

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 153/24 - II - CIV

Audience publique du vingt-trois octobre deux mille vingt-quatre

Numéro CAL-2019-00235 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

MONSIEUR LE PREPOSE, RECEVEUR DU BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, ayant ses bureaux à L-2718 Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, du 25 janvier 2019,

comparant par Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

1) **PERSONNE1.)**, demeurant à L-ADRESSE1.),

2) **PERSONNE2.)**, demeurant L-ADRESSE1.),

intimés aux fins du susdit exploit Christine KOVELTER du 25 janvier 2019,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

3) l'**ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES**, dont les bureaux sont établis à L-2982 Luxembourg, 45, bd. Roosevelt, représentée par son Directeur,

4) **PERSONNE3.)**, agent des poursuites de l'Administration des Contributions Directes, ayant ses bureaux à L-2718 Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

intimées aux fins du susdit exploit Christine KOVELTER du 25 janvier 2019, n'ayant pas constitué avocat à la Cour.

LA COUR D'APPEL :

Vu l'arrêt de la Cour de cassation n° 15/2022 du 3 février 2022 avec numéro du registre CAS-2020-00163, qui, statuant sur l'unique moyen de cassation, a :

- cassé et annulé l'arrêt attaqué, numéro 97/20-VII-CIV, rendu le 8 juillet 2020 sous le numéro CAL-2019-00235 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, septième chambre, siégeant en matière civile,
- déclaré nuls et de nul effet ladite décision judiciaire et les actes qui s'en sont suivis,
- remis les parties dans l'état où elles se sont trouvées avant l'arrêt cassé et pour être fait droit, les a renvoyé devant la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, autrement composée.

Le litige a trait à la demande de PERSONNE1.) et de son épouse PERSONNE2.) (ci-après les GROUPE1.) à voir annuler le commandement de payer leur notifié en date du 17 avril 2017 par l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES (ci-après l'ACD) portant sur la somme de 111.756,78 EUR, se rapportant à des dettes fiscales des années 2001, 2012, 2013, 2014 et 2016.

Les GROUPE1.) s'opposent à l'exécution du commandement au motif que c'est à tort que les paiements effectués par eux auprès de l'ACD au courant des années 2016 et 2017 ont été imputés sur leurs dettes fiscales des années 2000 et 2001, celles-ci étant déjà prescrites au moment des paiements intervenus.

Ils estiment qu'en cas d'imputation correcte de leurs paiements, les dettes fiscales et les intérêts réclamés par le commandement leur notifié en date du 17 avril 2017 sont éteints par paiement.

Faits et rétroactes

En date du 8 juin 2005, l'ACD a émis à l'encontre des GROUPE1.) un bulletin d'imposition relatif à l'année fiscale 2000, contre lequel ceux-ci ont introduit un courrier de réclamation en date du 22 juin 2005.

En date du 2 septembre 2005, les GROUPE1.) ont signé un document intitulé « renonciation à la prescription » par lequel ils ont déclaré renoncer à toute prescription en cours et affectant les impôts et autres prestations en principal et accessoires, dont ils étaient débiteurs pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000, document qui est entré au bureau d'imposition en date du 6 septembre 2005.

En date du 6 septembre 2005, l'ACD a consenti par courrier aux GROUPE1.) *« pour la durée de l'instance, sans préjudice de ce qu'il appartiendra pour conserver le gage du Trésor, à surseoir à l'exécution du bulletin du 8 juin 2005 portant fixation de l'impôt sur le revenu de 2000 ».*

En date du 29 juin 2006, l'ACD a émis à l'encontre des GROUPE1.) un bulletin d'imposition relatif à l'année fiscale 2001, contre lequel ceux-ci ont introduit un courrier de réclamation en date du 14 août 2006.

En date du 5 décembre 2006, les GROUPE1.) ont signé un document intitulé « renonciation à la prescription » par lequel ils ont déclaré renoncer à toute prescription en cours et affectant les impôts et autres prestations en principal et accessoires, dont ils étaient débiteurs pour l'impôt sur le revenu de l'année 2001, document qui est entré au bureau d'imposition en date du 11 décembre 2006.

En date du 12 décembre 2006, l'ACD a consenti par courrier aux GROUPE1.) *« pour la durée de l'instance, sans préjudice de ce qu'il appartiendra pour conserver le gage du Trésor, à surseoir à l'exécution du bulletin du 29 juin 2006 portant fixation de l'impôt sur le revenu de 2001 ».*

En date du 18 mars 2013, l'ACD a demandé par courrier aux GROUPE1.) dans le cadre des sursis à exécution leur accordés en date des 6 septembre 2005 et 12 décembre 2006 de bien vouloir renouveler les renonciations à la prescription, en signant et en retournant les documents préparés à cet effet dans les meilleurs délais.

En date du 12 novembre 2013, l'ACD a adressé un courrier de rappel aux GROUPE1.) en les invitant à nouveau à renouveler les renonciations à la prescription et en les avertissant qu'à défaut de réponse pour le 29 novembre 2013, les sursis à exécution seraient annulés et l'impôt dû payable sans autre délai.

En date des 1^{er} avril et 23 novembre 2016, les GROUPE1.) ont procédé au paiement du montant de 107.708 EUR.

Monsieur le Préposé du bureau de recette Luxembourg de l'ACD (ci-après le Receveur) a imputé ces paiements sur les dettes fiscales des années 2000, 2001, 2012 et 2016.

En date du 26 janvier 2017 et fin mai 2017, les GROUPE1.) ont encore procédé au paiement du montant de 71.255 EUR.

Le Receveur a imputé ces paiements sur les dettes fiscales des années 2000, 2001, 2012, 2013 et 2016.

En date du 15 mars 2017, le Receveur a émis une contrainte pour le montant de 111.756,78 EUR à l'encontre des GROUPE1.) portant sur les dettes fiscales des années 2001, 2012, 2013, 2014 et 2016.

En date du 30 mars 2017, ladite contrainte fut rendue exécutoire par le directeur des contributions directes.

En date du 5 avril 2017, un commandement de payer la somme de 111.810,59 EUR a été délivré à l'encontre des GROUPE1.).

Par exploit d'huissier de justice du 20 juin 2017, les GROUPE1.) ont donné assignation à l'ACD, au Receveur et à PERSONNE3.), agent des poursuites, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, pour voir déclarer nul et de nul effet le commandement leur notifié le 17 avril 2017 portant sur la somme de 111.756,78 EUR, dire qu'il n'y a pas lieu à en poursuivre l'exécution, dire qu'aucune imputation n'aurait pu s'opérer sur les dettes fiscales de 2000 et de 2001 en vertu du paragraphe 123 AO, dire que les paiements effectués en 2016 et 2017 sont à imputer sur les dettes fiscales des années d'imposition 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016, dire que les intérêts calculés sur les dettes fiscales des années d'imposition 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016 en raison de l'imputation erronée des paiements effectués en 2016 et 2017 sur les dettes fiscales des années 2000 et 2001 sont nuls et nonavenus, dire que les dettes fiscales des années d'imposition 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016, ainsi que les intérêts y relatifs sont éteints en raison de paiements effectués par les requérants en 2016 et 2017.

A l'appui de leur demande, les GROUPE1.) ont fait valoir, à titre principal, qu'ils ont payé en 2016 le montant de 107.708 EUR équivalent aux dettes fiscales des années 2011, 2012 et 2016 et, en 2017, celui de 71.255 EUR équivalent aux dettes fiscales des années 2013 et 2014, et qu'à défaut d'indication des dettes fiscales qu'ils entendaient payer, les paiements ont été imputés en partie sur des dettes fiscales des années 2000 et 2001, bien que celles-ci fussent prescrites.

Le délai de prescription de cinq ans, ayant pris cours le 1^{er} janvier 2001 pour la créance de l'année d'imposition 2000 et le 1^{er} janvier 2002 pour la créance de l'année d'imposition 2001 n'aurait pas été suspendu.

Les délais auraient été interrompus par une renonciation à toute prescription de leur part, faite au courant de l'année 2005 pour l'année d'imposition 2000 et une renonciation à toute prescription faite au courant de l'année 2006 pour l'année d'imposition 2001.

Après cette interruption, une nouvelle prescription extinctive quinquennale aurait couru jusqu'au 31 décembre 2009 pour l'année d'imposition 2000 et jusqu'au 31 décembre 2010 pour l'année 2001.

Aucun acte de poursuite n'ayant été posé avant l'expiration des délais de prescription, celle-ci serait définitivement acquise depuis le 1^{er} janvier 2010 respectivement le 1^{er} janvier 2011, de sorte que les paiements effectués au courant des années 2016 et 2017 n'auraient pas pu être imputés sur les créances afférentes, prescrites avec les intérêts s'y rapportant.

Leurs paiements devraient s'imputer intégralement sur les dettes fiscales des années 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016, de sorte que celles-ci seraient éteintes par paiement.

A titre subsidiaire, les GROUPE1.) ont fait noter que des sursis à exécution leur avaient été accordés pour les dettes fiscales des années 2000 et 2001, de sorte qu'aucun paiement n'aurait pu être imputé sur ces dettes.

Par jugement du 5 décembre 2018, la demande des GROUPE1.) a été déclarée irrecevable en ce qu'elle était dirigée contre l'ACD et contre PERSONNE3.), agent des poursuites, et recevable et fondée en ce qu'elle était dirigée contre le Receveur.

Le commandement du 5 avril 2017 a été annulé.

Les parties ont été déboutées de leurs demandes respectives basées sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

De ce jugement, lui signifié en date du 18 décembre 2018, le Receveur a relevé appel par acte d'huissier de justice du 25 janvier 2019.

Il a demandé à la Cour d'appel, par réformation du jugement entrepris, de retenir, à titre principal, que le tribunal d'arrondissement était incompétent *ratione materiae* pour connaître des demandes des GROUPE1.) et, à titre subsidiaire, de dire que la prescription a été valablement interrompue. En tout état de cause, il a demandé de ne pas voir annuler le commandement du 5 avril 2017.

Le Receveur a encore conclu à se voir allouer, par réformation du jugement entrepris, une indemnité de procédure de 2.500 EUR pour la première instance et une indemnité de procédure de 3.000 EUR pour l'instance d'appel.

Il a finalement demandé à voir déclarer l'arrêt à intervenir commun à l'ACD et à PERSONNE3.), agent des poursuites.

A l'appui de son appel, le Receveur a fait valoir que le moyen tiré de la prescription relève de la compétence des juridictions administratives. En effet, le contentieux du recouvrement devant les tribunaux civils se ramènerait à un contentieux des irrégularités formelles de la contrainte administrative, et ne pourrait porter sur l'examen d'une question de prescription.

En ordre subsidiaire, le Receveur a soutenu que la prescription a en l'espèce été suspendue, parce qu'il aurait été dans l'impossibilité d'agir en vertu de la règle « *contra non valentem agere non currit praescriptio* », eu égard aux sursis à exécution accordés sur demande des GROUPE1.).

Ce ne serait que le 29 novembre 2013, à défaut par les GROUPE1.) d'avoir accepté de signer des renoncations à la prescription de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, que le cours de la prescription aurait repris, avant d'avoir été interrompu par la contrainte délivrée en date du 5 mars 2017.

Les créances fiscales pour les années 2000 et 2001 ne seraient dès lors pas prescrites.

Les GROUPE1.) ont conclu à la confirmation du jugement entrepris du 5 décembre 2018. Ils ont demandé à se voir allouer une indemnité de procédure de 5.000 EUR pour l'instance d'appel.

Par arrêt du 8 juillet 2020, la Cour d'appel a déclaré l'appel non fondé et a confirmé le jugement du 5 décembre 2018.

Le Receveur a été condamné au paiement d'une indemnité de procédure du montant de 1.500 EUR, et l'arrêt a été déclaré commun à l'ADC et à PERSONNE3.), agent des poursuites.

Pour arriver à cette solution et après avoir rejeté le moyen du Receveur tiré de l'incompétence *ratione materiae* des tribunaux civils, la Cour d'appel a retenu ce qui suit :

« a) *quant à la dette fiscale 2000 :*

*L'appelant soutient que les sursis à exécution, accordés le 6 septembre 2005, respectivement le 12 décembre 2006, auraient eu pour effet de suspendre le cours de la prescription. A l'appui de cet argument, l'appelant se réfère à une jurisprudence (tribunal administratif 18 septembre 2014, n°32064 du rôle) citée par l'auteur Alain STEICHEN (Manuel de droit fiscal général, 5^{ème} édition, p.305). Il invoque encore l'adage « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » comme cause de suspension de la prescription, soutenant qu'en raison des sursis à exécution accordés, l'administration ne pouvait pas agir, le sursis produisant ses effets tant qu'il n'y a pas eu de décision directoriale, respectivement tant qu'il n'a pas été annulé.*

Les GROUPE1.) soulèvent l'absence de base légale quant à un tel effet suspensif à l'égard des dettes fiscales 2000 et 2001.

Les causes d'interruption et de suspension de la prescription en matière d'impôt sur le revenu sont énumérées par l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues. Cet article dispose que : "Les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéficiaires de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription. {En cas d'introduction d'un recours, ils sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à compter du moment où le montant des sommes dues a été entièrement réglé mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours (phrase ajoutée par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects)}. Il en est de même des délais de prescription pour le recouvrement de toutes autres sommes en principal, intérêts et amendes fiscales dont la perception est confiée à l'administration des contributions. En cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription (...)."

L'article 2244 du Code civil dispose qu'"une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile".

Aucun paiement intégral des dettes fiscales 2000 et 2001 n'étant intervenu aux dates respectives des sursis invoqués, le cas de suspension introduit par la loi du 21 décembre 2001 n'est pas d'application en l'espèce. Aucun autre cas de suspension de la prescription ne résulte dès lors des textes légaux applicables.

En ce qui concerne l'adage "contra non valentem agere non currit prescriptio" comme cause de suspension de la prescription, la Cour constate que c'est à bon droit que les GROUPE1.) invoquent un revirement de jurisprudence effectué par la Cour administrative sur base d'un arrêt du 4 octobre 2001 (n°13043C du rôle) ayant confirmé un jugement du tribunal administratif du 31 janvier 2001 (n°11906 du rôle) pour avoir retenu que "On ne saurait admettre le raisonnement fondé sur l'adage "contra non valentem agere non currit praescriptio", consistant à admettre que la prescription aurait été suspendue ou interrompue durant la période où le juge administratif était saisi du recours, en raison de ce qu'il n'est pas exact d'affirmer que les parties, spécialement l'Etat, créancier de la dette d'impôt, se seraient trouvées dans l'impossibilité de fait d'agir avant la décision définitive de l'instance de recours, mais qu'au contraire, comme l'a relevé à juste titre le délégué du gouvernement, du côté de l'Etat, le receveur n'est non seulement pas empêché de poursuivre le recouvrement pendant l'instance contentieuse, mais il a le pouvoir et même l'obligation de le poursuivre et ses actes d'exécution, à la différence des actes du bureau d'imposition, interrompent la prescription. Enfin, il convient encore

d'ajouter que la condition d'application constituée par la nécessité d'une impossibilité de fait, exige soit un cas de force majeure, soit une ignorance de l'existence du droit, l'une et l'autre de ces situations n'ayant pas existé en l'espèce".

A cet égard, il convient de relever qu'il résulte de la jurisprudence plus récente (18 septembre 2014) invoquée par l'appelant que le tribunal administratif a motivé sa décision en se basant sur une décision du même tribunal du 16 mars 1999 (n°10942 du rôle) ainsi que sur une opinion doctrinale de 1994 (Jean OLINGER, le droit fiscal, études fiscales, septembre 1994, n°93/94/95, p.99, n°125).

Les arguments, jurisprudentiel et doctrinal, invoqués par l'appelant ne sont dès lors plus d'actualité.

Il y a partant lieu de retenir que les sursis à exécution, accordés le 6 septembre 2005, respectivement le 12 décembre 2006, n'ont pas eu pour effet de suspendre le cours de la prescription de la dette fiscale de 2000, laquelle, à défaut d'actes interruptifs de prescription, était acquise à la date du 1^{er} janvier 2006.

Les paiements effectués par les GROUPE1.) en 2016 et 2017 ne pouvaient dès lors pas être imputés sur la dette fiscale de 2000, dès lors que celle-ci était éteinte par prescription.

En conséquence, les sommations à tiers détenteur intervenues en date des 1^{er} juillet 2011 et 25 octobre 2011, visant exclusivement l'impôt sur le revenu de 2000, sont dénuées de toute valeur juridique pour se rapporter à une dette prescrite depuis le 1^{er} janvier 2006.

Il en résulte que l'imputation des paiements effectués les 1^{er} avril 2016, 23 novembre 2016, 26 janvier 2017 et fin mai 2017 n'a pas pu se faire valablement sur la dette fiscale de l'année 2000.

a) quant à la dette fiscale 2001 :

Il convient de relever que les juges de première instance ont retenu qu'" il n'était pas établi que les GROUPE1.) aient renoncé à la prescription des impôts pour les années 2000 et 2001, de sorte que le tribunal ne tient pas compte de leurs calculs du délai de prescription sur base de telles renonciations, valant interruption de la prescription".

Si, aux termes de son acte d'appel, l'appelant soutient sous le point 1.5. "(N :B : au vu du fait qu'aucune renonciation antérieure en relation avec les impôts sur le revenu des années 2000 et 2001 n'avait été accordée, le rédacteur du courrier – en parlant de renouvellement – s'est mal exprimé)", la Cour constate que l'appelant verse cependant en cause un document intitulé "renonciation à la prescription" du 5 décembre 2006 signé par chacun des GROUPE1.) et aux termes duquel ces derniers « déclarent renoncer à toute prescription en cours et affectant les impôts et autres prestations en principal et accessoires ci-après

détaillée dont ils sont les débiteurs : Impôt sur le revenu 2001". L'appelant invoque encore cette même renonciation au titre du schéma concernant la dette fiscale 2001 et figurant dans ses conclusions du 19 juin 2019.

Il s'ensuit qu'il est actuellement établi, en ce qui concerne la dette fiscale de 2001, que le cours de la prescription quinquennale (article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurances sociales, telle que modifiée) a été interrompu par la renonciation des assujettis au temps déjà couru de la prescription en date du 5 décembre 2006.

La Cour étant venue à la conclusion que le sursis à exécution accordé par l'AED suivant courrier du 12 décembre 2006 concernant le bulletin d'imposition de l'année 2001 ne saurait avoir un effet suspensif, il y a lieu de retenir qu'un nouveau délai de prescription d'une durée de quatre ans a commencé à courir à partir de cette date du 5 décembre 2006 en application de l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 précité et que ce nouveau délai de prescription est venu à expiration, à défaut de cause d'interruption ou de suspension, en date du 5 décembre 2010.

C'est partant à juste titre que les juges de première instance ont retenu que dans la mesure où les dettes fiscales des années 2000 et 2001 étaient prescrites, aucune imputation des paiements effectués en 2016 et 2017 n'a pu s'opérer sur ces dettes fiscales et qu'ils ont annulé le commandement de payer du 5 avril 2017. »

Le Receveur a introduit un pourvoi en cassation le 29 décembre 2020.

Dans son arrêt du 3 février 2022, la Cour de cassation a dit que :

« Vu le paragraphe 251 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 qui dispose :

"Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehoben. Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung."

ensemble le principe général de droit "Contra non valentem agere non currit praescriptio".

En déclarant prescrite la dette fiscale des défendeurs en cassation relative aux exercices 2000 et 2001 au motif que la prescription visée à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurances sociales avait continué à courir, malgré le fait que le préposé du bureau d'imposition compétent leur avait, sur demande, accordé, avant que la prescription de la dette fiscale ne fût acquise, un sursis à exécution des bulletins d'imposition portant fixation de l'impôt sur le revenu pour les années 2000 et 2001, sursis qui constituait pour le RECEVEUR compétent un obstacle

légal à toute mesure de recouvrement susceptible d'interrompre le cours de la prescription, les juges d'appel ont violé le principe général de droit "Contra non valentem agere non currit praescriptio" combiné au paragraphe 251, deuxième phrase, de la loi générale des impôts. »

L'arrêt du 8 juillet 2020 a été cassé et l'affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel, autrement composée.

Dans leurs conclusions après cassation, les GROUPE1.) font valoir que l'arrêt de cassation du 3 février 2022 n'a, en l'espèce, aucun impact pouvant justifier une réformation ou annulation du jugement du 5 décembre 2018 ou de l'arrêt du 8 juillet 2020.

En effet, le fait que selon l'arrêt de cassation du 3 février 2022, la prescription afférente aux dettes fiscales des années 2000 et 2001 était suspendue sur base de l'adage « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » ne changerait strictement rien au constat que les dettes fiscales étaient déjà prescrites au moment du commandement du 5 avril 2017. L'adage aurait uniquement été applicable durant la période des sursis à exécution.

Le délai de prescription de droit commun en matière de l'impôt réglé par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale (ci-après la loi du 27 novembre 1933), s'appliquerait en l'espèce et stipulerait un délai de prescription de cinq ans.

Les GROUPE1.) font encore valoir qu'en vertu du paragraphe 145 AO, le délai de prescription prend cours à partir du 1^{er} janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née, de sorte que le délai de prescription pour la créance résultant de l'année d'imposition 2000 aurait pris cours le 1^{er} janvier 2001 et celui pour la créance résultant de l'année d'imposition 2001 aurait pris cours le 1^{er} janvier 2002.

Ils relèvent encore qu'aux termes du paragraphe 251 AO, l'exigibilité des dettes fiscales fixées par les bulletins d'imposition n'est pas suspendue par l'introduction d'une réclamation et qu'aux termes de l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues (ci-après la loi du 22 décembre 1951), l'introduction d'un recours contre un bulletin d'imposition suspend les délais de prescription jusqu'à la décision définitive de l'instance en cours, et ce à compter du moment où le montant des sommes dues a été entièrement réglé, mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours.

Ils font noter qu'ils n'ont jamais payé les dettes fiscales des années 2000 et 2001.

Ils concluent que conformément à l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951, leurs réclamations introduites en date des 20 mai 2005 et 7 août 2006 contre les bulletins d'impôt pour les années 2000 et 2001 n'ont dès lors pas suspendu

les délais de prescription. Le jugement du 5 décembre 2018 serait à confirmer sur ce point.

Les GROUPE1.) estiment aussi que leurs renonciations à la prescription au courant des années 2005 et 2006 ne sont pas valables, de sorte que celles-ci n'ont pas eu le moindre effet pouvant justifier une interruption de la prescription des dettes fiscales des années 2000 et 2001.

Ils se réfèrent à l'article 2220 du Code civil d'après lequel « *on ne peut, d'avance, renoncer à la prescription : on peut renoncer à la prescription acquise* » et estiment qu'il s'agit d'une disposition d'ordre public à laquelle il n'est pas possible de déroger.

Il résulterait de la doctrine française que l'article 2220 du Code civil est applicable à une prescription en cours et qu'une renonciation à une prescription en cours de délai ne peut être considérée comme cause d'interruption de la prescription que si la personne renonçant à la prescription reconnaît, même implicitement, les droits de son adversaire. Ce dernier cas serait une application de l'article 2248 du Code civil selon lequel « *la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait* ».

Les GROUPE1.) font valoir qu'il ressort des circonstances de l'espèce qu'ils n'ont jamais eu l'intention, même implicitement, de reconnaître la créance pour les années fiscales 2000 et 2001 et rappellent avoir interjeté des réclamations contre les bulletins d'imposition concernés.

Les renonciations n'auraient dès lors aucun effet.

Les GROUPE1.) sont d'avis que la prescription pour l'année d'imposition 2000 a commencé à courir à partir du 1^{er} janvier 2001 et a été suspendue par le sursis à exécution le 6 septembre 2005 et que la prescription pour l'année d'imposition 2001 a commencé à courir à partir du 1^{er} janvier 2002 et a été suspendue par le sursis à exécution le 12 décembre 2006, mais que suite à l'annulation des sursis à exécution en date du 29 novembre 2013, la prescription a commencé à nouveau à courir à partir de cette date, de sorte que la prescription pour les années fiscales 2000 et 2001 était déjà acquise dans le courant de l'année 2014 au plus tard.

Lors de leurs paiements au courant des années 2016 et 2017, les dettes fiscales des années 2000 et 2001 auraient dès lors été prescrites, de sorte que ce serait à tort que leurs paiements auraient été imputés sur celles-ci.

Le commandement du 5 avril 2017 devrait dès lors être déclaré nul en ce qu'il se rapporterait à des dettes prescrites et éteintes par paiement.

Les GROUPE1.) demandent une indemnité de procédure du montant de 10.000 EUR.

Dans ses conclusions après cassation, le Receveur fait valoir que l'arrêt du 8 juillet 2020 a reconnu un effet interruptif à la renonciation à la prescription signée par les GROUPE1.) en date du 5 décembre 2006.

Un même effet interruptif devrait être accordé à la renonciation à la prescription signée par les GROUPE1.) en date du 2 septembre 2005.

Le Receveur invoque l'article 3, alinéa 2 de la loi du 22 décembre 1951 prévoyant qu'en cas d'interruption, une nouvelle prescription commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu de l'année 2000, il est d'avis qu'à partir du 30 novembre 2013, une nouvelle prescription a commencé à courir pour s'accomplir à la fin de la quatrième année, soit en date du 31 décembre 2017 à la suite de l'interruption de l'ancienne prescription par la renonciation à prescription signée par les GROUPE1.) en date du 2 septembre 2005.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu de l'année 2001, il est d'avis qu'à partir du 30 novembre 2013, une nouvelle prescription a commencé à courir pour s'accomplir à la fin de la quatrième année, soit en date du 31 décembre 2017 à la suite de l'interruption de l'ancienne prescription par la renonciation à prescription signée par les GROUPE1.) en date du 5 décembre 2006.

Il aurait dès lors à bon droit imputé les paiements effectués par les GROUPE1.) au courant des années 2016 et 2017 sur la dette fiscale de l'année 2000, et en partie sur la dette fiscale de l'année 2001, celles-ci n'ayant pas encore été prescrites lors des paiements.

La contrainte du 15 mars 2017 aurait également à nouveau interrompu le cours de la prescription.

Le Receveur estime que les renonciations à prescription signées par les GROUPE1.) sont valables.

Il se réfère aux développements qui figurent dans le Répertoire Pratique DALLOZ, édition 1922, sous le verbo « Prescription civile » et estime qu'on peut, au cours d'une prescription, renoncer à se prévaloir du temps écoulé.

Le Receveur fait noter que les GROUPE1.) ont renoncé et ont pu valablement renoncer à se prévaloir du temps écoulé, soit de la prescription courue, même s'ils n'ont pas pu renoncer à se prévaloir de la prescription qui allait courir dans l'avenir.

Il demande de rejeter la demande des GROUPE1.) en annulation du commandement du 17 avril 2017.

Il réitère ses demandes en obtention d'une indemnité de procédure du montant de 2.500 EUR pour la première instance et d'une indemnité de procédure du montant de 5.000 EUR pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour d'appel

Lors de son appel, le Receveur a soulevé principalement l'incompétence des juridictions de l'ordre judiciaire pour connaître de la contestation des GROUPE1.) relative à la prescription des dettes fiscales des années 2000 et 2001.

Par arrêt du 8 juillet 2020, la Cour d'appel a rejeté le moyen d'incompétence soulevé par le Receveur qui, lors de son pourvoi en cassation, n'a pas critiqué l'arrêt sur ce point.

Aucune des parties n'a plus conclu sur le moyen d'incompétence des tribunaux judiciaires après cassation.

Les tribunaux de l'ordre judiciaire sont compétents pour connaître des actions portant sur un vice de forme des actes d'exécution des impôts directs, respectivement des moyens par le débiteur pour établir que sa dette a été éteinte par paiement, compensation ou novation. Une contestation concernant la prescription peut se poser à l'occasion du recouvrement de l'impôt et relève dès lors de la compétence des juridictions ordinaires.

C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance se sont déclarés compétents pour connaître du moyen de la prescription invoqué.

Il ressort des pièces versées en cause après l'arrêt de la Cour de cassation que les GROUPE1.) ont signé en date du 2 septembre 2005 un écrit intitulé « renonciation à la prescription » par lequel ils ont déclaré renoncer à toute prescription en cours et affectant les impôts et autres prestations en principal et accessoires, dont ils étaient débiteurs pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000, et en date du 5 décembre 2006 un écrit intitulé « renonciation à la prescription » par lequel ils ont déclaré renoncer à toute prescription en cours et affectant les impôts et autres prestations en principal et accessoires, dont ils étaient débiteurs pour l'impôt sur le revenu de l'année 2001.

La prescription des impôts concernés en l'espèce est régie par l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 et par la loi modifiée du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues.

Tant le Receveur que les GROUPE1.) se réfèrent aux lois précitées.

L'article 3 de la loi modifiée du 22 décembre 1951 se lit comme suit :

« Les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéficiaires de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et

suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription. {En cas d'introduction d'un recours, ils sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à compter du moment où le montant des sommes dues a été entièrement réglé mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours (phrase ajoutée par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects)}. Il en est de même des délais de prescription pour le recouvrement de toutes autres sommes en principal, intérêts et amendes fiscales dont la perception est confiée à l'administration des contributions. En cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription [...] ».

Il ressort de cet article que les délais de prescription des impôts sont interrompus « *soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription* ».

La renonciation à une prescription acquise, qui ne peut intervenir qu'après l'écoulement du délai de prescription, prévue par l'article 2220 du Code civil, a pour effet de faire perdre à celui qui en est l'auteur la faculté d'invoquer la prescription en vue de se mettre à l'abri des poursuites de son créancier.

Elle se distingue des causes d'interruption de la prescription telles que par exemples une citation en justice, un commandement ou une saisie, qui ont pour effet d'interrompre le délai de prescription avant son expiration, ayant comme conséquence que le temps qui s'est écoulé avant la survenance de cet événement interruptif ne sera plus pris en considération.

Dans le cas d'une cause d'interruption de la prescription, et dès cessation de la cause d'interruption, la prescription recommencera à courir avec un nouveau délai.

Les causes d'interruption de la prescription ont ainsi pour effet de faire courir un nouveau délai de prescription, ce qui n'est pas le cas pour la renonciation à la prescription.

S'il est exact que les GROUPE1.) ne pouvaient pas valablement signer des renonciations à l'avance à la faculté d'invoquer la prescription avant la fin du délai de prescription, toujours est-il qu'ils ont pu valablement faire des renonciations à la prescription en cours, c'est-à-dire au temps déjà couru de la prescription, ayant comme but et pour effet d'interrompre le délai de prescription et de faire courir une nouvelle prescription, s'accomplissant à la fin de la quatrième année suivant l'acte d'interruption, le tout conformément à l'article 3 précité.

C'est dès lors à tort que les GROUPE1.) font valoir que les renonciations signées ne sont pas valables pour être contraires à l'article 2220 du Code civil.

Il ressort des faits et rétroactes ci-avant retranscrits qu'à l'appui de leur demande, les GROUPE1.) ont fait valoir eux-mêmes que leur dette fiscale de l'année 2000 était prescrite au 31 décembre 2009 et que leur dette fiscale de l'année 2001 était prescrite au 31 décembre 2010, prenant dès lors en compte comme causes d'interruption de la prescription les renonciations signées en date des 2 septembre 2005 et 5 décembre 2006.

En vertu de l'article 3 de la loi précitée précisant dans son dernier alinéa qu'« *en cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription [...]* », ensemble avec le principe général de droit « *Contra non valentem agere non currit praescriptio* » pendant les sursis à exécution, le délai de prescription de la dette fiscale de l'année 2000 a commencé à courir le 1^{er} janvier 2001 et a été interrompu par la renonciation des GROUPE1.) au temps déjà couru de la prescription en date du 2 septembre 2005, date à laquelle un nouveau délai de prescription a commencé à courir, qui aurait été révolu à la fin de la quatrième année suivant celle du 2 septembre 2005, soit le 31 décembre 2009, mais qui a été suspendu par le sursis à exécution accordé par l'ACD en date du 6 septembre 2005 jusqu'au 29 novembre 2013, date de l'annulation du sursis à exécution, pour dès lors reprendre à partir du 30 novembre 2013 et se terminer à la fin de la quatrième année, soit le 31 décembre 2017.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu de l'année 2001, le délai de prescription a commencé à courir le 1^{er} janvier 2002 et a été interrompu par la renonciation des GROUPE1.) au temps déjà couru de la prescription en date du 5 décembre 2006, date à laquelle un nouveau délai de prescription a commencé à courir, qui aurait été révolu à la fin de la quatrième année suivant celle du 5 décembre 2006, soit le 31 décembre 2010, mais qui a été suspendu par le sursis à exécution accordé par l'ACD en date du 12 décembre 2006 jusqu'au 29 novembre 2013, date de l'annulation du sursis à exécution, pour dès lors reprendre à partir du 30 novembre 2013 et se terminer à la fin de la quatrième année, soit le 31 décembre 2017.

C'est dès lors à tort que les GROUPE1.) font valoir que leurs dettes fiscales des années 2000 et 2001 étaient prescrites au moment de leurs paiements effectués au courant des années 2016 et 2017.

Il s'ensuit que le Receveur pouvait valablement imputer les paiements effectués par les GROUPE1.) au courant des années 2016 et 2017 sur leurs dettes fiscales des années 2000 et 2001.

Les GROUPE1.) ne rapportent dès lors pas la preuve que la dette fiscale réclamée par l'ACD par commandement du 5 avril 2017 sur base de la contrainte du 15 mars 2017, rendue exécutoire le 30 mars 2017, est éteinte par paiement.

Il y a dès lors lieu de dire, par réformation du jugement du 5 décembre 2018, que la demande des GROUPE1.) dirigée contre le Receveur n'est pas fondée et qu'il n'y a pas lieu à annulation du commandement du 5 avril 2017.

Les juges de première instance sont à confirmer en ce qu'ils ont débouté le Receveur de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour la première instance, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge l'entièreté des frais exposés par lui et non compris dans les dépens.

Pour la même raison, la demande du Receveur en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est également à rejeter.

Au vu de l'issue du litige, la demande des GROUPE1.) en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel n'est pas fondée.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

statuant à la suite de l'arrêt de la Cour de cassation n°15/2022 du 3 février 2022,

reçoit l'appel,

le dit partiellement fondé,

réformant,

dit la demande de PERSONNE1.) et PERSONNE2.) dirigée contre MONSIEUR LE PREPOSE, RECEVEUR DU BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES non fondée,

dit qu'il n'y a pas lieu à annulation du commandement du 5 avril 2017,

décharge MONSIEUR LE PREPOSE, RECEVEUR DU BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES du paiement des frais et dépens de la première instance,

confirme le jugement entrepris pour le surplus,

déboute MONSIEUR LE PREPOSE DU BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, ainsi que PERSONNE1.) et PERSONNE2.) de leurs demandes respectives en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne PERSONNE1.) et PERSONNE2.) aux frais et dépens des deux instances, avec distraction au profit de Maître Claude SCHMARTZ, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.