



15 septembre 2017

Edition 1
numéro

1

Liste des abréviations:

AED: Administration de l'enregistrement et des domaines

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée

Loi TVA: Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA



**Administration de l'enregistrement
et des domaines**

Service juridique

1-3 avenue Guillaume
L-1651 Luxembourg

+352 247-80800
info@aed.public.lu
www.aed.public.lu/

BULLETIN D'INFORMATION DU SERVICE JURIDIQUE (BISJ)

DECISION JUDICIAIRE	Jugement civil n°42/2017 du mardi 14 février 2017, numéro 170523 du rôle
RECOURS PENDANT	Non
CATEGORIE	<u>TVA</u>
ARTICLE(S) VISES	Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATEGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none">- Forme de l'avis confirmatif du Directeur de l'AED ;- Destinataire de l'assignation portant recours contre un bulletin d'imposition ou la décision directoriale ;- Date de notification du bulletin, présomption simple de réception du bulletin, délai de forclusion en matière de recours ;- Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse ;- Délai de forclusion en matière de réclamation et de recours judiciaire ;- Théorie de la réception et charge de la preuve ;- Conformité de l'article 76 (3) de la Loi TVA par rapport aux articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés, charge de la preuve ;- Respect du principe de proportionnalité en matière de délai de forclusion, charge de la preuve.

EXTRAIT

• Avis confirmatif du Directeur de l'AED

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.

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'Administration de l'enregistrement et des domaines (AED). L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique.

En l'occurrence les mentions du directeur résultent clairement de la lettre du 20 février 2015 à l'adresse de [l'assujetti], de sorte qu'il convient de retenir que les exigences légales ont été observées et que la décision attaquée vaut avis confirmatif.

- **Destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation, respectivement contre la décision directoriale**

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 [l'assujetti] contre l'AED, représentée par son directeur, est recevable.

- **Date de notification du bulletin, présomption simple de réception du bulletin, délai de forclusion en matière de recours**

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 régleme 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 1ère 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 [X.Y.] de la personne qui constate la notification. Elle a donc valeur juridique.

Or, [l'assujetti] 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.

- **Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse**

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 [...].

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.

• **Délai de forclusion en matière de réclamation et de recours judiciaire**

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.

- **Théorie de la réception et charge de la preuve**

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 [l'assujetti] 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.à.d. 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 [l'assujetti] 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 [l'assujetti].**

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.

- **Conformité de l'article 76 (3) de la Loi TVA par rapport aux articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés, charge de la preuve**

[L'assujetti] 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.

[L'assujetti] 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 [l'assujetti] 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 [l'assujetti] 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.**

- **Respect du principe de proportionnalité en matière de délai de forclusion, charge de la preuve**

[L'assujetti] 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, [l'assujetti] 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. [...]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire