N° 55 / 12.
du 17.10.2012.

Numéro 3065 du registre.

Audience publique extraordinaire de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du mercredi, dix-sept octobre deux mille douze.

Composition:

Georges SANTER, président de la Cour,
Léa MOUSEL, conseillère à la Cour de cassation,
Roger LINDEN, premier conseiller à la Cour d'appel,
Odette PAULY, première conseillère à la Cour d'appel,
Agnès ZAGO, conseillère à la Cour d'appel,
Georges WIVENES, procureur général d'Etat adjoint,
Marie-Paule KURT, greffière à la Cour.

Entre:

la société anonyme SOC1.), établie et ayant son siège social à L-(…)(…),

demanderesse en cassation,

comparant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu,

et:

1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre d'Etat, sinon le Ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

défendeurs en cassation,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

==========

LA COUR DE CASSATION :

Sur le rapport du président Georges SANTER et sur les conclusions de l'avocat général Jean ENGELS ;

Vu l'arrêt attaqué rendu le 22 juin 2011 sous le numéro du rôle 36594 par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 26 août 2011 par la société anonyme SOC1.) à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, déposé le 9 septembre 2011 au greffe de la Cour ;

Ecartant du débat le mémoire en réponse signifié le 12 octobre 2011 à la partie demanderesse en cassation à son domicile, la signification n'étant pas conforme aux dispositions de l'article 16 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation ;

Ecartant en conséquence également du débat le mémoire qualifié de « mémoire en réplique » de la partie demanderesse en cassation, non versé au dossier par cette dernière, et le mémoire en duplique signifié le 21 novembre 2011 à la partie demanderesse en cassation ;

Sur la recevabilité du pourvoi en cassation :

Attendu que le pourvoi est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, qui est une partie étrangère au recours introduit par la demanderesse en cassation contre le bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009 et la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 7 août 2009 ;

Sur les faits :

Attendu que le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, saisi par la société anonyme SOC1.) d'une demande en annulation d'un bulletin de taxation d'office du 14 avril 2009 concernant la TVA de l'année 2007, a, par jugement du 14 juillet 2010, confirmé la décision du directeur de l' ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 7 août 2009 rejetant la réclamation exercée contre le bulletin de taxation d'office, a constaté qu'aucun recours contre ledit bulletin n'a été introduit valablement endéans le délai légal et a dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le fond du litige ; que la Cour d'appel, par arrêt du 22 juin 2011, a dit non fondé l'appel interjeté par la société anonyme SOC1.);

Sur le premier moyen de cassation :

tiré *« de la violation de la loi, in specie par non-application sinon mauvaise interprétation des dispositions des articles 4 et 5 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et des dispositions de l'article 4 du Code civil,*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé que : << Il y a lieu d'abord de relever que la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA (cf. Doc. Parl. N° 2209-2 ; Cour 8 mai 2008 N° 31200 du rôle) >>.

Attendu que dans le cas d'un texte clair, il n'y a pas lieu de faire référence aux travaux parlementaires afin de clarifier les dispositions de la loi.

Attendu que, pour exclure, l'application de la procédure administrative non contentieuse (PANC) en l'espèce l'arrêt fait référence aux travaux parlementaires.

Mais, attendu que les dispositions de l'article 5 de la loi sur la PANC sont explicites en ce qu'elles excluent uniquement de l'application de la PANC les impôts directs.

Attendu que l'article 4 de la loi sur la PANC ne peut en aucun cas être utilisé pour exclure son application en matière de TVA, la procédure civile ne pouvant en aucun cas régir une procédure non contentieuse telle que la réclamation mentionnée à l'article 76 de la LTVA. Il s'ensuit qu'aucun texte particulier n'organise une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré en matière TVA.

Attendu qu'il s'ensuit qu'en statuant ainsi la Cour d'appel a violé, par non-application sinon mauvaise interprétation, les dispositions des articles 5 et 4 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et les dispositions de l'article 4 du Code civil.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé par non-application sinon mauvaise interprétation, les dispositions des articles 5 et 4 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et les dispositions de l'article 4 du Code civil ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a jugé:
<< Il y a lieu d'abord de relever que la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA (cf. Doc. parl. N°2209-2 ; Cour 8 mai 2008 N°31200 du rôle).>>;

Mais attendu que la référence aux travaux parlementaires ne doit pas avoir pour effet de dénaturer un texte parfaitement clair.

Attendu que l'article 5 de la loi sur la PANC est clair et exclut uniquement des dispositions de la PANC, les impôts directs.

Attendu, au surplus, qu'aucun texte particulier n'organise une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré en matière TVA au sens de l'article 4 de la loi sur la PANC.

Attendu qu'en statuant comme susvisé relativement à des dispositions claires, la Cour d'appel a violé, par non-application sinon fausse interprétation les dispositions des articles 5 et 4 de la loi sur la PANC et de l'article 4 du Code civil. »

Mais attendu que la Cour d'appel s'est déterminée en concluant, après un examen de l'information sur les voies de recours figurant sur le bulletin, que *« l'administration a fourni à la société anonyme SOC1.) tous les éléments nécessaires devant lui permettre d'introduire un recours judiciaire utile »* ;

Que la considération que *« la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA »* n'est pas nécessaire au soutien de la décision ;

D'où il suit que le moyen tiré de la violation des articles 4 et 5 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de l'article 4 du Code civil est inopérant ;

Sur le deuxième moyen de cassation :

tiré « de la *violation de la loi, in specie par fausse application des dispositions de l'article 76 alinéa 2 de la LTVA et de l'article 9 du Règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure* à *suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement du tribunal quant au mode de notification des bulletins :
<< Pour ce qui est du mode de notification, le tribunal a décidé qu'à 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 simple. >>

Attendu que le bulletin portant rectification ou taxation d'office constitue nécessairement une décision par laquelle l'autorité se propose de prendre une décision en dehors d'une initiative de la partie concernée.

Attendu que l'article 9 du Règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes prévoit :

<< Sauf s'il y a péril en la demeure, l'autorité qui se propose de révoquer ou de modifier d'office pour l'avenir une décision ayant créé ou reconnu des droits à une partie, ou qui se propose de prendre une décision en dehors d'une initiative de la partie concernée, doit informer de son intention la partie concernée en lui communiquant les éléments de fait et de droit qui l'amènent à agir.

Cette communication se fait par lettre recommandée. Un délai d'au moins huit jours doit être accordé à la partie concernée pour présenter ses observations.>>

Attendu, dès lors, que du fait de la nature même du bulletin de TVA tel que décrit à l'article 76 de la LTVA, il s'ensuit que sa communication doit nécessairement se faire par lettre recommandée. Il s'ensuit que la notification par lettre simple est illégale.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé par fausse application des dispositions de l'article 9 du Règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a confirmé dans le jugement d'appel la position du tribunal suivante :

<< Pour ce qui est du mode de notification, le tribunal a décidé qu'à 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 simple. >>

Attendu que les juridictions du fond retiennent que la notification par lettre simple d'un bulletin TVA est valablement faite par lettre simple.

Mais attendu que le bulletin de TVA est, aux termes de l'article 76 alinéa 2 de la LTVA, un bulletin portant rectification ou taxation d'office. Il s'ensuit que ce bulletin constitue nécessairement une décision par laquelle l'autorité se propose de prendre une décision en dehors d'une initiative de la partie concernée.

Attendu qu'en vertu de l'article 9 du Règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, la communication d'une décision par laquelle l'autorité se propose de prendre une décision en dehors d'une initiative de la partie concernée doit se faire par lettre recommandée. Il s'ensuit que la notification par lettre simple est illégale. Il s'ensuit qu'en statuant ainsi les juridictions du fond ont violé pour fausse application les dispositions de l'article 9 du Règlement grand-ducal du 8 juin 1979 et de l'article 76 alinéa 2 de la LTVA. »

Mais attendu que le moyen, pour autant qu'il vise la violation de l'article 76 paragraphe 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur

ajoutée est non fondé, dès lors que les juges d'appel ont confirmé les juges de première instance qui ont correctement appliqué la disposition légale susvisée en retenant qu'elle peut seulement être interprétée en ce sens que la notification faite par l'administration de l'enregistrement et des domaines se fait par lettre simple et non par lettre recommandée ou par exploit d'huissier ;

Attendu que le moyen, pour autant qu'il vise la violation de l'article 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes est étranger au litige ;

Sur le troisième moyen de cassation :

tiré *« de la violation de la loi in specie par mauvaise application sinon fausse interprétation des dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement du tribunal quant au mode de notification des bulletins :

<< Pour ce qui est du mode de notification, le tribunal a décidé qu'à 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 simple.

Le tribunal a finalement déclaré le recours tardif en application de l'article 1258 du Nouveau code de procédure civile au motif pris de ce que, lorsqu'un délai est exprimé en mois, ledit délai 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. La réclamation du 30 juillet 2009, reçue par l'Administration le 31 juillet 2009, contre un bulletin notifié le 30 avril 2009, était dès lors tardive.>>

Attendu qu'il convient, à titre liminaire, de revenir sur la recevabilité des moyens d'ordre public devant la Cour de cassation. En vertu d'une jurisprudence traditionnelle, les moyens d'ordre public peuvent être soulevés devant la Cour de cassation soit en tout état de cause par les parties soit d'office par le juge. << La définition du moyen d'ordre public en cassation est identique à celle du moyen de pur droit en appel >>. Or, parmi les cas où le moyen a été jugé de pur droit en appel, il convient d'inclure le cas où : << les types de moyens qui ont été jugés comme étant de pur droit ; c'est le cas du moyen de non-déduction des conséquences légales, pris de ce que l'arrêt attaqué n'a pas tiré des faits constatés par lui les conséquences légales qui en découlaient nécessairement.>>

Attendu que la condition de recevabilité qui peut exister, en matière de moyen d'ordre public devant la Cour de cassation, est que le moyen ne soit pas nouveau. En effet, une limite à la recevabilité du moyen d'ordre public existe devant la Cour de cassation du fait de l'irrecevabilité de principe des moyens nouveaux. Dès lors, la jurisprudence exige que les juges du fond aient été mis à même de connaître le fait qui sert de base au grief et d'en vérifier la réalité. Il convient néanmoins d'apprécier au vu de la jurisprudence dans quel cas une telle condition est remplie. Il apparaît que les juges du fond ont été mis à même de

connaître le fait qui sert de base au grief si : (i) le moyen d'ordre public était apparent par lui-même lorsqu'il découlait de la nature de l'action, de l'objet de la demande ou de la qualité des parties ou (ii) lorsqu'il reposait enfin sur des circonstances de faits ou sur des documents soumis aux juges du fond et qui ont été connus d'eux. Dès lors, il est admis que le moyen d'ordre public puisse être apparent par lui-même quand il ressort d'un des documents soumis aux juges du fond. En effet, << du critère jurisprudentiel ainsi dégagé, iI résulte que, pour les moyens d'ordre public, la définition du moyen mélangé de fait et de droit est la même pour le juge de cassation que pour le juge d'appel : pour que le grief d'ordre public soit réputé de pur droit et apparent par lui-même, il suffit qu'il ne s'appuie sur aucun fait ou aucune pièce qui n'ait pas été soumise aux juges du fond et ne soit pas dans les débats. Il n'est pas nécessaire qu'il s'appuie comme le moyen de pur droit d'intérêt privé, sur des faits constatés par l'arrêt attaqué. Le juge du fond est en faute de n'avoir pas relevé d'office un moyen d'ordre public, apparent par lui-même au vu des éléments dont il disposait. Le rapport du conseiller Rau, comme les arrêts eux-mêmes, sont fort nets en ce sens qu'il ne faut considérer non point les seuls faits que le juge du fond a constatés dans sa décision, mais tous ceux qu'il a été ''mis à même de connaître''. Les constatations de l'arrêt attaqué sont certes importantes, mais elles ne sont pas tout, les allégations de fait des parties en appel étant également à considérer, d'après les conclusions qu'elles ont prises ou les pièces qu'elles ont produites >>.

Attendu qu'en matière de notification de bulletin TVA, la Cour d'appel suit le raisonnement du tribunal selon lequel la notification par lettre simple serait valable alors que le bulletin mentionne d'une date présumée de notification qui est mentionnée sur le bulletin.

Attendu que rien ne prouve que le contribuable ait reçu le bulletin à la date de notification présumée stipulée sur ledit bulletin.

Attendu, en effet, que l'envoi par lettre simple ne prouve en rien l'envoi à une date précise par l'administration de l'enregistrement et des domaines du document et que les délais courent en vertu d'une date déterminée de façon discrétionnaire par l'administration sans considération de la date de notification effective du document.

Attendu, dès lors, que le procédé de notification utilisé est de nature à priver le contribuable d'un recours effectif au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Attendu, quant aux interprétations des dispositions nationales par la juridiction interne que la Cour Européenne des Droits de l'Homme a pour mission de << vérifier la compatibilité avec la Convention des effets de pareilles interprétations. Ceci est particulièrement vrai s'agissant de l'interprétation par les tribunaux des règles de nature procédurale telles que les délais régissant le dépôt de documents ou l'introduction d'un recours >>.

Attendu que l'interprétation faite par les juridictions du fond que la notification par lettre simple est valable sachant que le bulletin dispose d'une date

de notification présumée (i) sans lien avec la notification effective du document et (ii) dont la détermination est laissée au pouvoir discrétionnaire de l'administration de l'enregistrement et des domaines, conduit à priver le contribuable de son accès à un procès équitable.

Attendu qu'il s'ensuit qu'en statuant ainsi les juridictions du fond ont violé, par non-application sinon mauvaise interprétation, les dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé par non-application sinon mauvaise interprétation, les dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a confirmé le jugement d'appel :
<< Pour ce qui est du mode de notification, le tribunal a décidé qu'à 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 simple.

Le tribunal a finalement déclaré le recours tardif en application de l'article 1258 du Nouveau code de procédure civile au motif pris de ce que, lorsqu'un délai est exprimé en mois, ledit délai 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. La réclamation du 30 juillet 2009, reçue par l'Administration le 31 juillet2009, contre un bulletin notifié le 30 avril 2009, était dès lors tardive.>>;

Attendu que les juridictions du fond retiennent que la notification par lettre simple d'un bulletin TVA est valable alors que rien ne permet de déterminer la date effective de la notification du bulletin au contribuable.

Attendu que la date de notification présumée est déterminée de façon discrétionnaire par l'administration sans lien avec la date effective de l'envoi ou de notification du bulletin, alors que le délai de forclusion pour agir est déterminé en fonction de ladite date de notification présumée.

Mais attendu qu'en statuant ainsi la Cour d'appel interprète une législation nationale de façon à mettre en place un procédé de notification des bulletins en matière TVA qui est de nature à priver le justiciable d'un droit de recours effectif.

Attendu qu'en statuant comme susvisé relativement au procédé de notification des bulletins, les juridictions du fond ont violé, par non-application sinon fausse interprétation les dispositions des l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales. »

Attendu que l'article 76 paragraphe 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dispose que *« le bulletin portant ... taxation d'office ... est notifié à l'assujetti, lequel est censé l'avoir reçu à la date de la notification y figurant »* ;

Attendu que la date de réception effective du bulletin de taxation d'office par l'assujetti, rendant éventuellement illusoire le recours prévu, ne ressort pas des éléments du dossier auxquels la Cour peut avoir égard ;

Attendu que le moyen qui est nouveau, est mélangé de fait et de droit ;

D'où il suit qu'il est irrecevable ;

Sur le quatrième moyen de cassation :

tiré *« de la violation de la loi, in specie par fausse application des dispositions de l'article 264 du Nouveau code de procédure civile*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :
<< Or, aucune lésion des droits de la défense en relation avec la tardiveté de la réclamation écrite n'est établie, voire même alléguée en l'espèce.
Le moyen tiré d'une information incomplète en ce qui concerne la personne à assigner dans le cadre d'un recours contre le bulletin de taxation d'office n'est dès lors pas fondé.>>

Attendu que si cette règle est d'application dans le cadre de la procédure civile et que la procédure civile s'applique normalement en matière de contentieux TVA, elle ne saurait être appliquée à un acte administratif.

Attendu, en effet, qu'il ressort de la doctrine fondatrice du droit administratif français que :
<< En l'absence d'un texte législatif édictant nettement la sanction applicable, il ne faut pas dire qu'il n'y a pas de sanction.

On affirme parfois : <<il n'y a pas de nullité sans texte>>. Cette formule, qui a longtemps été considérée comme fondamentale en droit privé et même en droit public français, est aujourd'hui de plus en plus abandonnée. A l'heure actuelle, la jurisprudence tend à poser la double règle suivante :
1° Les irrégularités entachant les actes accomplis par les agents publics ont, en principe, une sanction, même lorsque la loi ne l'édicte pas expressément.
2° Les irrégularités entachant les actes accomplis par de simples particuliers n'ont pas, en principe, de sanction lorsque la loi ne l'édicte pas expressément. Toutefois, la jurisprudence admet, à côté des sanctions expresses, des sanctions sous-entendues par le législateur. Plus exactement, les tribunaux, suppléant au silence de la loi élaborent, à côté des sanctions légales, des sanctions jurisprudentielles, en invoquant l'esprit de la loi, - en réalité, en se préoccupant des besoins sociaux. Cette différence de sanction, entre les actes accomplis par les

agents publics et les actes accomplis par les simples particuliers, se comprend. L'activité des agents publics et celle des particuliers ne s'exercent pas dans les mêmes conditions.

En droit, les agents publics ne doivent jamais viser, en leur qualité officielle, qu'un but d'intérêt général ; ils n'ont d'autre compétence que celle que la loi leur donne ; ils ne peuvent agir que dans les conditions et dans les formes légales, avec les moyens mis à leur disposition par la loi. En fait, les agents publics disposent de la force publique. Dès lors, les abus de pouvoir sont à craindre. Les limitations de la compétence, les conditions, les formes, les moyens d'action apparaissent comme autant des garanties automatiques pour les administrés contre les excès, les abus de pouvoir des agents publics; ce sont des procédés automatiques pour que l'activité des agents publics ne s'exerce que dans l'intérêt public, au mieux de l'intérêt général. Il est donc nécessaire, pour que ce système de garanties automatiques ait quelques efficacités, qu'une sanction soit attachée à toute irrégularité. Telle est l'idée directrice. - Naturellement la sanction ne sera pas toujours la même ; le degré d'énergie de la sanction variera suivant les hypothèses. Et c'est ici que le pouvoir prétorien du tribunal administratif supérieur - le Conseil d'Etat - s'exerce largement. >>

Mais attendu que si le contentieux en matière de taxe sur la valeur ajoutée appartient à la compétence des juridictions civiles, tout bulletin de TVA constitue bien un acte administratif émis par des agents publics.

Attendu, en effet, qu'il ressort de la jurisprudence luxembourgeoise constante que doit être qualifié d'acte administratif :

<< Un acte administratif est un acte juridique émanant d'une autorité administrative. L'acte administratif doit être défini par référence à l'autorité administrative qui l'a adopté. L'autorité administrative est une autorité qui met en oeuvre un pouvoir administratif, c'est-à-dire une autorité qui soit participe à l'exercice de la puissance publique soit gère un service public. On doit qualifier d'acte administratif, l'acte pris par une autorité relevant, du moins pour cet acte, de la sphère du droit administratif. Il s'agit normalement d'un organisme de droit public ayant la qualité d'autorité administrative, celle-ci étant qualifiée comme autorité participant à un titre quelconque à l'exercice de la puissance publique, c'est-à-dire exerçant des prérogatives de droit public, investie pour l'acte considéré de pouvoirs exorbitants du droit commun applicable entre particuliers, en d'autres termes, du droit de prendre des décisions unilatérales opposables aux destinataires et exécutoires, au besoin, par voie de contrainte. A côté de ce premier critère de distinction coexiste un second, à savoir celui du service public. >>

Attendu que l'article 264 du Nouveau code de procédure civile n'est dès lors pas applicable au contentieux portant sur les bulletins de taxe sur la valeur ajoutée émis par les bureaux de l'administration de l'enregistrement et des domaines car ceux-ci ont pour auteur des agents publics agissant dans le cadre de leurs prérogatives de pouvoirs publics.

Attendu qu'il s'ensuit qu'en statuant ainsi la Cour d'appel a violé, par fausse application, des dispositions de l'article 264 du Nouveau code de procédure civile.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé par fausse application, l'article 264 du Nouveau code de procédure civile ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a jugé :
<< Or, aucune lésion des droits de la défense en relation avec la tardiveté de la réclamation écrite n'est établie, voire même alléguée en l'espèce.
Le moyen tiré d'une information incomplète en ce qui concerne la personne à assigner dans le cadre d'un recours contre le bulletin de taxation d'office n'est dès lors pas fondé.>>;

Mais attendu que l'article 264 du Nouveau code de procédure civile, ne peut être appliqué dans le cadre d'un contentieux concernant un acte émis par des agents publics dans le cadre de l'exercice de ses prérogatives de service public et que tel est le cas des bulletins émis en matière de TVA par l'administration de l'enregistrement et des domaines. En statuant comme susvisé, la Cour d'appel a violé, par fausse application, les dispositions de l'article 264 du Nouveau code de procédure civile. »

Mais attendu que la constatation critiquée, ayant été faite de manière surabondante par les juges d'appel, le moyen tiré d'une prétendue violation par fausse application de l'article 264 du Nouveau code de procédure civile est inopérant ;

Sur le cinquième moyen de cassation :

tiré *« de la violation de la loi, in specie par non-application sinon mauvaise application des dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir jugé :
« *Or, aucune lésion des droits de la défense en relation avec la tardiveté de la réclamation écrite n'est établie, voire même alléguée en l'espèce.*
Le moyen tiré d'une in formation incomplète en ce qui concerne la personne à assigner dans le cadre d'un recours contre le bulletin de taxation d'office n'est dès lors pas fondé.>>

Attendu, à titre liminaire, que cette affirmation n'est étayée par rien du tout, défie les lois de la logique pour n'être correcte que dans le cas où le recours n'aurait aucune chance de succès sur le fond. Or, une telle hypothèse ne pourrait être affirmée qu'après une analyse du fond de l'affaire ; analyse du fond qui est exclue à partir du moment où les juges ne statuent que sur la recevabilité du litige. Il s'ensuit que l'analyse de l'existence ou non, en l'espèce, d'une violation des

droits de la défense constitue une analyse de l'opportunité du recours au fond, analyse que les juges sont dans l'impossibilité d'effectuer s'ils déclarent l'affaire irrecevable.

Attendu qu'en l'espèce, le fait que la réclamation soit considérée comme tardive prive le justiciable de son droit à un recours effectif.

Attendu qu'il est dès lors évident que le fait de refuser à un contribuable l'accès à un tribunal constitue une lésion des droits de la défense et un droit d'ordre public celui du droit d'accès à la justice et à un procès équitable au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Attendu qu'en statuant ainsi la Cour d'appel a retenu que le fait de considérer la réclamation comme tardive n'entrainait aucune impact sur les droits de la défense.

Attendu qu'en statuant ainsi, la Cour d'appel a violé l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé par fausse application, l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a jugé :
<< Or, aucune lésion des droits de la défense en relation avec la tardiveté de la réclamation écrite n'est établie, voire même alléguée en l'espèce.
Le moyen tiré d'une in formation incomplète en ce qui concerne la personne à assigner dans le cadre d'un recours contre le bulletin de taxation d'office n'est dès lors pas fondé.>>;

Mais attendu qu'il y a lésion des droits de la défense et d'un droit d'ordre public celui du droit d'accès à la justice et à un procès équitable au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales car la Cour d'appel déclare irrecevable la demande du justiciable du fait de la tardiveté de la réclamation. En statuant comme susvisé, la Cour d'appel a violé, par fausse application, les dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales. »

Mais attendu que la demanderesse en cassation a disposé d'un recours qu'elle a exercé en introduisant, bien que tardivement, un recours judiciaire contre le bulletin de taxation d'office prévu à l'article 76 paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;

Que les juges d'appel ont constaté qu'aucune lésion des droits de la défense en relation avec la tardiveté de la réclamation écrite n'est établie ;

D'où il suit que le moyen tiré de la privation du justiciable de son droit à un recours effectif n'est pas fondé ;

Par ces motifs:

déclare le pourvoi irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG ;

rejette le pourvoi pour le surplus ;

condamne la demanderesse en cassation aux frais et dépens de l'instance en cassation.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique extraordinaire par Monsieur le président Georges SANTER, en présence de Monsieur Georges WIVENES, procureur général d'Etat adjoint et de Madame Marie-Paule KURT, greffière à la Cour.