

N° 15 / 2022
du 03.02.2022
Numéro CAS-2020-00163 du registre

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du
jeudi, trois février deux mille vingt-deux

Composition:

Roger LINDEN, président de la Cour,
Serge THILL, conseiller à la Cour de cassation
Agnès ZAGO, conseiller à la Cour de cassation,
Nadine WALCH, conseiller à la Cour d'appel,
Françoise SCHANEN, conseiller à la Cour d'appel,
Marc HARPES, premier avocat général,
Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre:

Monsieur le Préposé, Receveur T) du Bureau de Recette Luxembourg de
l'Administration des Contributions Directes,

demandeur en cassation,

comparant par Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, en l'étude duquel
domicile est élu,

et:

1) S),

2) C),

défendeurs en cassation,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite à la liste
V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle
domicile est élu, représentée aux fins de la présente instance par Maître François
KREMER, avocat à la Cour,

3) l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, dont les
bureaux sont établis à L-2982 Luxembourg, 45, boulevard Roosevelt, représentée par
le directeur,

4) F), agent des poursuites de l'Administration des Contributions Directes, défenderesses en cassation.

Vu 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 ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 28 décembre 2020 par Monsieur le Préposé, Receveur T) du Bureau de Recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes (ci-après « *le RECEVEUR* ») à S), à C), à l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES et à F), déposé le 29 décembre 2020 au greffe de la Cour supérieure de justice ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 16 février 2021 par S) et C) au RECEVEUR, à l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES et à F), déposé le 19 février 2021 au greffe de la Cour ;

Sur les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER.

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, les époux S)-C) avaient introduit une réclamation contre les bulletins d'imposition relatifs aux années fiscales 2000 et 2001 auprès du directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES. Un sursis à exécution avait été accordé, à leur demande, par le préposé du bureau d'imposition compétent en 2005 et 2006 pour la durée de la procédure d'instruction de leurs réclamations. Les sursis à exécution furent révoqués en 2013.

S'étant vu adresser en 2017 un commandement de payer par le préposé du Bureau de recette, les époux S)-C) saisissaient le tribunal d'arrondissement de Luxembourg d'une opposition à commandement au motif que la dette fiscale au titre des années 2000 et 2001 était prescrite. Le tribunal d'arrondissement déclarait les dettes fiscales prescrites et annulait le commandement. La Cour d'appel a confirmé ce jugement.

Sur l'unique moyen de cassation

Enoncé du moyen

« tiré de la violation de l'adage << contra non valentem agere non currit praescriptio >>, se traduisant par << contre celui qui ne peut valablement agir, la

prescription ne court pas >>, l'adage en question se trouvant consacré par la loi écrite dans l'article 2251 du Code civil tel que ledit article est appliqué et interprété ;

en ce que l'arrêt, décidant que :

(i) concernant 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^{ième} édition, p.305). Il invoque encore l'adage "contra non valentem agere non currit prescriptio" 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 époux S)-C) 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 époux S)-C) invoquent un revirement de la 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 époux S)-C) 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.

et

(ii) concernant la dette fiscale 2001 :

<< Il convient de relever que les juges de première instance ont retenu qu'"il n'était pas établi que les époux S)-C) 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 époux S)-C) 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. >> (souligné et mis en gras par le soussigné)

soit, en résumé, en décidant que

(i) << 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 >>

et

(ii) << 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. >>

ainsi que

(iii) << 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. >>

a rejeté comme non fondé l'appel interjeté par Monsieur le Préposé, Receveur du BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES contre le jugement n° 2018TALCH17/00320 qui avait été rendu en date du 5 décembre 2018 par la 17^{ème} chambre du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, - jugement ayant déclaré fondée la demande des époux S)-C) dirigée contre le Receveur du Bureau de Recette de Luxembourg et ayant annulé le commandement du 5 avril 2017 - , et a condamné en plus Monsieur le Receveur du Bureau de Recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes (i) à payer à Monsieur S) et à Madame C) une indemnité de procédure de 1.500 euros ainsi qu' (ii) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de Maître François KREMER, pour l'étude ARENDT & MEDERNACH SA, sur ses affirmations de droit ;

alors que, en ce qui concerne la partie demanderesse en cassation, soit en l'espèce Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes, le cours de la prescription de la dette fiscale est suspendu du fait de - et dès - l'octroi de la part de l'Ordonnateur, soit en l'espèce le Bureau d'imposition Luxembourg IX, sur base du paragraphe 251 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, telle qu'elle a été modifiée (<< l'AO>>), d'un sursis à exécution, le Receveur, sous peine, entre autres, de violer l'article 243 du Code pénal, se trouvant alors dans l'impossibilité légale d'agir et ce aussi longtemps que le sursis à exécution n'est pas annulé ;

que les créances fiscales des années 2000 et 2001, contrairement à ce qui a été jugé par la Cour d'appel, soit en résumé :

(i) << 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 >>

et

(ii) << 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. >>

ainsi que

(iii) << 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. >>

au vu d'un sursis à exécution accordé le 6 septembre 2005 concernant << l'exécution du bulletin du 08 juin 2005 portant fixation de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 en ce qui concerne la partie litigieuse de la cote fixée et s'élevant à 11.395,91 € >> ainsi qu'au vu d'un sursis à exécution accordé le 12 décembre 2006 concernant << l'exécution du bulletin du 29/06/2006 portant fixation de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 en ce qui concerne la partie litigieuse de la cote fixée et s'élevant à 40.631,72 € pour le principal et à 731,10 € pour les intérêts de retard déjà encourus >>, sursis à exécution annulés avec effet au 29 novembre 2013, n'étaient ainsi pas prescrites et que le commandement de payer du 5 avril 2017 n'était pas à annuler. ».

Réponse de la Cour

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 aufgehalten. 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.

Il s'ensuit que l'arrêt encourt la cassation.

Sur les demandes en allocation d'une indemnité de procédure

Les défendeurs en cassation S) et C) étant à condamner aux dépens de l'instance en cassation, leur demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation :

casse et annule 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 ;

déclare nuls et de nul effet ladite décision judiciaire et les actes qui s'en sont suivis, remet les parties dans l'état où elles se sont trouvées avant l'arrêt cassé et pour être fait droit, les renvoie devant la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, autrement composée ;

rejette la demande des défendeurs en cassation S) et C) en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne les défendeurs en cassation S) et C) aux dépens de l'instance en cassation avec distraction au profit de Maître Claude SCHMARTZ, sur ses affirmations de droit ;

ordonne qu'à la diligence du procureur général d'Etat, le présent arrêt soit transcrit sur le registre de la Cour d'appel et qu'une mention renvoyant à la transcription de l'arrêt soit consignée en marge de la minute de l'arrêt annulé.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le président Roger LINDEN en présence du premier avocat général Marc HARPES et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
Receveur du Bureau de Recette Luxembourg de l'Administration
des Contributions Directes
contre
S) et C)
en présence de
l'Administration des Contributions Directes
et de F),
agent des poursuites de l'Administration des Contributions Directes**

Le pourvoi en cassation, introduit par un mémoire en cassation signifié le 28 décembre 2020 aux parties défenderesses en cassation et déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice le 29 décembre 2020, est dirigé contre un arrêt n°97/20 rendu par la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, en date du 8 juillet 2020 (n° CAL-2019-00235 du rôle). Cet arrêt ne semble pas avoir été signifié au demandeur en cassation.

Le pourvoi en cassation a dès lors été interjeté dans les forme et délai prévus aux articles 7 et 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Les parties défenderesses ont signifié un mémoire en réponse le 16 février 2021 et elles l'ont déposé au greffe de la Cour le 19 février 2021.

Ayant été signifié et déposé au greffe de la Cour dans le délai de deux mois à compter du jour de la signification du mémoire en cassation, conformément aux articles 15 et 16 de la loi précitée du 18 février 1885, ce mémoire est à considérer comme recevable.

Sur les faits et antécédents :

L'Administration des Contributions Directes (ci-après « l'ACD ») a émis à l'encontre de S) et de son épouse C) (ci-après « les époux S)-C) » en date du 8 juin 2005 un bulletin d'imposition relatif à l'année fiscale 2000 et en date du 29 juin 2006 un bulletin d'imposition relatif à l'année fiscale 2001.

Par courrier du 22 juin 2005, les époux S)-C) ont présenté une réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition de 2000 et par courrier du 14 août 2006, ils ont présenté une réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition de 2001.

Suivant courrier du 6 septembre 2005 l'ACD a consenti aux époux S)-C) « *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* »,

après qu'ils aient accepté par courrier du 2 septembre 2005 à renoncer à la prescription en cours concernant le bulletin d'imposition de l'année 2000.

Par courrier du 12 décembre 2006, le même sursis à exécution leur a été accordé concernant le bulletin d'imposition de l'année 2001, après qu'ils aient accepté par courrier du 11 décembre 2005 à renoncer à la prescription en cours concernant le bulletin d'imposition de l'année 2001.

En date du 1^{er} juillet 2011 l'ACD adressa une sommation à tiers détenteur à Maître X) et en date du 25 octobre 2011 à Maître Y). Ces deux sommations visaient la dette fiscale de l'année 2000.

A défaut de réaction de la part des époux S)-C), l'AED a, suite à un courrier de rappel du 12 novembre 2013, annulé les sursis à exécution.

Le 1^{er} avril 2016 et 23 novembre 2016, les époux S)-C) ont payé un montant de 107.708.- euros sans indication des dettes fiscales qu'ils entendaient payer.

Le préposé du BUREAU DE RECETTE LUXEMBOURG (ci-après « le RECEVEUR ») a imputé ces paiements sur les dettes fiscales des années 2000, 2011, 2012 et 2016.

Le 26 janvier 2017 et fin mai 2017, les époux S)-C) ont encore payé un montant de 71.255.- euros sans indication des dettes fiscales qu'ils entendaient payer.

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

Une contrainte a été émise le 15 mars 2017 et rendue exécutoire le 30 mars 2017 se rapportant aux dettes fiscales des années 2001, 2012, 2013, 2014 et 2016, suivie d'un commandement de payer la somme de 111.756,78 euros en date du 5 avril 2017.

Par exploit du 20 juin 2017, les époux S)-C) ont formulé une opposition au commandement de payer leur adressé par l'Administration fiscale le 5 avril 2017 et ont donné assignation à l'ACD, au RECEVEUR et à F), 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 euros, 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, de 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 non avenue, dire que les dettes fiscales des années d'imposition 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016 ainsi que les intérêts y relatifs sont éteintes en raison de paiements effectués par les requérants en 2016 et 2017.

A l'appui de leur demande, les époux S)-C) ont fait valoir à titre principal qu'ils ont payé en 2016 le montant de 107.708 euros équivalent aux dettes fiscales des années 2011, 2012 et 2016 et, en 2017, celui de 71.255.- euros 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 de 2000 et de 2001, alors que celles-ci étaient prescrites.

Les époux S)-C) ont précisé que le délai de prescription de cinq ans, ayant pris cours le 1^{er} janvier 2001 pour la créance du Trésor de l'année d'imposition 2000 et le 1^{er} janvier 2002 pour la créance du trésor de l'année d'imposition 2001 n'auraient pas été suspendus. 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 et les paiements de 2016 et de 2017 n'auraient pu être imputés sur les créances afférentes, prescrites avec les intérêts s'y rapportant. Ils ont estimé que, comme les paiements devaient s'imputer intégralement sur les dettes fiscales des années 2011, 2012, 2013, 2014 et 2016, celles-ci seraient éteintes par paiement.

A titre subsidiaire, les époux S)-C) ont fait valoir que les dettes fiscales des années 2000 et 2001 bénéficieraient de sursis d'exécution, de sorte qu'aucun paiement n'aurait pu être imputé sur ces dettes. Ils ont donné à considérer que le directeur de l'administration des contributions directes n'aurait pas répondu à leurs recours, de sorte que les instances relatives aux bulletins d'imposition de 2000 et de 2001 étaient toujours en cours.

Par jugement du 5 décembre 2018, le tribunal d'arrondissement a dit irrecevable la demande dirigée contre l'ACD et contre F), agent des poursuites. Il a reçu la demande dirigée contre le RECEVEUR, l'a dit fondée et a annulé le commandement du 5 avril 2017. Il a débouté les parties de leurs demandes respectives basées sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Contre ce jugement signifié le 18 décembre 2018, le RECEVEUR a relevé appel par acte d'huissier de justice du 25 janvier 2019.

Par arrêt du 8 juillet 2020, la Cour d'appel a reçu l'appel, l'a dit non fondé et a confirmé le jugement entrepris. Le Receveur du Bureau de recette Luxembourg de l'ACD a été condamné à payer une indemnité de procédure de 1.500 euros et les frais et dépens de l'instance d'appel. L'arrêt a été déclaré commun à l'ACD et à l'agent des poursuites.

Cet arrêt fait l'objet du présent pourvoi.

Sur l'unique moyen de cassation

L'unique moyen de cassation est « *tiré de la violation de l'adage « contra non valentem agere non currit praescriptio », l'adage en question se trouvant consacré par la loi écrite dans l'article 2251 du Code civil tel que cet article est appliqué et interprété ».*

Le demandeur en cassation fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir décidé que les sursis à exécution accordés par l'ACD n'avaient pas pour effet de suspendre le cours de la prescription de la dette fiscale.

La maxime «*contra non valentem agere non currit praescriptio*» a été formulée par Bartole et elle est basée sur l'équité¹.

D'après la jurisprudence de votre Cour, « *la violation d'un principe général du droit ne donne ouverture que s'il trouve son expression dans un texte de loi ou s'il est consacré par une juridiction supranationale* ».

La Cour de Justice de l'Union européenne s'est référée à l'adage «*contra non valentem agere non currit praescriptio*» dans deux arrêts qui remontent au 5 avril 1973 et au 27 janvier 1982.²

La Cour européenne des droits de l'Homme s'est pour le moins montrée sensible à cet adage (même si elle ne l'a pas consacré expressément). Dans le cadre d'une affaire³ où la loi belge écartait l'application de cet adage en faveur d'une application stricte de la prescription triennale à toute action dérivant d'une police d'assurance, elle a conclu à une violation de l'article 6 § 1 de la Convention. La loi belge prévoyait que dans le cadre de telles actions, l'impossibilité d'agir (en raison de l'état de minorité) ne constituait pas une cause de suspension de la prescription.

« La Cour estime que l'application rigide du délai de prescription, qui ne tient pas compte des circonstances particulières de l'affaire, a, en l'espèce, empêché les requérantes de faire usage d'un recours qui leur était en principe disponible (voir, mutatis mutandis, Shofman c. Russie, no 74826/01, § 43, 24 novembre 2005 ; Phinikaridou v. Chypre, précité, §§ 61-65). 34.

A la lumière des considérations qui précèdent, la Cour estime qu'en l'espèce la limitation au droit d'accès à un tribunal imposée aux requérantes n'était pas proportionnée au but visant à garantir la sécurité juridique et la bonne administration de la justice. »

L'adage «*contra non valentem agere non currit praescriptio*» a été reconnu comme principe général du droit par la Cour de cassation française⁴ et a également été reconnu par votre Cour dans un arrêt du 13 juillet 2017 relatif à la matière de la TVA⁵ :

« Attendu que les moyens procèdent d'une lecture erronée de l'arrêt attaqué, les juges d'appel n'ayant pas appliqué les dispositions visées au moyen, mais l'adage «contra non valentem agere non currit praescriptio» consacré par la jurisprudence dans le cadre de la

¹ Sur . quelques adages : notes d'histoire et de jurisprudence, Laurent BOYER, Bibliothèque de l'Ecole des chartes, t.156, 1998, p.67 ;

La jurisprudence a admis que lorsque le débiteur qui obtient de son créancier un délai pour vérifier sa dette, le sursis accordé repousse l'exigibilité de la créance et la naissance de l'action du créancier ; il faut donc attendre l'expiration du sursis pour que la prescription commence à courir. (pages 69-70)

² Affaire Marie-Noé Dannwerth c. Parlement européen du 5 avril 1973 (51-72), pages 437-438 et 442 ; affaire De Franceschi SpA Monfalcone c. Conseil et Commission des Communautés européennes du 27 janvier 1982 (51-81), pages 120-131 et 134

³ Arrêt CEDH *Stagno c. Belgique* du 7 juillet 2009, requête n°1062/07

⁴ Cass. com., 15 janvier 2002, 00-16.255, publié au bulletin

⁵ Cass. n°64/17, 13 juillet 2017, n° 3804 du registre

prescription régie par les articles 2244 et suivants du Code civil auquel renvoie l'article 81 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée».

De même, Votre Cour a admis que « *l'existence d'un principe général du droit peut être induite par les juges des applications particulières qu'en fait la loi dans des cas déterminés et que, dès lors que le principe est reconnu par le juge, celui-ci en déduit des applications en dehors des situations déterminées par les textes normatifs*». ⁶

En droit luxembourgeois, des applications particulières du principe « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » se trouvent notamment dans les articles 2252, 2253 2258 du Code civil, qui disposent que la prescription ne court pas contre les mineurs non émancipés et les interdits, ni entre conjoints, ni contre l'héritier bénéficiaire à l'égard des créances qu'il a contre la succession. Ces causes de suspension de la prescription sont toutes basées sur une impossibilité d'agir.

L'adage « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » peut dès lors être considéré comme un principe général du droit dont l'application et l'interprétation sont soumis au contrôle de votre Cour.

En matière d'impôt sur le revenu, 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 bénéfices 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.

Suite à un arrêt de la Cour administrative du 4 octobre 2001,⁷ une loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a complété l'article par l'ajout de la phrase qui suit :

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.

⁶ Cass. 54/10 du 23 septembre 2010, n° 2456 du registre

⁷ Cour adm. 4 octobre 2001, n° 13043 C du rôle, qui a décidé qu'un recours devant les juridictions administratives n'était pas suspensif :

« C'est encore par une analyse correcte des éléments soumis que le tribunal administratif n'a pas admis 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. »

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 (...) ».

Après avoir retenu que les dettes fiscales 2000 et 2001 n'avaient pas été entièrement réglées, de sorte que le cas de suspension introduit par la loi du 21 décembre 2001 n'était pas d'application, l'arrêt dont pourvoi a encore retenu qu'aucun autre cas de suspension de la prescription ne résulte des textes légaux applicables, avant de se pencher sur l'adage invoqué par le Receveur :

« 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 époux S)-C) 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 recours⁸, 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. »⁹

⁸ nous qui soulignons

⁹ Pages 11-13 de l'arrêt du 8 juillet 2020

La Cour d'appel arrive à la même conclusion concernant la dette fiscale de 2001 :

« 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. »¹⁰

Le paragraphe 251 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Abgabenverordnung, ci-après « AO ») dispose :

« Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten.

Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung. »

En instance d'appel, le Receveur a invoqué une suspension de la prescription en raison des sursis à exécution accordés le 6 septembre 2005, respectivement le 12 décembre 2006.

Le sursis à exécution se distingue de l'effet suspensif d'un recours en ce qu'il ne se déclenche pas d'office, mais qu'il doit être accordé. Souvent il tend justement à compenser l'absence d'effet suspensif et à éviter que l'exécution de la décision attaquée ne cause à l'administré un préjudice grave et difficilement réparable.¹¹

L'effet suspensif comme le sursis à exécution empêchent les intérêts moratoires de courir, tandis qu'en cas de délai de paiement accordé sur base du paragraphe 127 AO, les intérêts moratoires sont dus.¹²

¹⁰ *ibidem*, page 14

¹¹ Effet suspensif, sursis à exécution et exécution des décisions juridictionnelles en matière administrative, Rapport de synthèse, Alfred Fischer, I. Effet suspensif et sursis à exécution, p.1 ; Les impôts sur le revenu et sur la fortune, Jean-Pierre Winandy, éd. Promoculture, p.725

¹² Les impôts sur le revenu et sur la fortune, Jean-Pierre Winandy, éd. Promoculture, p.725

Tant l'effet suspensif que le sursis à exécution ont pour but d'empêcher l'administration d'exécuter la décision contestée^{13 14 15}.

Il en découle que « *le sursis à exécution est une cause de suspension des poursuites puisqu'il interdit au comptable de poursuivre le recouvrement. Toutefois il ne produit ses effets que s'il est accordé (CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., décision du 30 novembre 2001, n° 234654)* »¹⁶

« *Dans les cas où l'arrêt (ou l'aménagement) de l'exécution provisoire a pour effet d'interdire au comptable de poursuivre le recouvrement de la créance, la prescription de l'action en recouvrement est suspendue.* »¹⁷

Pour décider que les sursis à exécution accordés le 6 septembre 2005, respectivement le 12 décembre 2006, par l'ACD aux époux S)-C) n'avaient pas pour effet de suspendre le cours de la prescription, la Cour d'appel s'est basée sur un arrêt de la Cour administrative du 4 octobre 2001 (n°13043C du rôle), qui a refusé de reconnaître un effet suspensif au recours devant le juge administratif et a écarté l'adage «*contra non valentem agere non currit praescriptio* » en cas d'introduction d'un recours. Ce faisant, la Cour administrative n'a fait qu'appliquer le principe énoncé à l'alinéa 1^{er} du paragraphe 251 AO.

Toutefois, dans l'affaire soumise à la Cour d'appel, des sursis à exécution avaient été accordés sur base de l'alinéa 2 du paragraphe 251 AO relatif au sursis à exécution.

En écartant l'adage «*contra non valentem agere non currit praescriptio* » en se basant sur un arrêt de la Cour administrative visant une toute autre hypothèse (introduction d'un recours, mais absence de sursis à exécution accordé), l'arrêt attaqué a violé ledit adage par refus d'application.

Le moyen est fondé. L'arrêt encourt la cassation.

Conclusion

Le pourvoi est recevable et fondé.

Pour le Procureur Général d'Etat,
Le premier avocat général

Marie-Jeanne Kappweiler

¹³ Effet suspensif, sursis à exécution et exécution des décisions juridictionnelles en matière administrative, Rapport de synthèse, Alfred Fischer, I. Effet suspensif et sursis à exécution, p.1
Les impôts sur le revenu et sur la fortune, Jean-Pierre Winandy, éd. Promoculture, p.725

¹⁴ Certaines décisions luxembourgeoises ont même retenu qu'un simple sursis de paiement s'oppose à l'établissement d'une contrainte par le préposé du bureau d'imposition p.ex. TAL 1e ch., n°47/2004, 26 janvier 2004, n° 68181 du rôle

¹⁵ Conseil d'Etat (F), Ass., 2 juillet 1982, n°25288 et 25323

¹⁶ Bofip.impots.gouv.fr. (Bulletin officiel des Finances Publiques-Impôts), n°350

¹⁷ Etudes Fiscales Internationales, Patrick Michaud, La prescription de l'action en recouvrement fiscal, n°360, source BOFIP