

Arrêt civil.

Audience publique du vingt-neuf avril deux mille quinze.

Numéro 36714 du registre.

Composition:

Françoise MANGEOT, président de chambre;
Gilbert HOFFMANN, premier conseiller;
Jean ENGELS, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.

Entre :

SOC1.) FINANCE société anonyme en liquidation, établie et ayant son siège social à (...), (...),

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy Engel de Luxembourg en date du 12 juillet 2010,

comparant par Maître Georges Wirtz, avocat à Luxembourg,

et :

1) ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant sa direction à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du susdit exploit Guy Engel,

comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

La société anonyme **SOC1.) FINANCE S.A.** (ci-après la société **SOC1.))** est une entreprise de service qui a effectué au cours des années 1999, 2000 et 2001 des acquisitions intracommunautaires, des importations, des achats et des prestations de services au sein du territoire du Grand-Duché de Luxembourg, opérations taxables conformément aux dispositions de la

loi du 12 février 1979 sur la taxe de la valeur ajoutée (ci-après la LTVA) telle que modifiée, dans le territoire du preneur desdits biens.

L'Administration de l'enregistrement et des domaines (ci-après l'Administration) excluait la possibilité pour la société **SOC1.)** de la déduction de la TVA en amont tant sur les acquisitions intracommu-nautaires, que sur les importations et achats au sein du territoire du Grand-duché de Luxembourg, au motif que la société effectuait des activités exonérées et que seule une fraction de la TVA en amont pouvait être déduite, suivant un prorata à déterminer.

Dans le cadre de la procédure de recouvrement l'Administration émettait une première contrainte datée au 7 juin 2001 rendue exécutoire, en vue du recouvrement des montants auto-déclarés.

Le 3 juillet 2003, l'Administration émit trois bulletins rectificatifs pour les années 1999, 2000 et 2001.

Le 26 avril 2005, la société **SOC1.)** a donné assignation à l'Etat et à l'Administration et a contesté la taxation rectificative opérée par l'Administration et demande l'annulation des trois bulletins rectificatifs du 7 juillet 2003 pour les années 1999, 2000 et 2001 et la décharge des impositions supplémentaires en matière de TVA pour les mêmes exercices.

Le 14 novembre 2005 l'Administration émit une nouvelle contrainte rendue exécutoire le même jour pour les montants qu'elle considère lui être rédues au titre des trois bulletins rectificatifs du 3 juillet 2003.

Par jugement du 7 février 2007, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, après avoir constaté que les trois bulletins rectificatifs étaient irréguliers pour avoir omis d'indiquer les opérations de redressement réellement effectués, pour ne pas avoir motivé et justifié les opérations de redressement et pour avoir omis de spécifier exactement les voies de recours, retient que les bulletins ne satisfont pas aux prescriptions de l'article 76, paragraphe 2 de la loi sur la TVA et que les délais de recours n'ont partant pas commencé à courir.

Le recours a dès lors été déclaré recevable pour avoir été introduit dans le délai légal.

Le 14 novembre 2007, l'Administration émit une dernière contrainte rendue exécutoire afin de recouvrer l'intégralité des sommes rédues.

Le tribunal a ordonné par jugement du 20 décembre 2007, la comparution personnelle des parties pour leur permettre de soumettre au tribunal tous les éléments de fait et fournir les explications en fait, concernant les exercices 1999, 2000 et 2001.

Par jugement du 28 avril 2010, le tribunal a déclaré les demandes de la société **SOC1.)** en annulation des contraintes des 7 juin 2001, 14 novembre 2005 et 14 novembre 2007, irrecevables pour constituer des demandes nouvelles et n'a pas examiné le moyen tiré de la prescription en raison de la nullité des contraintes.

Etant donné que la société n'avait pas versé de pièces relatives à ses différentes demandes, le tribunal a ensuite dit les recours contre les trois bulletins rectificatifs non fondés.

La société **SOC1.)** a été déboutée de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure et condamnée à tous les frais et dépens de l'instance.

Ce jugement a été signifié à la requête de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, par exploit d'huissier du 3 juin 2010.

La société **SOC1.)** a régulièrement interjeté appel par acte d'huissier du 12 juillet 2010.

La partie appelante considère à titre principal que sa demande à voir constater la prescription de la dette fiscale serait recevable, nonobstant que ce moyen n'ait été soulevé en première instance que par voie de conclusions et de manière incidente. La prescription d'une créance fiscale étant d'ordre public, la Cour devait de toute manière constater la nullité des trois contraintes et constater que la prescription serait acquise en l'absence d'acte interruptif régulier.

Elle demande à titre subsidiaire à voir enjoindre à l'Etat de produire l'original des délégations intégrales, publiées seulement par extraits au Mémorial, afin de lui permettre de vérifier si la délégation était dument signée et datée par le directeur et si le signataire est bien le directeur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines en fonction au moment de la publication.

Elle sollicite finalement une indemnité de procédure de 1.500 euros et le rejet de la demande adverse.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et l'Administration concluent à la confirmation du jugement entrepris en soulignant que l'exploit introductif d'instance vise à voir constater l'annulation des bulletins rectificatifs du 3 juillet 2003 pour les années 1999, 2000 et 2001 et que le recours judiciaire contre les bulletins rectificatifs ne peut porter que sur le fond de l'imposition. Les parties intimées soulèvent l'irrecevabilité de la demande en nullité des contraintes présentée en première instance pour constituer encore une demande nouvelle introduite par voie de conclusion prohibée par l'article 53 du Nouveau code de procédure civile, alors que la nullité de la contrainte ne pourra être demandée que par la voie principale de l'« Opposition à contrainte » avec assignation, qui constitue une voie de recours distincte dont les premiers juges n'étaient pas saisis.

En tout état de cause l'Etat et l'Administration maintiennent leur argumentation développée en première instance ayant consisté à dire que les contraintes exécutoires régulièrement émises, ont valablement interrompu la prescription de la créance.

Finalement ils estiment que la demande de production forcée afin d'établir la légalité de la délégation ne serait pas pertinente. En l'absence de tout

formalisme prévu tant pour la délégation, que pour la publication au journal officiel, l'avis publié au Mémorial renseigne l'existence de la délégation et ne constitue pas la délégation elle-même. Par ailleurs la production de l'original de la délégation de signature ne permettrait pas d'identifier les signataires de la contrainte.

Ils sollicitent encore que la société **SOC1.)** soit condamnée à leur payer une indemnité de procédure à hauteur de 5.000 euros.

La société **SOC1.)** a entretemps été dissoute et sa liquidation a été ordonnée par jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière commerciale, du 7 juillet 2011.

La LTVA distingue entre le fait générateur de la dette qui intervient dès le moment où les conditions légales nécessaires pour la naissance de la dette fiscale sont réalisées, c'est-à-dire le moment de la livraison du bien, respectivement l'entrée du bien à l'intérieur du pays où la prestation est effectuée (article 20 LTVA) et l'exigibilité de la TVA qui intervient au moment où le Trésor peut faire valoir auprès du redevable son droit d'obtenir le paiement de l'impôt (article 22 LTVA).

Suivant l'article 81 de la LTVA, l'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue *exigible*.

Le bulletin d'impôt rectificatif ne crée pas la dette d'impôt, mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt par lui dégagée, il n'a par voie de conséquence qu'une valeur déclarative et non constitutive de la dette fiscale (cf. J. Olinger, Le droit fiscal, in Etudes fiscales, 93 à 95, n° 107, p. 90; A. Steichen, Droit fiscal général, Tome I, 1996, page 441). Le bulletin rectificatif ne rend pas l'impôt exigible, ni ne peut être considéré comme acte interruptif de la prescription.

En l'espèce, le paiement des impôts dus pour les années 1999, 2000 et 2001 se prescrivent dès lors le 31 décembre 2004, 2005 et 2006.

Au moment de l'introduction de la demande devant le tribunal d'arrondissement par l'assignation du 26 avril 2005, la question de la prescription ne se posait pas encore du chef des impôts relatifs aux exercices 2000 et 2001, dont la prescription ne pouvait être acquise qu'à partir du 31 décembre 2005, respectivement 31 décembre 2006.

L'article 2224 du Code civil prévoit que la prescription peut être soulevée en tout état de cause, même devant la cour d'appel, à moins que la partie y ait renoncé.

Elle ne doit pas nécessairement être soulevée *in limine litis*, elle peut l'être même après une défense au fond, jusqu'à la clôture des débats (Juris-classeur CIVIL, « Prescription », art 2247 à 2254, n°84).

Dans ses conclusions en première instance du 4 avril 2008, la société **SOC1.)** a invoqué pour la première fois la prescription des impôts réclamés en raison de l'absence de tout acte de poursuite interruptif

régulier au motif que les trois contraintes, seuls actes de poursuites en paiement de l'Administration, encourraient l'annulation et ne sauraient partant opérer interruption du cours de la prescription, moyen réitéré dans son acte d'appel du 12 juillet 2010.

En l'occurrence la nullité des contraintes est invoquée pour fonder le moyen de la prescription de la dette d'impôt dans le cadre du contentieux de l'établissement de l'impôt au sens de l'article 76 de la loi sur la TVA. La nullité n'est pas invoquée à titre principal dans le cadre du contentieux du recouvrement de l'impôt prévu par l'article 86 de la loi, aux fins de s'opposer, dans le cadre de la phase de l'exécution forcée, à l'exécution de la contrainte.

Dans le cadre de la contestation de l'établissement de la dette d'impôt, l'assujetti est en droit de contester non seulement le calcul de l'établissement de la dette de l'impôt due, mais aussi de contester le principe et l'existence même de la dette, notamment en invoquant la prescription telle que prévue par l'article 81 de la loi sur la TVA.

La société **SOC1.)** n'émet pas une demande ou prétention nouvelle en ce sens qu'elle solliciterait du juge, l'annulation des contraintes dans le cadre de la procédure d'exécution afin d'empêcher l'exécution forcée, mais fait valoir qu'au vu de leur irrégularité, elles ne peuvent valoir comme actes interruptifs de la prescription.

Le moyen tiré de la prescription s'analyse dès lors comme une fin de non-recevoir. La société **SOC1.)** est dès lors recevable à soulever également la prescription de la dette d'impôt relative à l'exercice 1999.

Conformément au droit civil, le cours de la prescription extinctive de la dette, peut être interrompu par des causes d'interruption ou de suspension.

L'assignation devant le tribunal d'arrondissement à la requête de la société **SOC1.)**, ne saurait valoir acte interruptif en faveur de l'administration, puisque n'émanant pas du créancier (arg. article 2244 du Code civil).

Le cours de la prescription n'est pas non plus suspendu depuis l'assignation devant le tribunal d'arrondissement du 26 avril 2005, l'Administration ne se trouvant pas dans l'impossibilité d'agir en raison du privilège de l'exécution provisoire dont elle bénéficie.

Le fait pour la société **SOC1.)** de contester le bulletin d'imposition rectificatif dans l'assignation introductive, bien qu'elle dessaisisse l'administration fiscale du dossier en ce sens qu'elle ne peut plus modifier l'imposition critiquée soumise à la juridiction, ne l'empêche toutefois pas, en raison du privilège de l'exécution d'office consacré par l'article 76 alinéa 3 de la loi sur la TVA, de poursuivre l'exécution. Cette disposition impose en effet à l'assujetti d'acquitter la taxe ou le supplément, nonobstant l'exercice d'une voie de recours, l'assignation en justice qui porte sur l'imposition, ne saura reporter l'exigibilité.

Si la société **SOC1.)** ne règle pas les montants arrêtés dans les bulletins rectificatifs, l'administration pourra recourir à la contrainte et aux procédures de recouvrement forcé, ce qu'elle a d'ailleurs fait en émettant les contraintes rendues exécutoires des 14 novembre 2005 et 14 novembre 2007, partant postérieurement à l'assignation devant le tribunal d'arrondissement.

Le cours de la prescription ne saura dès lors être interrompu que par des actes d'exécution réguliers de l'Administration, dont notamment les contraintes rendues exécutoires.

La société **SOC1.)** considère que les trois contraintes émises respectivement les 7 juin 2001, 14 novembre 2005 et 14 novembre 2007 encourent la nullité pour n'être revêtues que de signatures isolées, sans qu'elles ne précisent ni l'identité du receveur, ni l'identité du directeur ayant délégué sa signature et n'ont dès lors pas pu interrompre le délai de la prescription quinquennale.

Elle considère que la contrainte du 14 novembre 2007 présente une irrégularité supplémentaire en raison d'une délégation inefficace étant donné que la publication de la délégation de la signature est incomplète en ne mentionnant pas l'identité du directeur déléguant. La délégation, telle que publiée, serait par ailleurs à portée générale en ce qu'elle est attribuée à une pluralité de personnes et pour un nombre indéterminé et illimité d'actes relevant de certaines catégories d'actes spécifiés par la loi et constituerait ainsi un acte à portée générale, mais n'aurait néanmoins pas été prise sous la forme d'un règlement grand-ducal.

Elle estime que l'irrégularité puisse être acquise sans qu'aucun grief ne soit causé et que la règle « pas de nullité sans texte » invoquée par les parties intimées serait une règle civile inapplicable en matière administrative qui, elle, serait régie par le principe général de la légalité de l'acte auquel toute administration doit se plier.

L'Administration et l'Etat rencontrent le moyen tiré de la nullité des contraintes en faisant valoir que la contrainte ne serait soumise à aucune forme solennelle prévue sous peine de nullité, que la délégation de signature est prévue par une loi exécutable sans règlement grand-ducal et que la signature aurait été valablement déléguée par le directeur de l'Administration.

La contrainte constitue une sommation émise par le receveur et visée par le directeur ou son délégué, faite au contribuable de payer les droits qui font l'objet du titre exécutoire, sous peine d'être contraint par toutes voies de droit, y compris l'exécution forcée sur ses biens.

Le droit d'exécution sur contrainte administrative est réglementé par les articles 1^{er} et 12 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale, telle qu'elle a été modifiée par la suite par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946. Ces articles disposent ce qui suit :

« Art. 1^{er}. - (1) Le Trésor a pour le recouvrement des contributions directes :

1. le droit d'exécution sur contrainte administrative ;
2. »

« Art. 12. - (1) L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué. Il sera procédé à la saisie-exécution par un agent des contributions ou un huissier conformément au code de procédure civile. Cependant, un règlement d'administration publique pourra, par dérogation aux dispositions du code de procédure civile, arrêter la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes. »

Ce texte de loi ne prévoit pas que l'acte serait irrégulier s'il ne renseigne pas à côté des signatures, les noms et prénoms des signataires. La formalité requise est la signature du receveur ou de son délégué et la signature du directeur des contributions ou de son délégué pour la rendre exécutoire, la loi exigeant uniquement que la contrainte soit « *décernée* » par le receveur ou son délégué et « *rendue exécutoire* » par le directeur des contributions ou son délégué.

Les signatures de la contrainte qui n'est soumise à aucune forme sacramentelle, par le receveur et par le directeur des contributions ou par son délégué, établissent dès lors à elles seules, la régularité de la contrainte.

La société **SOC1.**) ne peut donc déduire une quelconque nullité du défaut d'indication des prénoms et noms des signataires (cf. Cour 16 mars 2011, n° 35471 ; Cour 9 avril 2008, n° 32419 ; Cour 13 juillet 2005, n° 29621).

Les contraintes critiquées des 7 juin 2001, 14 novembre 2005, et 14 novembre 2007 sont dès lors régulières sous ce point et susceptibles d'interrompre la prescription.

La partie appelante conclut encore à la nullité de la contrainte du 14 novembre 2007 qui présenterait une irrégularité supplémentaire en raison d'une délégation inefficace, puisque la publication de la délégation de la signature au Mémorial ne mentionne pas l'identité du directeur délégant, ce qui rend impossible de vérifier si le délégant est effectivement investi des fonctions de directeur et ne précise ni la date de la prise d'effet de la délégation, ni celle de sa durée.

La délégation, telle que publiée, serait par ailleurs à portée générale en ce qu'elle est attribuée à une pluralité de personnes et pour un nombre indéterminé et illimité d'actes et constituerait ainsi un acte à portée générale, mais n'aurait néanmoins pas été prise sous la forme d'un règlement grand-ducal.

La délégation prévue par la loi du 27 novembre 1933, modifiée par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, ne fait pas l'objet d'une réglementation spéciale. Cette délégation n'est dès lors pas soumise à un quelconque

formalisme et aucun texte ne prévoit la nécessité d'une délégation par écrit et datée.

Il suffit de prouver qu'il y a eu délégation à une date déterminée.

En l'espèce, la délégation de signature est un acte administratif à caractère individuel. Ces actes ne sont assujettis à aucune forme particulière (cf. P. adm. 2011 p.18, n° 26), l'acte administratif ne doit pas nécessairement être écrit (P. adm. 2011 p.19 n°28).

L'acte administratif entre en vigueur à partir de son émission par l'autorité administrative compétente. L'acte produit effet dès son émission, mais il n'est opposable aux tiers qu'après avoir donné lieu à publication.

Le 11 juillet 2006, un texte de la teneur suivante a été publié au Mémorial B :

*« **Administration des Contributions. - Délégations.** - En exécution de l'article 9, al. 1^{er} de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale et de l'article 1^{er}, no 4 de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, concernant la remise en vigueur, sous certaines modifications et additions, de la loi précitée du 27 novembre 1933, le directeur des contributions a donné délégation pour requérir auprès des bureaux des hypothèques l'inscription et accorder la mainlevée totale ou partielle de l'hypothèque légale du Trésor, ainsi que pour rendre exécutoire les contraintes décernées par les receveurs des contributions à Madame et Messieurs les inspecteurs de direction premiers en rang, ...»*

A défaut d'indication en sens contraire, ces délégations ont pris effet à la date de leur publication au Mémorial B, les actes administratifs critiqués sont dès lors opposables à l'administrée (cf. Cour 16 mars 2011, n°35471).

L'injonction à l'Etat de produire l'original de la délégation qui a fait l'objet d'une publication dans le Mémorial B no 40 du 26 mai 2006, présentée à titre subsidiaire est sans fondement étant donné que la délégation de signature est un acte informel qui peut même revêtir la forme orale et n'a pas besoin d'être signé.

Les trois contraintes en cause des 7 juin 2001, 14 novembre 2000 et 14 novembre 2007 et examinées dans les conclusions des parties, sont des actes interruptifs réguliers émis par le créancier ayant interrompu le cours de la prescription quinquennale.

Quant au fond

Aux termes de son acte d'appel, la société **SOC1.)** interjette formellement appel contre le jugement civil numéro 118/2010 du 28 avril 2010 pris dans son intégralité.

En instance d'appel les parties n'ont toutefois pris des conclusions que sur la régularité des trois contraintes des 6 juin 2001, 14 novembre 2005 et 14

novembre 2007 et leur faculté d'interrompre le cours de la prescription, donc jusqu'au 14 novembre 2012.

Or il y a lieu de constater que l'appelante n'a versé aucune pièce en instance d'appel quant à ses prétentions au fond, ni même les pièces qu'elle avait versées en première instance.

La société **SOC1.)** ne critique par ailleurs pas autrement la motivation ou la décision de débouté quant au fond.

Les demandes de la société **SOC1.)** à voir annuler les bulletins rectificatifs de TVA du 3 juillet 2003 pour les années 1999, 2000 et 2001 déduire la TVA en amont de la société **SOC1.)**, reste non fondée en instance d'appel. Sa demande à se voir décharger des impositions supplémentaires en matière de loi sur la TVA pour les années 1999, 2000 et 2001 reste, par conséquent, de même infondée.

Le tribunal doit dès lors être confirmé purement et simplement par adoption de motifs.

La partie appelante demande encore la condamnation de l'ETAT et de l'Administration à une indemnité de procédure de 1.500.- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

La société **SOC1.)** succombant dans son appel et devant en supporter les frais, sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile est à déclarer non fondée.

L'ETAT et l'Administration demandent la condamnation de la partie appelante à lui verser une indemnité de procédure de 6.000.- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Il n'est pas inéquitable de laisser à charge de l'ETAT et de l'Administration l'entièreté des frais irrépétibles qu'ils ont exposés en instance d'appel. Les demandes de l'ETAT et de l'Administration en allocation d'une indemnité de procédure ne sont pas fondées.

Par ces motifs,

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du magistrat de la mise en état,

reçoit l'appel en la forme et le dit recevable,

dit l'appel partiellement fondé,

réformant :

dit recevable mais non fondé le moyen tiré de la prescription quinquennale basé sur la nullité des contraintes,

confirme pour le surplus,

déboute la société **SOC1.)** de sa demande fondée sur l'article 240 du Nouveau code de procédure civile,

déboute l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de leurs demandes fondées sur l'article 240 du Nouveau code de procédure civile,

condamne la société anonyme **SOC1.)** FINANCE aux dépens de l'instance d'appel et en ordonne la distraction au profit de Maître François KREMER, affirmant en avoir fait l'avance.