW remplit les conditions pour pouvoir déduire la taxe en amont réglée en rapport avec les véhicules LAMBORGHINI et ASTON MARTIN. A cet effet il faudrait, en application de l'article 48.1 de la loi de 1979, qu'elle rapporte avant tout la preuve que les véhicules sont utilisés pour les besoins de l'entreprise.

Le tribunal constate que dans le procès-verbal du Service Anti-Fraude du 17 août 2016, les vérificateurs ont relevé que « (...) *la société WWW n'a pas vocation à faire du commerce de véhicules ni à spéculer sur d'éventuelles hypothétiques plus-values réalisées sur ces véhicules.*

Interrogé sur la destination finale des véhicules et de pouvoir justifier pour les besoins de l'entreprise WWW de telles acquisitions, A.) confirme ne pas détenir de carnets de route pour ces véhicules et informe les vérificateurs que l'Aston Martin a été incendiée à Berlin en février 2016 et que la Lamborghini a été déclassée hors circulation, suite à un accident de route (en Allemagne). (...) »

Invitée par les vérificateurs à fournir de plus amples renseignements sur cette question, la société WWW a choisi de ne pas répondre à toutes les questions, de sorte que les vérificateurs ont émis le bulletin actuellement critiqué.

Dans la présente instance, la société WWW réitère les moyens déjà exposés devant les vérificateurs.

Par ailleurs, elle n'apporte aucun élément nouveau hormis les factures y relatives et d'ores et déjà analysées par l'AED n'établissant d'une quelconque façon que les voitures acquises ont été utilisées pour les besoins de l'entreprise.

Face aux contestations de l'AED, il y a lieu de retenir que la société WWW reste toujours en défaut de justifier du bénéfice de l'exonération.

Par voie de conséquence, la demande de la société WWW est à rejeter.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent la décision du directeur de l'AED du 22 septembre 2017 est à confirmer et la société WWW est à débouter de tous les chefs de son action.

- *Demandes accessoires*

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

L'AED 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 1.500.- euros 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 WWW, il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.

Aux termes de l'article 238 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens, sauf au tribunal à laisser la totalité, ou une fraction des dépens à la charge d'une autre partie par décision spéciale et motivée.

Au vu des éléments du dossier et de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire exception au principe de la condamnation de la partie succombant, en l'espèce la société WWW, aux frais et dépens de l'instance.

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 9 octobre 2018 ;

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

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

déclare le recours dirigé contre la décision directoriale du 22 septembre 2017 de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par son directeur recevable ;

le dit non fondé ; en déboute ;

déboute la société anonyme WWW S.A. de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure ;

condamne la société anonyme WWW S.A. à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES la somme de 1.500.- euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement intervenu ;

condamne la société anonyme WWW S.A. à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Alain STEICHEN, avocat concluant, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.