A r r ê t c i v i l

Audience publique du mercredi, vingt-huit octobre deux mille neuf.

Numéro 34162 du rôle.

Composition :

Edmée CONZEMIUS, présidente de chambre ;
Marc KERSCHEN, premier conseiller ;
Camille HOFFMANN, premier conseiller ;
Patrick KELLER, greffier.

E n t r e :

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, représentée par son directeur actuellement en fonctions, établie à L-2010 LUXEMBOURG, 1-3, avenue Guillaume,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Yves TAPELLA d'Esch-sur-Alzette en date du 30 septembre 2008,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

A, (…), demeurant à (…),

intimé aux fins du prédit exploit TAPELLA,

comparant par Maître Guy THOMAS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

A, qui avait fait construire une maison d'habitation au cours des exercices 2000 et 2001 et avait requis le 31 janvier 2006 de ce chef de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le remboursement de la TVA sur le fondement du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, s'était vu opposer la prescription quinquennale pour les travaux payés avant le 1er janvier 2001 sur la base de l'article 82 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA. Faisant valoir que le délai de 5 ans y prévu n'aurait commencé à courir qu'à partir du 31 décembre 2002, date de l'établissement de la facture définitive et finale et non pas à partir du paiement des acomptes, il avait assigné l'Administration devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir dire que sa créance ne serait pas prescrite et pour voir renvoyer le dossier pour réexamen aux services compétents.

Par jugement du 30 mai 2008, le tribunal a fait droit à sa demande et l'a déclarée non prescrite. Pour décider ainsi, le tribunal a d'abord estimé que l'article 82 de la loi sur la TVA n'est pas clair en ce qu'il ne fixe pas de point de départ de la prescription, pour avoir ensuite recours aux articles 21 et ss et de la loi qui autorisent l'Etat à percevoir en principe la taxe au moment du fait générateur qui se situe au moment où la prestation est effectuée, sauf en cas de prestations de service lorsqu'il y a obligation de délivrer une facture en vertu des dispositions de l'article 61 et où l'exigibilité de la taxe se situe soit au moment de la délivrance de la facture, soit au 15e du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu en l'absence de facture émise. L'Etat ne saurait exiger le paiement de la TVA avant qu'elle ne soit exigible et aucune prescription ne saurait courir avant ce moment.

Pour justifier la nécessité d'une facture, le tribunal a eu recours au règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 qui prévoit le remboursement de la TVA et exige la preuve du paiement préalable de la TVA par la présentation des originaux des factures qui devraient être soumises à un certain formalisme pour en déduire que le droit à remboursement prendrait naissance à partir du moment où existerait une facture en bonne et due forme et que cette facture a fait l'objet d'un paiement. Les demandes d'acompte adressées à A et payées partiellement par lui n'auraient pas rempli les exigences légales de formalisme et du fait de leur paiement partiel, il ne serait pas établi que la TVA aurait été acquittée entièrement au fur et à mesure des paiements. La prescription n'aurait dès lors couru qu'à partir de l'établissement de la facture définitive portant sur la somme de 265.520,39 €, ce d'autant plus que le paiement intégral ne serait pas établi.

Ce jugement a été entrepris par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par exploit d'huissier du 30 septembre 2008. De l'avis de l'administration, le raisonnement du tribunal aboutirait à dire que sans facture définitive aucune prescription ne pourrait intervenir ce qui ferait dépendre le point de départ de la prescription du bon vouloir des prestataires de service et empêcherait une application uniforme de la loi TVA. Le point

de départ de la prescription devrait être fixé au moment de l'exigibilité de la taxe, exigibilité qui elle donnerait naissance au droit à déduction visé à l'article 48 paragraphe 2 point a) de la loi sur la TVA. Conformément à l'article 23 de la loi TVA la taxe deviendrait exigible au moment où conformément à l'article 21 le fait générateur de la taxe aurait lieu. Pour les prestations de service, le fait générateur serait celui du moment où la prestation de service est effectuée de sorte que la date de départ de la prescription de 5 ans serait le 31 décembre de l'année où la dette TVA est exigible, en l'occurrence le 31 décembre 2000 de sorte que la prescription était intervenue le 31 décembre 2005.

L'intimé conclut à la confirmation de la décision entreprise en argumentant que les demandes d'acompte ne permettraient pas de demander le remboursement de la TVA dès lors qu'elles ne fourniraient pas les indications requises par l'article 9 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002. Ainsi la loi exigerait une facture en bonne et due forme qui devrait indiquer la situation du logement et la quantité et la dénomination usuelle des biens livrés ainsi que la nature des matériaux fournis et une description détaillée des travaux réalisés. Ces indications auraient figuré seulement sur la facture définitive et non pas sur les diverses demandes d'acomptes de sorte que la prescription n'aurait pas pu commencer à courir avant l'émission de cette facture.

Dans sa réplique l'Administration invoque les articles 61 et 62 §2 de la loi TVA qui exigent la délivrance d'une facture au plus tard le 15me jour du mois qui suit celui au cours duquel la livraison de biens ou la prestation de service a été effectué et stipule l'exigibilité de la taxe, à défaut de facture, le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenue la livraison de biens respectivement la prestation de services. En même temps la taxe serait devenue déductible et le droit à remboursement serait né.

Selon l'intimé les textes cités par l'appelante concerneraient uniquement les fournisseurs de biens et les prestataires de service, soit une catégorie de personnes dont il ne ferait pas partie. Le problème ne concernerait pas l'encaissement de la TVA qui s'était fait sur base des demandes d'acompte, mais aurait trait uniquement aux conditions devant être remplies afin de pouvoir demander le remboursement de la TVA. Serait encore en jeu le principe « Actioni non natae non praescribitur ». Le seul document répondant aux exigences du règlement du 30 juillet 2002 serait la facture du 31 décembre 2002. L'intimé ne serait ni à l'origine des demandes d'acompte, ni l'auteur du texte de loi fixant les modalités de remboursement de sorte qu'il se serait trouvé dans l'impossibilité d'agir.

Le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, applicable au moment de la présentation de la demande en remboursement, a été pris sur base de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et permet soit le remboursement de la TVA payée au-delà de la taxe super-réduite de 3%, soit l'application immédiate du taux super-réduit de 3% sur autorisation préalable de l'administration. A dont la construction était entamée avant la

mise en vigueur du règlement se trouvait dans la première alternative visée eu égard au règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 et demanda le remboursement de la taxe payée au-delà du taux super-réduit.
Le règlement du 30 juillet 2002 s'appuie sur les articles 4, 13, 40, 56 et 61 de la loi sur la TVA. Il assimile ainsi la personne qui affecte un logement à des fins d'habitation principale à un assujetti défini à l'article 4 de la loi TVA et entend observer les principes de l'équité fiscale et de la neutralité concurrentielle de la taxe tels que ces principes sont arrêtés à l'article 13 de la loi.

L'article 61 de la loi sur la TVA, dans sa teneur de 2002, précise les obligations déclaratives des assujettis en exigeant de tout assujetti la délivrance d'une facture ou d'un document en tenant lieu pour les livraisons de biens et les prestations de services effectués ainsi que pour les acomptes qui leur sont versés tout comme la déclaration et l'acquittement périodique de la taxe. Cette disposition est précisée par le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 dans son article 9 dans le chef de l'assujetti qui affecte un logement à des fins d'habitation. Une modification de l'article 61 est intervenue en 2003 et en 2004.

Les articles cités permettent une extension voire une modification de leurs dispositions par voie de règlement grand-ducal de sorte que le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 fait partie intégrante de la loi du 12 février 1979 qu'il a pour but de compléter. Il en suit que toutes les dispositions de la loi 12 février 1979 ont vocation à s'appliquer dans la mesure où une application conforme au texte est possible.

Aussi n'est-il pas contesté que l'article 82 de la loi est applicable dans la mesure où il stipule la prescription du droit à restitution de l'impôt par 5 ans à compter du 31 décembre de l'année civile à laquelle se rapporte l'impôt à restituer.

Les parties sont néanmoins en désaccord sur le point de départ de la prescription, l'administration faisant plaider que pour la détermination du point de départ il faut se référer au moment de l'exigibilité de la taxe qui selon l'article 61 se situe au quinzième du mois qui suit celui où la livraison de biens ou la prestation de services a été effectuée, l'intimé invoquant le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 et l'exigence d'une facture pour faire valoir le principe qu'une prescription ne peut pas courir lorsque le droit soumis à la prescription n'est pas encore né, ce droit ne prenant naissance qu'au moment de l'établissement de la facture le 31 décembre 2002.

L'article 61 a été pris en vue du paiement de la TVA sur les marchandises et fournitures entre commerçants et prestataires de service et est difficilement transposable au litige soumis à la Cour, A ne relevant en principe pas du domaine de la loi sur la TVA et n'étant à considérer comme assujetti que pour les besoins de sa construction et du remboursement de la TVA engendrée. Il en suit que ce n'était pas lui qui procédait à une livraison de biens et il n'était pas tenu de délivrer une facture pour lesdites livraisons

ainsi que pour des acomptes qui lui seraient versés par un autre assujetti, ni de faire une déclaration annuelle. Les dispositions relatives à l'exigibilité de la taxe telle qu'elle est prévue à l'article 24 sont de même difficilement conciliables avec le présent litige, l'Etat ayant reçu la taxe par le biais de la société de construction, qui est débitrice à l'encontre du Trésor, mais non de la part de A, bien qu'il soit dénommé « assujetti ».

Dans ce contexte aussi l'article 48 de la loi TVA est invoqué mal à propos, cet article concernant la déduction de la TVA en amont. A tire son droit au remboursement non pas de l'article 48 et ne procède pas à une déduction en amont, mais son droit, qui est un droit au remboursement, est né des divers règlements grand-ducaux pris dans l'intérêt et en vue de la promotion du logement à des fins d'habitation principale. L'exigibilité de la taxe n'engendre donc pas son remboursement, mais le cas échéant la déduction en amont.

En 2000, année au cours de laquelle les travaux de construction ont été exécutés, et lorsque A réglait les demandes d'acomptes, c'était le règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 qui était applicable. Tout comme le règlement de 2002, ce règlement exigeait une facture détaillée portant outre les noms et adresses des fournisseurs, la date de la livraison de biens ou de la prestation de service, la quantité et la dénomination des biens livrés ou la nature et l'étendue des services rendus, avec spécification des éléments nécessaires à la détermination du taux applicable. Ces exigences s'expliquent par l'obligation de l'administration de connaître le taux de TVA appliqué ou applicable et de vérifier si le remboursement sollicité est dû en fonction des travaux, des fournitures et des prestations faits qui doivent pouvoir être soumis au taux super-réduit. Les demandes d'acompte adressées à A ne permettaient pas à l'administration de connaître le détail des prestations, leur nature, leur quantité et de déterminer le taux de TVA applicable. Aucun remboursement n'aurait dès lors pu se faire sur base des seules demandes d'acompte.

Aux termes de l'article 2257 du Code civil, la prescription ne court point à l'égard d'une créance qui dépend d'une condition. Par créance conditionnelle on vise une créance soumise à une condition qui n'est pas échue. Si tel n'est pas exactement le cas en l'espèce, c'est néanmoins à raison que l'intimé invoque l'adage *« actioni non natae non praescribitur »* en vertu duquel une prescription ne peut courir si le droit n'est pas encore né, adage que la jurisprudence base sur l'article 2257 du Code civil. Cet adage qui est à rapprocher du principe « *contra non valentem agere non currit praescriptio* » fait de l'impossibilité d'agir un cas de suspension de la prescription qui joue avant même que la prescription n'ait commencé à courir de sorte que la fin de l'impossibilité d'agir marque en pratique le point de départ du délai de prescription. Ce principe a été clairement consacré par la Cour de cassation française : « La prescription ne court pas ou est suspendue contre celui qui est dans l'impossibilité absolue d'agir par suite d'un empêchement quelconque résultant soit de la loi, soit de la convention ou de la force majeure ».

En l'occurrence, l'empêchement trouve son fondement dans les règlements grand-ducaux des 21 décembre 1979 et 30 juillet 2002.

Par confirmation des premiers juges et en adoption de leur motivation exhaustive, qui est non contraire à celle de la Cour, il y a donc lieu de retenir qu'aucune prescription n'est acquise.

Vu la décision à intervenir, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'obtenant pas gain de cause dans son recours, sa demande en octroi d'une indemnité de procédure est à rejeter.

Comme il serait inéquitable de laisser à charge de A l'entièreté des frais non compris dans les dépens, la Cour d'appel lui alloue une indemnité de procédure de 500 €.

P a r c e s m o t i f s :

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

reçoit l'appel en la forme ;

le dit non fondé ;

confirme la décision entreprise ;

déboute l'appelante de sa demande en octroi d'une indemnité de procédure ;

condamne l'appelante à payer à A une indemnité de procédure de 500 € ;

condamne l'appelante aux dépens avec distraction au profit de Maître Guy THOMAS.

La lecture du présent arrêt a été faite en la prédite audience publique par Edmée CONZEMIUS, présidente de chambre, en présence de Patrick KELLER, greffier.