

Jugement civil no 100 / 2010 (8e chambre)

Audience publique du mardi, 20 avril 2010

Numéro du rôle : 94.508 et 114.463 (Jonction)

Composition:

Agnès ZAGO, vice-présidente,
Danielle POLETTI, premier juge,
Françoise HILGER, juge,
Edy AHNEN, greffier.

E N T R E :

1) **A.**), veuve **B.**), gérante, demeurant à L-(...),

2) **C.**), institutrice, fille unique des époux **B.)-A.**), demeurant à L-(...),

les deux en leur qualité d'héritières de feu **B.**),

3) **D.**), gérant, demeurant à L-(...),

4) **E.**), sans état, épouse **F.**), demeurant à (...) (France), (...),

5) **G.**), employée privée, demeurant à (...) (France), (...),

les trois en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.**), veuf d'**I.**), décédé ab intestat en date du 21 septembre 1992,

6) la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l., ci-avant dénommée **SOC.1'.)** S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par ses gérants actuellement en fonctions, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

demandeurs aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre KREMMER de Luxembourg du 30 novembre 2004 et d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 21 avril 2008,

comparant par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat, ayant initialement comparu par Maître Claude PENNING, avocat, les deux demeurant à Luxembourg,

E T :

1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, ayant son siège au Ministère d'Etat à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, représenté par son Ministre d'Etat,

2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, poursuites et diligences de son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

défendeurs aux fins des prédicts exploits KREMMER et ENGEL,

comparant par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg,

LE TRIBUNAL

Oùï A.), C.), D.), E.), G.) et la société à responsabilité limitée SOC.1.) par l'organe de Maître Jean-Paul NOESEN, avocat constitué.

Oùï l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par l'organe de Maître Céline TRITSCHLER, avocat, en remplacement de Maître François KREMER, avocat constitué.

Faits et procédure

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a fixé, sur base des déclarations fiscales pour les exercices 1993 et 1994, la dette d'impôt par deux bulletins d'imposition, tous deux émis le 18 janvier 1996 et notifiés le 5 février 1996.

A la suite d'un recours administratif auprès du directeur de l'Administration en question, réclamation qui a été rejetée par décision du directeur du 6 novembre 1996, les consorts X.) ont, par assignation du 21 janvier 1997, fait convoquer l'Administration concernée devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

Par jugement du 11 octobre 2000, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a annulé la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 6 novembre 1996 pour vice de procédure (non-respect des dispositions de la loi du 1^{er} décembre 1978 relative à la procédure administrative non contentieuse et du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes). Pour le surplus, le tribunal a renvoyé l'affaire devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines afin de statuer sur les déclarations de TVA relatives aux années 1993 et 1994.

L'annulation de la décision du 6 novembre 1996 était due, plus spécialement, au fait pour le directeur de l'Administration d'avoir basé sa décision sur un rapport interne de l'Administration faisant état de la découverte d'une fraude fiscale, rapport dont la communication avait été refusée aux requérants malgré demandes expresses.

Ledit rapport n'a, finalement, été communiqué aux requérants que le 22 août 2002.

Le 26 novembre 2002, les requérants ont soumis à l'Administration leurs observations circonstanciées.

Sur base du renvoi ordonné par le tribunal, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines émit, le 3 février 2003, deux nouveaux bulletins d'imposition pour les années 1993 et 1994.

Les réclamations introduites par les consorts **X.**), le 5 mai 2003, à l'égard desdits bulletins ont abouti, le 26 novembre 2004, à une nouvelle décision de rejet.

Par exploit d'assignation du 30 novembre 2004, 1) **A.**), veuve **B.**), 2) **C.**), fille unique des époux **B.)-A.**), les deux en leur qualité d'héritières de feu **B.**), 3) **D.**), 4) **E.**), 5) **G.**), en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.**), veuf d'**I.**), décédé ab intestat en date du 21 septembre 1992 et 6) la société à responsabilité limitée **SOC.1.**) S.à r.l. ont fait donner assignation à comparaître à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines devant le tribunal de ce siège pour :

- principalement, voir annuler les bulletins d'impôt notifiés par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le 3 février 2003 et la décision subséquente de rejet du 26 novembre 2004 du directeur de l'Enregistrement et des domaines, pour violation de la procédure administrative non contentieuse, telle que consacrée par la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ;

- subsidiairement, dire non fondés les deux bulletins d'impôt notifiés le 3 février 2003 et la décision subséquente de rejet du 26 novembre 2004 ;
- partant, décharger les requérants des impositions de TVA relatives aux exercices 1993 et 1994 ;
- condamner l'Etat du Grand-Duché, sinon l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à tous les frais et dépens de l'instance ;
- en ordre tout à fait subsidiaire, face à la bonne foi des requérants, ordonner la remise des impôts réclamés, sinon renvoyer le dossier à ces fins devant l'Administration de l'Enregistrement.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro 94.508.

Par exploit d'assignation du 21 avril 2008, 1) la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l., 2) **A.)**, veuve **B.)**, 3) **C.)**, fille unique des époux **B.)-A.)**, les deux en leur qualité d'héritières de feu **B.)**, 4) **D.)**, 5) **E.)** et 6) **G.)**, en leur nom personnel et comme héritiers de feu **H.)**, veuf d'**I.)**, décédé ab intestat en date du 21 septembre 1992 et 6) la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l. ont fait donner assignation à comparaître à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en la personne du receveur de l'Enregistrement et des Domaines devant le tribunal de ce siège pour :

- voir dire l'opposition formée contre la contrainte émise en janvier 1997 régulière et justifiée ; partant,
- voir déclarer nulles et non avenues les contraintes décernées contre la société **SOC.1.)** en date des 5 novembre 1997, 12 novembre 1999, 9 décembre 2003 et 26 octobre 2007, ainsi que les commandements y relatifs ;
- voir déclarer prescrite la dette de TVA de la société **SOC.1.)** à l'égard de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour l'année d'imposition 1994, compris des intérêts, frais et pénalités ;
- entendre dire la dette de TVA pour l'année d'imposition 1993 des requérants sub 2) à 6) à l'égard de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines également prescrite ;
- voir condamner l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à payer aux requérants sub 2) à 6) la somme de 12.500.- EUR à titre de dommages et intérêts pour leurs préjudices matériel et moral, sinon tout autre montant même supérieur à arbitrer par le tribunal ou à dire d'expert ;

- voir condamner l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg à payer à la requérante sub 1) la somme de 12.500.- EUR à titre de dommages et intérêts pour leurs préjudices matériel et moral, sinon tout autre montant même supérieur à arbitrer par le tribunal ou à dire d'expert ;

- voir condamner l'Etat à payer aux requérants une indemnité de 5.000.- EUR sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile, ainsi qu'au paiement des frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de leur propre mandataire.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro 114.463.

Ces deux rôles ont été joints par ordonnance du 6 mai 2008.

L'ordonnance de clôture de l'instruction est intervenue le 24 novembre 2009.

Le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral à l'audience du 19 janvier 2010.

Motifs de la décision

a) les exceptions préalables de l'administration

le moyen de l'administration tiré de la nullité de l'assignation du 21 avril 2008

Les défendeurs opposent à ladite assignation l'exception du libellé obscur, non pas en tant qu'elle émane de la société **SOC.1.**), laquelle attaque quatre contraintes émises à des dates précisées dans l'assignation, mais en tant qu'elle émane des conjoints **X.**), dans la mesure où ils attaquent « *une contrainte dont la date précise n'est pas autrement connue, mais qui devrait avoir été décernée au mois de janvier 1997* ».

Cette exception est a priori surprenante, puisqu'elle émane d'une administration qui est censée disposer d'un dossier complet lui permettant d'identifier une contrainte émise par elle-même, alors que les demandeurs ne disposent visiblement pas d'un dossier aussi complet. Dans la mesure où l'annulation pour libellé obscur, vice de forme de l'assignation, est sujette à la preuve d'un grief par l'administration défenderesse (art. 264 du nouveau code de procédure civile) et dans la mesure où le grief qui résulterait de l'imprécision dans la désignation des bulletins attaqués n'est pas prouvé, le tribunal ne fera pas droit à ce moyen.

le moyen de l'administration tiré de la forclusion des demandeurs au regard de l'article 76 de la loi sur la TVA

Aux termes de l'article 76 de la loi sur la TVA :

« (...) 3. Sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de la notification du bulletin.

4. Le délai prévu au paragraphe 3 est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration sera saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexaminera l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substituera à l'imposition entreprise et donnera lieu soit à un avis confirmatif du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif.

La prédite décision indiquera la durée du délai encore disponible pour l'introduction du recours devant le tribunal mentionné au paragraphe 3 ; le délai encore disponible courra à partir de la date de la notification de l'avis confirmatif ou du bulletin rectificatif ».

Après avoir d'abord conclu au fond (conclusions du 9 janvier 2006), l'administration conclut dans ses conclusions du 2 septembre 2008 au non-respect du délai de trois mois de l'article 76, paragraphe 3, de la loi sur la TVA au motif suivant : *« Force est de constater que la réclamation a été introduite plus de 3 mois après la notification (5 mai 2003 pour notification le 3 février 2003) et ne pouvait pas venir suspendre un délai qui était déjà – à ce moment-là – définitivement expiré. Par analogie à l'expiration d'un délai d'appel en matière judiciaire, une réclamation tardive ne saura faire revivre un délai échu tel que prévu par la loi »* (cf. p. 3 desdites conclusions).

Contrairement à ce que soutiennent les demandeurs, le moyen de défense en question est recevable. Il ne fait pas partie de la catégorie des moyens qui doivent être soulevés in limine litis (à savoir les moyens tirés de l'incompétence ratione loci et du vice de forme de la demande), mais constitue un moyen de forclusion d'ordre public, dans la mesure où il touche aux modalités de contrôle de la légalité des bulletins émis par l'Administration de l'Enregistrement.

En revanche, les demandeurs font valoir à juste titre que le moyen de l'administration perd de vue que le 3 mai 2003 était un samedi et que le 5 mai 2003, jour d'introduction de la réclamation était le lundi subséquent. Par application de l'article 5 de la Convention de Bâle sur la computation des délais du 16 mai 1972, approuvée par la loi du 30 mai 1984, *« Il est tenu compte des samedis, dimanches et fêtes légales dans la computation d'un délai. Toutefois, lorsque le dies ad quem d'un délai avant l'expiration duquel un*

acte doit être accompli est un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou considéré comme tel, le délai est prorogé de façon à englober le premier jour ouvrable qui suit ». En l'espèce, le délai a ainsi été prorogé au premier jour ouvrable qui suivait le jour de son expiration théorique.

Après l'introduction de la réclamation, le 3 mai 2003, le directeur de l'Enregistrement a pris un an et demi pour la trancher, ce qu'il a fait le 26 novembre 2004. Comme le rappelle le dernier paragraphe de la décision sur réclamation, le recours devant le tribunal d'arrondissement devait être introduit par les demandeurs le jour-même de la réception de la décision expédiée par le directeur (ceci par application du paragraphe 4 de l'article 76 de la loi sur la TVA, les demandeurs ayant attendu le dernier jour pour introduire leur réclamation).

Selon une mention portée sur la lettre du directeur du 26 novembre 2004 par son destinataire, Me Claude Penning, celle-ci a été reçue le 30 novembre 2004. L'administration ne démontre pas le contraire. Il s'ensuit que l'assignation signifiée le 30 novembre 2004 est intervenue dans le délai légal.

Le moyen de forclusion sera dès lors rejeté.

b) les moyens dirigés par les demandeurs contre l'imposition

le moyen tiré par les demandeurs de la violation de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse à l'occasion de l'émission des nouveaux bulletins du 3 février 2003

Le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes, aurait été méconnu non seulement dans le cadre de la première procédure d'imposition (violation sanctionnée par le jugement du 11 octobre 2000), mais également lors de la seconde procédure d'imposition.

L'Administration aurait négligé la « participation de l'administré à la prise de la décision administrative », ainsi que son devoir de motiver ses actes administratifs. Les demandeurs concluent à la nullité de la procédure d'imposition.

L'Administration soutient, en premier lieu, que la réglementation en question serait inapplicable au fonctionnement de l'Administration de l'Enregistrement au motif, qui trouve un certain soutien dans les travaux préparatoires de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, que « les décisions de l'administration de l'enregistrement en matière de contributions indirectes (droits d'enregistrement et TVA) échappent à la réglementation, alors qu'elles appartiennent à la

sphère du droit privé et à ce titre relèvent des juridictions civiles » (cf. rapport de la Commission des finances et du budget du 23 octobre 1978, doc. parl. no 2209/02, p. 3).

L'opinion ainsi défendue est toutefois erronée. Le droit fiscal, y compris les droits d'enregistrement et la TVA, appartient au droit public et non au droit privé, même si le recours en matière d'impôts indirects est, par la volonté du législateur, attribué aux juridictions civiles plutôt qu'aux juridictions administratives.

Le tribunal confirme, dès lors, l'approche prise dans le jugement du 11 octobre 2000 qui consiste à appliquer en principe les règles issues du règlement du 8 juin 1979 à la matière de la TVA.

Le tribunal note que le manquement de l'administration aux règles de la « participation de l'administré à la prise de la décision administrative » n'est pas explicité dans les conclusions des demandeurs au-delà du reproche de défaut de motivation des bulletins.

L'obligation de motiver les actes administratifs résulte, pour certains types de décisions administratives, de l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 précité. Elle résulte, toutefois, également de l'article 76, par. 2, al. 1^{er}, 2^e phrase de la loi sur la TVA, ainsi rédigé : « *Le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration* ». Ce texte est équivalent à l'article 6 du règlement précité, aux termes duquel : « *La décision doit formellement indiquer les motifs par l'énoncé au moins sommaire de la cause juridique qui lui sert de fondement et des circonstances de fait à sa base* ». Dès lors, il y a lieu d'appliquer le texte spécial de l'article 76 de la loi sur la TVA, plutôt que l'article 6 du règlement, texte plus général (cf. l'exception à l'application des règles issues du règlement grand-ducal précité, laquelle résulte de l'article 4 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, ayant trait à l'existence d'un texte spécifique présentant des garanties au moins équivalentes à celles du règlement d'exécution de la loi).

Il est vrai que les bulletins sont motivés de façon assez indigente (motivation du bulletin pour 1993 : « *Imposition des exportations non justifiées ; régularisation de la taxe en amont (art. 5 du règlement gr.-d. du 03.03.1980) ; rejet de la taxe en amont grevant les achats non-soumis à la TVA luxembourgeoise conformément à la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; redressement de notre bulletin notifié en date du 06 février 1996* » et pour 1994 « *Imposition des exportations non justifiées ; rejet de la taxe en amont grevant les achats non-soumis à la TVA luxembourgeoise conformément à la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; redressement de notre bulletin notifié en date du 06 février 1996* »).

Il ne convient toutefois pas d'appliquer les dispositions relatives à la motivation des actes administratifs de manière formaliste pour faire de leur non-respect une cause de nullité des décisions administratives dans une situation où, comme en l'espèce, l'administré

destinataire est en mesure de connaître en détail la motivation de l'acte qui lui est notifié, pour se l'être vu communiquer au cours de la procédure de recours administratif, puis judiciaire, introduit contre de précédents bulletins. Le point de vue de l'administration n'a pas varié tout au long du déroulement de cette affaire. Les demandeurs le savent et en font d'ailleurs grief à l'administration. Dès lors, ils ont nécessairement compris le sens des motifs donnés dans les bulletins d'imposition et ne peuvent faire valoir que par sa motivation lacunaire, les bulletins auraient violé leurs droits.

Par conséquent, ce moyen sera rejeté.

le moyen des demandeurs tiré de la prescription de la créance fiscale

Ce moyen est soulevé par les demandeurs, aux termes de leurs deux assignations, à la fois à titre de moyens d'illégalité contre la décision directoriale confirmant les bulletins du 3 février 2003 et à titre de moyen d'extinction de la créance invoquée dans le cadre de l'opposition aux cinq contraintes attaquées.

Il n'est pas indispensable pour le tribunal de prendre position sur la question, controversée entre les parties, de savoir si c'est dans le cadre de l'un ou de l'autre contentieux que le moyen de prescription est approprié. En effet, pour les raisons indiquées ci-après, le moyen en question est dépourvu de fondement.

Le moyen de prescription se trouve exposé avec une grande clarté dans une consultation rédigée par Me Alain Steichen du 12 mai 2006 à la demande de Me Claude Penning pour le compte des demandeurs. Il peut être résumé comme suit.

Aux termes de l'article 80 de la loi sur la TVA, « l'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre dans l'année dans laquelle la somme à percevoir est devenue exigible ».

Par conséquent, l'action du Trésor en paiement de la TVA pour l'année 1993 se prescrit au 1^{er} janvier 1999 et au 1^{er} janvier 2000 pour l'exercice 1994.

Certes, la prescription est susceptible d'être interrompue, mais aucune cause d'interruption ne serait réalisée en l'espèce. En particulier, les commandements de payer émis les 5 novembre 1997 et 12 novembre 1999, fondés sur les bulletins d'imposition du 18 janvier 1996, seraient à considérer comme nuls et nonavenus suite à l'annulation des bulletins qui leur servaient de base, cette annulation étant l'effet de l'annulation, par le jugement du 11 octobre 2000, de la décision directoriale intervenue sur recours administratif contre lesdits bulletins et qui s'est substituée à eux conformément à l'article 76, paragraphe 4, de la loi sur la TVA.

En conséquence, selon la consultation, en 2003 il était trop tard pour émettre un nouveau bulletin d'imposition, la période de prescription quinquennale étant expirée. La consultation de Me Steichen conclut comme suit : « *le bureau d'imposition étant forclos pour émettre des bulletins d'imposition relatifs aux années 1993 et 1994, ce vice ne peut être régularisé, de sorte que les requérants ont vu leur dette éventuelle éteinte et auront droit au remboursement des sommes indument payées* ».

L'argumentation ainsi formulée par les demandeurs aurait pour résultat de sanctionner d'une manière qui peut paraître disproportionnée, par la prescription irrévocable de la créance fiscale entraînant même l'obligation à la charge de l'Etat de rembourser aux assujettis les montants dus au titre de TVA conformément à leur propre déclaration fiscale, un vice de forme du bulletin originaire ou de la décision directoriale qui conduit à leur annulation par les tribunaux, typiquement après l'expiration du délai de prescription quinquennal calculé à partir de la fin de l'année où furent effectuées les opérations imposables. Il reste, dès lors, à examiner si ce résultat s'impose en droit.

En fait, le même type de problème se présente aussi en matière d'impôts directs, où il a été résolu par un jugement du tribunal administratif du 16 mars 1999 (no 10942), jugement invoqué par l'administration dans ses conclusions.

Ce jugement motive comme suit le rejet de la thèse selon laquelle, en cas d'annulation d'un bulletin d'imposition originaire, la prescription devrait être censée avoir continué à courir sans interruption depuis la fin de l'année d'imposition en cause :

« Que c'est ainsi à partir de la naissance du fait générateur que court en matière d'impôts directs, y compris pour les impôts visés par les bulletins litigieux, le délai de prescription pour leur établissement et leur recouvrement (Olinger, Le droit fiscal, op.cit, n° 87, p. 77) ;

Que d'après les articles 1er et 10, alinéa 3, de la loi modifiée du 27 novembre 1933 précitée, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal, le délai de prescription court à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance fiscale est née ;

Que pour l'exercice 1989, le plus ancien sous analyse, la créance fiscale concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal est née avec effet au 31 décembre 1989 au plus tard, fin de l'année de calendrier ;

Qu'en application des dispositions qui précèdent, le délai de prescription afférent, étant en principe de cinq ans, a commencé à courir pour les impôts en question relatifs à l'année 1989 à partir du 1er janvier 1990 ;

Considérant qu'en date du 15 septembre 1993 les demandeurs ont introduit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal prévus émis le 26 août 1993 concernant les exercices 1989, 1990 et 1991, conformément aux paragraphes 228 AO et 301 AO ;

Considérant qu'il est constant que dans la mesure où aucune des parties en cause ne s'est trouvée dans la possibilité d'agir avant la décision définitive des instances de recours, la prescription s'est trouvée suspendue durant la période où celles-ci étaient saisies (cf. C.E. 5 mai 1965, Alliance, n° 5579 du rôle) ;

Considérant que le bureau d'imposition se trouve être complètement dessaisi en ce sens qu'il ne peut plus modifier l'imposition, lorsque le contribuable interjette réclamation dans l'hypothèse vérifiée de l'espèce d'une saisine directe du directeur (cf. Olinger, la procédure contentieuse en matière d'impôts directs, études fiscales 81 à 85, n° 68, page 55) ;

Que ce même dessaisissement vaut durant la saisine des juridictions de l'ordre administratif ;

Considérant qu'il découle des principes ci-avant dégagés que la prescription extinctive a été suspendue avec effet au 15 septembre 1993, date d'introduction de la réclamation des époux C.-W. auprès du directeur ;

Considérant que la suspension de la prescription extinctive n'a pas, contrairement à l'interruption, pour effet d'anéantir le temps de prescription déjà couru ;

Considérant que la suspension cesse d'avoir ses effets lorsque les parties reprennent leur possibilité d'agir au moment où intervient la décision définitive des instances de recours ;

Considérant qu'en l'espèce, à défaut d'appel interjeté, le jugement du tribunal administratif du 7 janvier 1998, notifié le 9 janvier 1998 est devenu définitif à la date du 18 février 1998 à minuit, moment à partir duquel la prescription a repris son cours ;

Considérant qu'à la date d'émission des bulletins actuellement critiqués, 19 mars 1998, la prescription extinctive de cinq ans n'était pas encore acquise, ayant couru en toute hypothèse pendant moins de quatre ans suivant les données qui précèdent concernant les impôts visés relatifs à l'exercice 1989 ».

Ces principes sont transposables, au regard des circonstances de la présente espèce, à la prescription de la créance de l'Etat au titre de la TVA.

De même que le bureau d'imposition de l'Administration des contributions directes, le bureau d'imposition TVA est empêché de refaire l'imposition dès lors que les instances de recours hiérarchique et judiciaire sont saisies et aussi longtemps qu'elles ne se sont pas prononcées. Il s'y ajoute concrètement qu'en l'espèce, le bureau d'imposition ne pouvait pas prévoir la cause d'annulation retenue par le jugement du 11 octobre 2000 à l'égard du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, auquel le tribunal reprocha d'avoir statué sur le recours sans avoir communiqué au préalable aux parties requérantes le dossier administratif auquel elles avaient demandé d'avoir accès.

Par conséquent, il convient d'admettre en l'espèce la suspension de la prescription suite à l'introduction de la réclamation et jusqu'au moment où les instances saisies du recours se sont prononcées par une décision définitive.

Me Steichen dans sa consultation, sans mentionner expressément la jurisprudence précitée du tribunal administratif, argumente comme suit pour dénier à l'exercice des voies de recours par l'assujetti tout effet suspensif de la prescription : « *La citation en justice peut être négligée ici. Tout d'abord, l'administration de l'enregistrement elle-même, qui est en charge des mises à jour du code fiscal de TVA indique parmi les 'principes généraux applicables en matière de prescription', en se référant à un auteur français, Pilon : « Suspension de prescription. - Les prescriptions ne peuvent être suspendues que par une loi ou par des arrêtés spéciaux comme il en intervient en temps de guerre ».*

Pour ajouter un deuxième principe de la même teneur :

« Les délais de prescription sont des délais de rigueur ; ni les tribunaux, ni l'administration ne peuvent les proroger ».

Eustache Pilon dans son « Principes et technique des droits d'enregistrement » s'exprime dans les mêmes termes :

« Sixième principe. - La prescription court contre la Régie même si elle se trouve dans l'impossibilité d'agir : l'application de la règle de droit commun : *contra non valentem agere non currit prescriptio*, est, ici, écartée pour le motif que les prescriptions fiscales sont d'ordre public ».

Ces citations sont extraites non pas du volume du code fiscal consacré à la TVA, mais du volume consacré aux droits d'enregistrement. Elles se réfèrent à une opinion d'auteur (E. Pilon, Principes et technique des droits d'enregistrement, 1927, t. I, no 984), qui indique lui-même l'opinion contraire d'autres auteurs (« *Contra* Championnière et Rigaud, no 4007 »). Le tribunal n'est pas convaincu par cette opinion qui déroge, sans bonne raison, aux principes ordinairement applicables en matière de prescription, et lui préfère la démonstration contenue dans le jugement du tribunal administratif, qu'il estime transposable au présent litige.

Par application de ces principes, il n'y a, en l'espèce, pas de prescription, la prescription ayant été suspendue le 21 février 1996, date des premières réclamations jusqu'au jour du prononcé du jugement d'annulation du 11 octobre 2000 (il convient de noter que contrairement aux jugements du tribunal administratif, les effets des jugements du tribunal d'arrondissement ne sont pas suspendus pendant la durée du délai d'appel contre ces jugements).

En ce qui concerne l'année d'imposition 1993, le délai de prescription a commencé à courir le 1^{er} janvier 1994 jusqu'au 21 février 1996 (2 ans et 20 jours), puis il a été suspendu jusqu'au 11 octobre 2000 pour reprendre son cours à cette date. Du 11 octobre 2000 au 3 février 2003, deux ans et 134 jours, se sont écoulés, lesquels, additionnés à la période de 2 ans et 20 jours antérieurs à la suspension, font 4 ans et 154 jours, soit moins de cinq ans.

Il s'ensuit que la prescription n'était pas acquise, au moment de l'émission du nouveau bulletin le 3 février 2003, s'agissant de l'année 1993. A fortiori, la prescription n'était pas acquise s'agissant de l'année 1994 qui a donné lieu à un bulletin originaire et à un nouveau bulletin aux mêmes dates.

Le tribunal en déduit, d'une part, que le moyen afférent formulé dans l'assignation du 30 novembre 2004 n'est pas fondé et que, d'autre part, l'ensemble des prétentions formulées dans l'opposition à contrainte (assignation du 21 avril 2008) sont dépourvues de fondement en tant qu'elles se fondent sur la base juridique de la prescription.

Les demandeurs n'ayant pas obtenu gain de cause dans cette demande, sont à débouter de leur demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

quant au fond

L'administration considère que les demandeurs sont impliqués dans une vaste opération de fraude à la TVA comme complices de la société **SOC.2.) GmbH**, « qui a facturé et encaissé la TVA sur la soi-disant revente de la ferraille aux parties demanderesses sans la verser dans les caisses publiques, tandis que, de leur côté, les parties demanderesses ont déduit, dans leurs déclarations de TVA, la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les soi-disant factures d'achat (TVA d'amont). Comme la marchandise en question a fait l'objet de prétendues livraisons intra-communautaires vers d'autres Etats membres de l'Union européenne, les parties demanderesses se sont trouvées en situation structurelle de crédit de TVA et ont demandé des remboursements substantiels de TVA » (cf. conclusions de Me Kremer notifiées le 19 janvier 2006).

La TVA facturée par **SOC.2.) GmbH** est due à l'Etat, malgré le caractère frauduleux de l'opération, sur le fondement de l'article 26, paragraphe 2, de la loi sur la TVA,

disposition anti-fraude en vertu de laquelle la taxe est due par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture. En revanche, les demandeurs ne seraient pas en droit d'obtenir la déduction et le remboursement de la TVA en amont (dont il n'est pas contesté qu'ils l'ont effectivement payée à **SOC.2.) GmbH**), l'opération ayant donné lieu à ces factures ayant été fictive.

Les demandeurs sont d'accord avec l'administration sur le fait que **SOC.2.) GmbH** s'est livrée à des opérations frauduleuses, mais ils soutiennent avoir été eux-mêmes de bonne foi. La fraude commise par **SOC.2.) GmbH** l'aurait été à leur insu. L'administration soutient un point de vue contraire : les demandeurs auraient su, ou auraient pour le moins dû savoir, sur la base de toute une série d'indices, qu'ils prêtaient la main à une fraude.

En droit, il y a lieu d'une part de rejeter un moyen soulevé in extremis par les demandeurs (conclusions de Me Noesen du 19 octobre 2009), et qui est tiré du fait qu'il ne se serait pas agi d'une opération intracommunautaire mais d'une opération interne entre deux assujettis luxembourgeois à laquelle s'appliquerait l'article 67 de la loi sur la TVA, ainsi rédigé : « *Toute personne qui est partie à l'opération imposable, à l'exclusion du consommateur final non assujetti, est solidairement tenue au paiement de la taxe envers l'Etat avec la personne qui en est le débiteur conformément aux dispositions de l'article 26.* »

Toutefois, la personne qui prouve avoir payé à son fournisseur ou à son prestataire tout ou partie du prix et de la taxe y afférente, est, dans cette mesure, déchargée de la solidarité, sauf en cas de mauvaise foi (...) ».

Ce moyen doit être rejeté pour les raisons indiquées en réponse par l'administration : il est étranger à la question pertinente en l'espèce, à savoir la non-déductibilité dans certains cas de la TVA en amont.

D'autre part, la Cour de justice des Communautés européennes a prononcé une série d'arrêts que les deux parties sont d'accord à considérer comme décisifs pour la solution du présent litige, l'arrêt du 6 juillet 2006, K. contre Etat belge (C-439/04) et Etat belge contre R. SPRL (C-440/04).

Il y a été décidé que « *lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que la livraison a été effectuée à un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, il appartient à la juridiction nationale de refuser audit assujetti le bénéfice du droit à déduction* ».

En revanche, « *les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude, qu'il s'agisse de la fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la*

légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont ».

La question de la bonne foi des demandeurs est, dès lors, d'une importance décisive. Le tribunal estime que, plutôt que de statuer simplement sur la base du dossier soumis par l'administration de l'enregistrement, il y a lieu de procéder à l'enquête proposée par les demandeurs au dispositif de leurs conclusions du 8 juin 2009. Les éléments de fait sous-jacents aux observations critiques consacrées à ladite offre de preuve dans les conclusions de l'administration du 21 septembre 2009 pourront être abordées par les parties défenderesses tant lors de l'enquête que lors d'une éventuelle contre-enquête.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, huitième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

quant à la demande introduite par assignation du 21 avril 2008,

dit la demande recevable, mais rejette le moyen des demandeurs tiré de la prescription de leur éventuelle dette fiscale ; partant,

rejette l'opposition à commandement en tant qu'elle se fonde sur la prescription ;

constate qu'il ne reste rien à juger quant cette opposition ;

déboute **A.), C.), D.), E.), G.)** et la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** S.à r.l. de leur demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

met les frais relatifs à cette demande à leur charge ;

quant à l'assignation du 30 novembre 2004,

rejette le moyen des parties défenderesses tiré de la forclusion ;

rejette les moyens des demandeurs tirés de la violation de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse et de la prescription ;

avant tout autre progrès en cause, admet les demandeurs à prouver par l'audition de

Monsieur J.), Monsieur K.) et **Madame L.)** p.a.: Administration de l'Enregistrement, les faits suivants :

« a) A l'époque des faits relevant pour le présent litige antérieur à 1995 les contribuables n'avaient aucun accès au système vies pour leur permettre de vérifier la validité du numéro intracommunautaire de leur contre partie commerciale ou sa situation envers l'Administration de l'enregistrement, par exemple si leur partenaire avait réglé sa TVA afin que le contribuable soit sûr de ne pas devenir co-débiteur solidaire de la TVA sur base de l'article 67 LTVA. L'administration refusait la communication de tout renseignement.

b) A cette époque également, les opérations massives, opérations frauduleuses massives dites de carrousel la TVA rendues possibles par une modification récente de la sixième directive communautaire en matière de TVA initialisant le régime intracommunautaire n'était pas connue du grand public et même pas des services normaux de l'Administration. C'est notamment à la demande des administrations étrangères qu'un service spécial de dépistage a à l'époque été créé par l'Administration de l'Enregistrement de Luxembourg auquel les deux témoins ont été affectés et c'est grâce à leur travail qu'un nombre impressionnant de fautes a pu être découvert à Luxembourg.

c) Il est avéré que dans tous ces dossiers que les contribuables luxembourgeois utilisés au sens littéral du terme par des délinquants étrangers n'avaient pas d'idée de la portée des opérations dans lesquelles elles étaient impliquées à Luxembourg pendant les années 1994. Seuls quelques fiscalistes pointus dans certaines fiduciaires étaient au courant, en dehors des fonctionnaires spécialisés de l'Administration de l'Enregistrement des possibilités de fraudes offertes par le régime dit intracommunautaire et la famille X.) ne faisait pas exception à cette ignorance.

d) Il est d'ailleurs un fait que les fonctionnaires non spécifiquement spécialisés dans le dépistage des fraudes de l'Administration elle-même ne se rendaient pas compte du caractère frauduleux des opérations et il est dès lors exact qu'à la suite d'un contrôle dans un premier temps par les services normaux de l'Administration, les SOC.1') se soient faits rembourser des montants de TVA importants, tout simplement parce qu'ils avaient omis de contrôler si la société SOC.2.), qui vendait la marchandise aux SOC.1'), avait rempli ses obligations en matière de TVA. Or, comme les SOC.1') l'apprirent de la bouche des vérificateurs MM. J.) et K.), celle-ci déclara ne pas avoir d'activité, ne remit pas de déclarations, et ne paya pas de TVA.

e) Les SOC.1') se virent offrir, à prix intéressant, des métaux par une société de droit luxembourgeois SOC.2.), contrôlée bien évidemment à l'insu des SOC.1') par les initiateurs de la fraude.

Au début des relations, les camions avec la ferraille transitaient bien entendu religieusement par le Luxembourg. La marchandise était déchargée chez SOC.1'), qui cherchait un client, rechargeait un camion et revendait avec une petite marge.

*Après un certain temps, au début de 1994 sans indication d'une date plus exacte, **SOC.2.)** indiqua à **SOC.1'.)**, des clients potentiels, en leur indiquant qu'une firme une telle, établie à l'étranger, voulait bien racheter la marchandise, mais ne pouvait pas payer directement, apparemment faute de liquidités.*

*L'établissement **SOC.1'.)** devait en somme préfinancer l'achat, en prenant une petite marge.*

*La grande angoisse de la direction des **SOC.1'.)** était que cette firme étrangère ne paye pas, mais les chèques furent toujours honorés à l'échéance.*

*Toutefois, comme les opérations de chargement, de déchargement et de pesage coûtaient et réduisait la marge, il fut proposé aux **SOC.1'.)** de laisser transiter directement la marchandise chez le futur client, de sorte à réduire les frais.*

Tout cela parut bien plausible.

*Ce n'est que lorsque la confiance a été gagnée de cette façon qu'il a été procédé autrement que par livraison physique, la famille **X.)** recevant alors des explications rassurantes et convaincantes, sans pouvoir se douter que la faille du système était d'une toute autre nature.*

*A un moment donné, en avril 1994 sans préjudice d'une indication de date plus exacte, le bureau d'imposition procède alors un contrôle, en réclamant ses factures de revente aux **SOC.1'.)**. Celles-ci lui sont données, et après ce contrôle, la TVA en amont déduite par les **SOC.1'.)** est restituée sans discussion.*

*Ceci était possible parce que les services de la TVA vérifiaient bien que les **SOC.1'.)** revendaient la marchandise, mais omettaient de contrôler si la société **SOC.2.)**, qui vendait aux **SOC.1'.)**, déclarait et payait sa TVA.*

*Or, elle ne le faisait pas, indiquant apparemment à l'Administration crédule qu'elle n'avait pas d'activité, supercherie qui ne fonctionnait que parce que le bureau d'imposition n'avait pas vérifié le facturier d'achat des **SOC.1'.)**.*

*Ce n'est qu'en octobre 1994 sans préjudice d'une indication plus exacte que le service de dépistage de **MM. K.)** et **J.)** a effectué un contrôle approfondi, à l'occasion duquel la direction des **SOC.1'.)** reçut alors les explications sur le fonctionnement d'un carrousel
».*

fixe jour et heure de l'enquête au vendredi, 18 juin 2010, à 14.15 heures,

fixe jour et heure de la contre-enquête au vendredi, 9 juillet 2010, à 14.15 heures,

chaque fois en la salle des enquêtes du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, Plateau du Saint-Esprit, L-2080 Luxembourg, Bâtiment Commun, 1^{er} étage, salle 1.23,

dit que la partie adverse devra déposer au greffe des enquêtes au moins trois semaines avant la date fixée pour la contre-enquête, c'est-à-dire pour le 22 juin 2010 au plus tard, la liste des témoins qu'elle désire faire entendre lors de la contre-enquête,

charge Madame la vice-présidente Agnès ZAGO de l'exécution de cette mesure d'instruction,

réserve les droits des parties et les frais ;

fixe l'affaire à la conférence de mise en état du 21 septembre 2010 à 9.00 heures, salle TL 0.11, rez-de-chaussée, Cité judiciaire.