

Jugement civil no 42/2017 (8^e chambre)

Audience publique du mardi, 14 février 2017.

Numéro du rôle: 170.523

Composition :

Danielle POLETTI, vice-présidente,
Patricia LOESCH, premier juge,
Anne SCHMIT, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société anonyme SCANHOUSE S.A., établie et ayant son siège social à L-4222 Esch-sur-Alzette, 195-197, rue de Luxembourg, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B 58.307, représentée par son conseil d'administration 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 Carlos CALVO de Luxembourg du 27 mai 2015,

comparant par Maître Ardavan FATHOLAZADEH, 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 GEIGER,

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

LE TRIBUNAL

Où la société anonyme SCANHOUSE S.A. (ci-après SCANHOUSE) par l'organe de Maître Ardavan FATHOLAZADEH, avocat constitué.

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

Faits

Le litige tend à l'annulation de la décision directoriale de l'AED du 20 février 2015 rejetant la réclamation de SCANHOUSE du 5 décembre 2014 contre le bulletin de taxation de l'année 2012 établi le 20 août 2014 par le bureau d'imposition de Diekirch à charge de ladite société suite à un procès-verbal du même bureau daté du 20 août 2014.

Procédure

Par exploit d'huissier de justice du 27 mai 2015, SCANHOUSE, comparant par Maître Ardavan FATHOLAZADEH, a fait donner assignation à l'AED à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

Maître Frédérique LERCH s'est constituée pour l'AED en date du 1^{er} juin 2015.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro 170.523. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

L'instruction a été clôturée suivant ordonnance du 17 janvier 2017 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 24 janvier 2017.

Prétentions et moyens des parties

SCANHOUSE demande à voir annuler la décision directoriale du 20 février 2015 précitée rejetant sa réclamation du 5 décembre 2014 ainsi qu'à voir annuler le bulletin de taxation du 20 août 2014, émis pour l'année 2012 à son encontre et à voir renvoyer le dossier auprès de l'AED pour réexamen du bulletin de taxation critiqué. Elle demande encore la condamnation de l'AED à une indemnité de procédure de 1.500 euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ainsi qu'aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de l'avocat concluant.

A l'appui de sa demande, elle fait valoir que :

- le 20 août 2014, le bureau d'imposition de Diekirch a établi un bulletin de taxation de l'année 2012 à sa charge suite à un procès-verbal du même bureau daté du 20 août 2014 ;
- le 5 décembre 2014, elle a émis une réclamation contre ledit bulletin de taxation de l'année 2012 ;
- par décision du 20 février 2015, le directeur de l'AED a rejeté sa réclamation pour être tardive, sinon non fondée, et a ainsi confirmé le bulletin critiqué.

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.

Quant à la tardivité de la réclamation introduite par courrier du 5 décembre 2014, elle invoque que la date stipulée sur le bulletin de taxation ne constitue qu'une simple mention administrative qui ne prouverait en rien qu'elle a pris connaissance des bulletins à la date mentionnée discrétionnairement par l'administration sur lesdits bulletins. Elle estime partant que les délais de recours courent à compter d'une date hypothétique fixée par l'administration sans prise en compte de la date réelle à laquelle les bulletins ont été notifiés à l'assujettie, de sorte que l'assujettie se trouverait dépouillée d'un recours effectif contre lesdits bulletins. Elle estime encore que cette situation ne respecte pas les garanties à un procès équitable et du droit à un recours effectif conventionnellement protégés par les articles 6 et 13 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

Elle fait encore valoir que la présomption de l'article 76, alinéa 3 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA présuppose que la date de la remise à la poste ainsi que la notification du bulletin à l'assujetti soient établies.

Elle invoque également les dispositions de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations de l'Etat et les communes, en soutenant que ces règles gouvernant la procédure administrative non contentieuse s'appliquent à la matière des impôts indirects, et plus spécialement à la matière de la TVA, de sorte qu'à défaut, les délais de recours n'auraient pas commencé à courir.

Elle estime enfin que le choix de la date d'envoi du bulletin comme point de départ du délai de recours apporte un déséquilibre au mépris des droits de la défense.

Quant au bien-fondé de la réclamation formulée à l'encontre du bulletin de taxation de l'année 2012, elle remet en cause la méthode de calcul utilisée par l'AED pour déterminer la TVA non déductible sur la période concernée et notamment les proratas retenus.

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. 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 SCANHOUSE 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 5 décembre 2014 à minuit. Le courrier de réclamation daté du 5 décembre 2014 n'étant entré à l'Administration que le 8 décembre 2014, la réclamation serait tardive.

L'AED conteste encore l'argumentation de la demanderesse sur base des articles 6 et 13 de la CEDH.

Elle conteste également l'argumentation adverse dès lors que les règles sur la procédure administrative non contentieuse ne sont pas d'application en matière de TVA et qu'en tout état de cause le bulletin serait motivé.

Elle conteste finalement que le principe de la confiance légitime soit d'application en la matière, en l'absence de preuve d'une situation administrative acquise par l'administré et reconnue par l'administration à son profit.

A titre subsidiaire, elle invoque que le courrier daté du 5 décembre 2014 ne saurait valoir comme réclamation au sens de l'article 76 de la loi TVA, faute d'être motivé.

De son côté, elle requière l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.- euros ainsi que la condamnation de SCANHOUSE 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 SCANHOUSE en rapport avec l'exercice 2012 est intervenue par bulletin qui porte la date du 20 août 2014 et la mention qu'il a été notifié le 5 septembre 2014.

En date du 5 décembre 2014, SCANHOUSE a formulé une réclamation contre le bulletin en question. Elle est entrée au bureau d'imposition de Diekirch le 8 décembre 2014.

Par lettre du directeur de l'administration datée du 20 février 2015 et portant la date de notification du 2 mars 2015, SCANHOUSE 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 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 20 février 2015 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 :

« (...) Pour autant que votre lettre serait à considérer comme réclamation contre le bulletin de taxation de l'année 2012 (date de notification : 5 septembre 2014), j'ai le

regret de vous faire savoir qu'elle n'est plus recevable, car introduite en dehors du délai légal de trois mois à compter de la date de notification du bulletin contesté. (...) Je ne peux que vous confirmer que le bulletin de taxation de l'année 2012 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 20 février 2015 à l'adresse de SCANHOUSE, 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 SCANHOUSE contre l'AED, représentée par son directeur, est recevable.

En effet, la décision directoriale, ayant confirmé le bulletin de taxation du 20 août 2014 et ayant été prise le 20 février 2015, a été notifiée en date du 2 mars 2015. Le recours contre ladite décision introduit par acte d'assignation du 27 mai 2015 est partant intervenue 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 porte les mentions : « *date de notification du bulletin : 05.09.2014* ». La mention est suivie d'une signature et du nom (A.) de la personne qui constate la notification. Elle a donc valeur juridique.

Or, SCANHOUSE n'établit pas que le bulletin de taxation critiqué ne lui est pas parvenu à la date qui y figure, à savoir le 5 septembre 2014, de sorte que la présomption n'est pas contrariée.

- *Application de la législation PANC*

La jurisprudence dominante des cours et tribunaux luxembourgeois retient que la procédure administrative non contentieuse (PANC) n'est pas applicable en matière de TVA.

Outre les références citées par l'AED dans ses conclusions, le tribunal renvoie à un arrêt de la Cour d'appel du 9 mars 2016 (arrêt n° 44/16 – VII – CIV, n° 41706 du rôle), qui est motivé comme suit :

« La société HAIRKILLER EUROPE 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 HAIRKILLER EUROPE 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^{er} 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 (PANC) ne s'appliquent pas en matière de TVA.

Concernant l'existence d'une motivation dans le bulletin de taxation d'office, la Cour d'appel rajoute dans cet arrêt les développements suivants :

*« Ce n'est que pour être complet que la Cour retient qu'en constatant que :
Le bulletin de taxation d'office du 8 avril 2009 reprend en détail les montants et les calculs qui, aux yeux de l'administration, justifient la taxe mis en compte. Sous la rubrique 'observation' il contient la remarque 'taxation d'office à défaut de remise de déclaration annuelle 2007'.*

(...)

En l'occurrence l'administration a tablé sur un chiffre d'affaires de 1.200.000 € et des acquisitions intracommunautaires de 75.000 €, soit des sommes légèrement plus élevées que celles résultant des déclarations trimestrielles faites par la société et fixé en conséquence le montant de la taxe en aval à 101.250 €. Elle a par ailleurs tenu compte d'un montant de 91.250 € à titre de taxe en amont déductible, de sorte que le solde à régler par la société représentait 10.000 €, les premiers juges ont considéré à juste titre ces indications comme suffisantes au regard de l'exigence d'une 'justification sommaire' posée par le paragraphe (2) de l'article 76 de la loi sur la TVA. »

Ces développements trouvent également pour autant que de besoin à s'appliquer aux faits de la présente espèce.

Il découle de ce qui précède que le délai de recours a bien commencé à courir à partir de la notification du bulletin de taxation critiqué, à savoir le 5 septembre 2014.

- 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 expirait le 5 décembre 2014 à minuit (soit 3 mois à partir du 5 septembre 2014), mais que l'administration n'a reçu la lettre de réclamation qu'en date du 8 décembre 2014 (cf. avis de remise).

Il appartient en conséquence à SCANHOUSE 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 SCANHOUSE puisse produire un quelconque effet, il ne suffit donc pas qu'il soit posté le 5 décembre 2014, mais il faudrait surtout qu'il soit parvenu à destination le 5 décembre 2014.

Or, cette preuve n'est pas rapportée par SCANHOUSE.

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 du bulletin. Elle est partant tardive.

De ce fait le bulletin du 20 août 2014, réputé notifié le 5 septembre 2014, 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.

SCANHOUSE estime encore que la fixation unilatérale et discrétionnaire par l'administration d'une date hypothétique de notification du bulletin, sans lien avec la date réelle de réception par l'assujetti, ne respecterait pas les garanties du droit à un procès équitable et du droit à un recours effectif conventionnellement protégés par les articles 6 et 13 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

En vertu du principe d'effectivité, les Etats membres ne doivent pas rendre impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits issus de l'ordre juridique communautaire et en vertu du principe d'équivalence, les pratiques procédurales nationales destinées à sauvegarder les droits reconnus aux justiciables par le droit communautaire ne peuvent être moins favorables que celles qui se réfèrent à des recours semblables dans le droit interne.

SCANHOUSE reste toutefois en défaut de justifier en quoi ces principes n'auraient pas été respectés en l'espèce, alors que l'article 76, paragraphe 3 de la loi sur la TVA offre bien un recours à l'assujetti, dans un délai qui ne rend pas impossible ou excessivement difficile l'exercice de son droit.

Le défaut par SCANHOUSE d'intenter le recours endéans le délai requis est en effet seul imputable à un défaut d'organisation de sa part.

C'est donc à tort que SCANHOUSE se prévaut des dispositions des articles 6 et 13 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4

novembre 1950. Elle disposait de la possibilité d'exercer un recours contre les bulletins de taxation d'office ; il aurait simplement fallu qu'elle en fasse usage en temps utile.

SCANHOUSE invoque encore le principe de proportionnalité.

En vertu de ce principe, la légalité de mesures nationales restrictives des droits et libertés garanties par le droit communautaire est subordonnée à la condition que ces mesures soient appropriées et nécessaires à la réalisation des objectifs légitimement poursuivis par la réglementation, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et les charges imposées ne doivent pas être démesurées par rapport aux buts visés.

Ce principe a été mis en œuvre de manière autonome par la Cour de Justice des Communautés Européennes en matière de TVA (cf. La jurisprudence européenne en matière de TVA, Vincent Sepulchre édition Larcier).

Néanmoins, le droit d'accès au juge n'est pas absolu. Les Etats peuvent édicter des prescriptions destinées à réglementer les recours qu'ils organisent et à en fixer les conditions d'exercice, pourvu que ces réglementations aient pour but d'assurer une bonne administration de la justice.

Force est de constater qu'en l'espèce, SCANHOUSE n'établit pas en quoi le délai de prescription litigieux aurait violé le principe de proportionnalité. Elle n'a ainsi pas été en mesure de justifier en quoi la circonstance que le délai de recours a pour point de départ la date de notification du bulletin aurait eu pour effet de la priver d'une voie de recours réelle et effective.

Enfin, 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, la circonstance que les montants retenus dans le bulletin de taxation critiqué sont le cas échéant trop élevés pour avoir été mal calculés sur base de valeurs erronées (cf. prorata généraux et spéciaux), ce qui reste de toute façon à être démontré, ne porte pas non plus à conséquence.

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 décembre 2014 a été déclarée irrecevable, de sorte que la décision du directeur de l'administration du 20 février 2015, notifiée en date du 2 mars 2015, est à confirmer.

- *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° 219 p.172).

SCANHOUSE 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 17 janvier 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 20 août 2014, notifié le 5 septembre 2014, est définitif ;

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 20 février 2015, notifiée le 2 mars 2015 ;

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

condamne la société anonyme SCANHOUSE S.A. à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES une indemnité de procédure de 800.- euros ;

condamne la société anonyme SCANHOUSE S.A. aux frais et dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.