

N° 65 / 2021
du 22.04.2021
Numéro CAS-2020-00070 du registre

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, vingt-deux avril deux mille vingt-et-un.

Composition:

Jean-Claude WIWINIUS, président de la Cour,
Eliane EICHER, conseiller à la Cour de cassation,
Michel REIFFERS, conseiller à la Cour de cassation,
Roger LINDEN, conseiller à la Cour de cassation,
Lotty PRUSSEN, conseiller à la Cour de cassation,
Simone FLAMMANG, premier avocat général,
Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre:

la société à responsabilité limitée C),

demanderesse en cassation,

comparant par la société anonyme ELVINGER HOSS PRUSSEN, 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 Myriam PIERRAT, avocat à la Cour,

et:

1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

2) le RECEVEUR DE LA RECETTE CENTRALE DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, préposé du bureau de recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes, ayant ses bureaux à L-2982 Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

défendeurs en cassation,

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

Vu l'arrêt attaqué, numéro 22/20, rendu le 5 février 2020, sous le numéro CAL-2019-00818 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, septième chambre, siégeant en matière d'appel de référé ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 16 juin 2020 par la société à responsabilité limitée C) à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « l'ETAT ») et au RECEVEUR DE LA RECETTE CENTRALE DE L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, préposé du bureau de recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes (ci-après « le RECEVEUR »), déposé le 19 juin 2020 au greffe de la Cour ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 13 août 2020 par l'ETAT et le RECEVEUR à la société C), déposé le 14 août 2020 au greffe de la Cour, et le pourvoi incident y formé par l'ETAT et le RECEVEUR ;

Vu le nouveau mémoire signifié le 3 février 2021 par la société C) à l'ETAT et au RECEVEUR, déposé le 9 février 2021 au greffe de la Cour en ce qu'il répond au pourvoi incident formé par les défendeurs en cassation ; écartant le mémoire pour le surplus, en ce qu'il ne remplit pas les conditions de l'article 17, alinéa 2, de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation ;

Sur le rapport du conseiller Lotty PRUSSEN et les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER ;

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, saisi par la société C) d'une assignation dirigée contre l'ETAT ainsi que d'une assignation dirigée contre le RECEVEUR, basées sur l'article 932, alinéa 2, du Nouveau code de procédure civile, aux fins de voir ordonner la suspension de l'exécution d'un commandement à payer portant sur des bulletins de taxation d'office relatifs au dépôt tardif de déclarations d'impôts directs, le juge des référés du tribunal d'arrondissement de Luxembourg avait ordonné la jonction des deux instances, avait déclaré la demande irrecevable pour autant qu'elle était dirigée contre l'ETAT et s'était déclaré incompétent pour connaître de la demande dirigée contre le RECEVEUR. La Cour d'appel a, par réformation, dit que la juridiction de référé était compétente pour connaître de la demande de la société C) GB, a déclaré cette demande irrecevable et a ordonné la continuation des poursuites de recouvrement.

Sur le pourvoi incident, qui est préalable

Sur les trois moyens de cassation réunis

Enoncé des moyens

le premier, « tiré de la violation de l'article 95 bis (1) de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg ;

suivant lequel :

<< Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi. >> ;

en ce que l'arrêt attaqué, par réformation de l'ordonnance de 1^{ère} instance, soit l'ordonnance n° 2019TALREFO/00237 rendue en date du 24 mai 2019 par Madame le Vice-Président au Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg Malou THEIS, siégeant comme Juge des référés, en remplacement de Madame le Président dudit tribunal ;

aux motifs que :

<< L'ACD a émis le 28 février 2019 une contrainte à l'encontre de la société C) portant sur le montant de 6.340.018,19 €. Cette contrainte a été rendue exécutoire le 11 mars et le 20 mars 2019, un commandement portant sur la somme précitée a été signifié à la société appelante. L'ACD a fait notifier le 1^{er} juillet 2019 une sommation à tiers détenteur à la société Citibank International et a informé la société C) qu'elle a fait pratiquer une saisie auprès de cette banque jusqu'à concurrence de la somme de 6.340.031,89 € (pièces n° 12 et 21 de l'appelante).

La demande de la société C) tend à voir suspendre l'exécution d'un commandement pris sur base des bulletins d'imposition émis le 27 juin 2018. Le commandement du 20 mars 2019 fait suite à une contrainte émise par le 28 février 2019, rendue exécutoire le 11 mars 2019.

La contrainte ne se situe pas dans la phase d'imposition qui se termine par une décision administrative relative à l'impôt, tel un bulletin d'imposition, mais elle intervient au contraire dans la phase de recouvrement de l'impôt et est dès lors à qualifier d'acte de poursuite, revêtue du caractère authentique, au même titre que le commandement, conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 sur le recouvrement des contributions directes. Elle a la même force exécutoire que la grosse d'une décision judiciaire, en l'occurrence la valeur d'un jugement par défaut.

L'administration munie d'une contrainte peut ainsi procéder à l'égard du contribuable par les voies d'exécution de droit commun.

Afin de se soustraire à l'exécution de la contrainte, la société C) a saisi le juge des référés pour obtenir la suspension du commandement et des actes subséquents sur base de l'article 932 alinéa 2 du NCPC aux termes duquel "le juge des référés est compétent pour statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire."

La notion de difficultés d'exécution s'entend de tous les moyens susceptibles d'être invoqués par le débiteur pour empêcher ou arrêter l'exécution et, à l'inverse, de tous les moyens soulevés par le créancier pour s'y opposer. Constituent ainsi des difficultés d'exécution justifiant la saisine du juge des référés sur le fondement de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, les moyens contestant la validité du titre du créancier. Il convient d'ajouter que seules les difficultés d'ordre juridique constituent des difficultés d'exécution au sens et pour l'application de l'article 932 du NCPC (P. Estoup, La pratique des procédures rapides, n° 117 et suiv., Cour d'appel, 12 juillet 2017, P.38, .631).

Les contestations soulevées par la société C) n'ont pas trait au caractère justifié ou non de l'imposition mise à sa charge, et ne se rapportent pas à l'écoulement du délai de réclamation contre les bulletins de taxation d'office, mais à la validité de la notification desdits bulletins d'imposition et dès lors à la question de leur opposabilité à l'égard du contribuable. Ils portent par conséquent sur la validité et l'efficacité de la contrainte du 11 mars, du commandement du 20 mars 2019, et de la sommation à tiers détenteur du 1^{er} juillet 2019 qui s'en sont suivis, dans la mesure où l'appelante fait plaider que les bulletins litigieux n'auraient pas été notifiés à sa mandataire et qu'il y aurait en outre eu violation des § 89 et § 107 de l'AO.

Les contestations soulevées par la société C) à propos de la contrainte, du commandement et de la sommation à tiers-détenteur ont par conséquent pour objet des difficultés d'exécution de ces actes. La validité desdits actes dépend en l'espèce de l'efficacité des bulletins de taxation d'office.

Il résulte de tout ce qui précède que le juge des référés de première instance s'est à tort déclaré incompétent pour connaître de la demande de la société C) basée sur l'article 932 alinéa 2 du NCPC. >>

a jugé que la juridiction des référés, partant une juridiction de l'ordre judiciaire, est compétente, au vu et sur base des contestations soulevées par la société à responsabilité limitée C), pour connaître de la demande de la société en question visant à voir ordonner la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019 et des actes subséquents ;

alors que la contestation soulevée par la société à responsabilité limitée C), soit la question de savoir si un bulletin de taxation d'office notifié en bonne et due forme au contribuable - mais non pas en parallèle à un mandataire de l'assujetti en question - est valide et opposable au contribuable (ou non) et peut servir de base à l'émission d'une contrainte, d'un commandement et ensuite d'une sommation à tiers détenteur, constitue une question relevant du contentieux administratif, et ne constitue pas une difficulté d'exécution, question dont la réponse de ce fait relève de la seule compétence des juridictions administratives et non point de la compétence des juridictions judiciaires. »,

le deuxième, « tiré de la violation de l'article 8 (1) et (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;

suivant lequel :

<< (1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives :

a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et

b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.

(...)

(3)

1. Le tribunal administratif connaît comme juge de fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.

2. En cas d'application du § 237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.

3. Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.

4. Le délai pour l'introduction des recours visés aux points 1. et 2. ci-avant est de trois mois.

..... >>

en ce que l'arrêt attaqué, par réformation de l'ordonnance de 1^{ère} instance, soit l'ordonnance n° 2019TALREFO/00237 rendue en date du 24 mai 2019 par Madame le Vice-Président au Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg Malou THEIS, siégeant comme Juge des référés, en remplacement de Madame le Président dudit tribunal ;

aux motifs que :

<< L'ACD a émis le 28 février 2019 une contrainte à l'encontre de la société C) portant sur le montant de 6.340.018,19 €. Cette contrainte a été rendue exécutoire

le 11 mars et le 20 mars 2019, un commandement portant sur la somme précitée a été signifié à la société appelante. L'ACD a fait notifier le 1^{er} juillet 2019 une sommation à tiers détenteur à la société Citibank International et a informé la société C) qu'elle a fait pratiquer une saisie auprès de cette banque jusqu'à concurrence de la somme de 6.340.031,89 € (pièces n° 12 et 21 de l'appelante).

La demande de la société C) tend à voir suspendre l'exécution d'un commandement pris sur base des bulletins d'imposition émis le 27 juin 2018. Le commandement du 20 mars 2019 fait suite à une contrainte émise par le 28 février 2019, rendue exécutoire le 11 mars 2019.

La contrainte ne se situe pas dans la phase d'imposition qui se termine par une décision administrative relative à l'impôt, tel un bulletin d'imposition, mais elle intervient au contraire dans la phase de recouvrement de l'impôt et est dès lors à qualifier d'acte de poursuite, revêtu du caractère authentique, au même titre que le commandement, conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 sur le recouvrement des contributions directes. Elle a la même force exécutoire que la grosse d'une décision judiciaire, en l'occurrence la valeur d'un jugement par défaut.

L'administration munie d'une contrainte peut ainsi procéder à l'égard du contribuable par les voies d'exécution de droit commun.

Afin de se soustraire à l'exécution de la contrainte, la société C) a saisi le juge des référés pour obtenir la suspension du commandement et des actes subséquents sur base de l'article 932 alinéa 2 du NCPC aux termes duquel "le juge des référés est compétent pour statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire."

La notion de difficultés d'exécution s'entend de tous les moyens susceptibles d'être invoqués par le débiteur pour empêcher ou arrêter l'exécution et, à l'inverse, de tous les moyens soulevés par le créancier pour s'y opposer. Constituent ainsi des difficultés d'exécution justifiant la saisine du juge des référés sur le fondement de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, les moyens contestant la validité du titre du créancier. Il convient d'ajouter que seules les difficultés d'ordre juridique constituent des difficultés d'exécution au sens et pour l'application de l'article 932 du NCPC (P. Estoup, La pratique des procédures rapides, n° 117 et suiv., Cour d'appel, 12 juillet 2017, P.38, .631).

Les contestations soulevées par la société C) n'ont pas trait au caractère justifié ou non de l'imposition mise à sa charge, et ne se rapportent pas à l'écoulement du délai de réclamation contre les bulletins de taxation d'office, mais à la validité de la notification desdits bulletins d'imposition et dès lors à la question de leur opposabilité à l'égard du contribuable. Ils portent par conséquent sur la validité et l'efficacité de la contrainte du 11 mars, du commandement du 20 mars 2019, et de la sommation à tiers détenteur du 1^{er} juillet 2019 qui s'en sont suivis, dans la mesure où l'appelante fait plaider que les bulletins litigieux n'auraient pas été notifiés à sa mandataire et qu'il y aurait en outre eu violation des § 89 et § 107 de l'AO.

Les contestations soulevées par la société C) à propos de la contrainte, du commandement et de la sommation à tiers-détenteur ont par conséquent pour objet des difficultés d'exécution de ces actes. La validité desdits actes dépend en l'espèce de l'efficacité des bulletins de taxation d'office.

Il résulte de tout ce qui précède que le juge des référés de première instance s'est à tort déclaré incompétent pour connaître de la demande de la société C) basée sur l'article 932 alinéa 2 du NCPC. >>

a jugé que la juridiction des référés, partant une juridiction de l'ordre judiciaire, est compétente, au vu et sur base des contestations soulevées par la société à responsabilité limitée C), pour connaître de la demande de la société en question visant à voir ordonner la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019 et des actes subséquents ;

alors que la contestation soulevée par la société à responsabilité limitée C) soit la question de savoir si un bulletin de taxation d'office notifié en bonne et due forme au contribuable - mais non pas en parallèle à un mandataire de l'assujetti en question - est valide et opposable au contribuable (ou non) et peut servir de base à l'émission d'une contrainte, d'un commandement et ensuite d'une sommation à tiers détenteur, constitue une contestation relative aux impôts directs de l'Etat, et ne constitue pas une difficulté d'exécution, question dont la réponse de ce fait relève de la seule compétence des juridictions administratives et non point de la compétence des juridictions judiciaires. »

et

le troisième, « *tiré de la violation de l'article 932 alinéa 2 du Nouveau Code de procédure civile ;*

suivant lequel :

<< Il (le président du tribunal d'arrondissement, ou le juge qui le remplace, statuant en référé) peut également statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire. >>

en ce que l'arrêt attaqué, par réformation de l'ordonnance de 1^{ère} instance, soit l'ordonnance n° 2019TALREFO/00237 rendue en date du 24 mai 2019 par Madame le Vice-Président au Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg Malou THEIS, siégeant comme Juge des référés, en remplacement de Madame le Président dudit tribunal ;

aux motifs que :

<< L'ACD a émis le 28 février 2019 une contrainte à l'encontre de la société C) portant sur le montant de 6.340.018,19 €. Cette contrainte a été rendue exécutoire le 11 mars et le 20 mars 2019, un commandement portant sur la somme précitée a été signifié à la société appelante. L'ACD a fait notifier le 1^{er} juillet 2019 une sommation à tiers détenteur à la société Citibank International et a informé la société

C) qu'elle a fait pratiquer une saisie auprès de cette banque jusqu'à concurrence de la somme de 6.340.031,89 € (pièces n° 12 et 21 de l'appelante).

La demande de la société C) tend à voir suspendre l'exécution d'un commandement pris sur base des bulletins d'imposition émis le 27 juin 2018. Le commandement du 20 mars 2019 fait suite à une contrainte émise par le 28 février 2019, rendue exécutoire le 11 mars 2019.

La contrainte ne se situe pas dans la phase d'imposition qui se termine par une décision administrative relative à l'impôt, tel un bulletin d'imposition, mais elle intervient au contraire dans la phase de recouvrement de l'impôt et est dès lors à qualifier d'acte de poursuite, revêtue du caractère authentique, au même titre que le commandement, conformément aux dispositions de l'article 12 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 sur le recouvrement des contributions directes. Elle a la même force exécutoire que la grosse d'une décision judiciaire, en l'occurrence la valeur d'un jugement par défaut.

L'administration munie d'une contrainte peut ainsi procéder à l'égard du contribuable par les voies d'exécution de droit commun.

Afin de se soustraire à l'exécution de la contrainte, la société C) a saisi le juge des référés pour obtenir la suspension du commandement et des actes subséquents sur base de l'article 932 alinéa 2 du NCPC aux termes duquel "le juge des référés est compétent pour statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire."

*La notion de difficultés d'exécution s'entend de tous les moyens susceptibles d'être invoqués par le débiteur pour empêcher ou arrêter l'exécution et, à l'inverse, de tous les moyens soulevés par le créancier pour s'y opposer. Constituent ainsi des difficultés d'exécution justifiant la saisine du juge des référés sur le fondement de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, les moyens contestant la validité du titre du créancier. Il convient d'ajouter que seules les difficultés d'ordre juridique constituent des difficultés d'exécution au sens et pour l'application de l'article 932 du NCPC (P. Estoup, *La pratique des procédures rapides*, n° 117 et suiv., Cour d'appel, 12 juillet 2017, P.38, .631).*

Les contestations soulevées par la société C) n'ont pas trait au caractère justifié ou non de l'imposition mise à sa charge, et ne se rapportent pas à l'écoulement du délai de réclamation contre les bulletins de taxation d'office, mais à la validité de la notification desdits bulletins d'imposition et dès lors à la question de leur opposabilité à l'égard du contribuable. Ils portent par conséquent sur la validité et l'efficacité de la contrainte du 11 mars, du commandement du 20 mars 2019, et de la sommation à tiers détenteur du 1^{er} juillet 2019 qui s'en sont suivis, dans la mesure où l'appelante fait plaider que les bulletins litigieux n'auraient pas été notifiés à sa mandataire et qu'il y aurait en outre eu violation des § 89 et § 107 de l'AO.

Les contestations soulevées par la société C) à propos de la contrainte, du commandement et de la sommation à tiers-détenteur ont par conséquent pour objet des difficultés d'exécution de ces actes. La validité desdits actes dépend en l'espèce de l'efficacité des bulletins de taxation d'office.

Il résulte de tout ce qui précède que le juge des référés de première instance s'est à tort déclaré incompétent pour connaître de la demande de la société C) basée sur l'article 932 alinéa 2 du NCPC. >>

a jugé que la juridiction des référés, partant une juridiction de l'ordre judiciaire, est compétente, au vu et sur base des contestations soulevées par la société à responsabilité limitée C), pour connaître de la demande de la société en question visant à voir ordonner la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019 et des actes subséquents ;

alors que la contestation soulevée par la société à responsabilité limitée C) GBP, soit la question de savoir si un bulletin de taxation d'office notifié en bonne et due forme au contribuable - mais non pas en parallèle à un mandataire de l'assujetti en question - est valide et opposable au contribuable (ou non) et peut servir de base à l'émission d'une contrainte, d'un commandement et ensuite d'une sommation à tiers détenteur, constitue une question relevant du contentieux administratif, respectivement constitue une contestation relative aux impôts directs de l'Etat, et ne constitue pas une difficulté d'exécution, question - respectivement contestation - dont la réponse de ce fait relève de la seule compétence des juridictions administratives et non point de la compétence des juridictions judiciaires. ».

Réponse de la Cour

Vu l'article 95bis, paragraphe 1, de la Constitution.

Vu l'article 8, paragraphes 1 et 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Vu l'article 932, alinéa 2, du Nouveau code de procédure civile.

La contestation relative à la demande de la société C) tendant à voir suspendre l'exécution d'un commandement vise la régularité de la notification des bulletins d'imposition et, partant, leur opposabilité au contribuable. Elle porte, en ce qu'elle a trait à l'exigibilité de l'impôt, sur le caractère définitif de la dette d'impôt gisant à la base de l'acte d'exécution et échappe, en conséquence, à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire.

En retenant que le juge des référés du tribunal d'arrondissement était compétent pour connaître de la demande de la société C), les juges d'appel ont violé les dispositions visées aux moyens.

Il en suit que l'arrêt encourt la cassation.

Au regard de la décision d'incompétence de la juridiction de l'ordre judiciaire, il n'y a pas lieu à renvoi devant la Cour d'appel.

Sur la demande en allocation d'une indemnité de procédure

Il serait inéquitable de laisser à charge des défendeurs en cassation l'intégralité des frais exposés non compris dans les dépens. Il convient de leur allouer une indemnité de procédure de 2.500 euros.

PAR CES MOTIFS,

et sans qu'il y ait lieu de statuer sur le pourvoi principal,

la Cour de cassation :

casse et annule l'arrêt numéro 22/20, rendu le 5 février 2020, sous le numéro CAL-2019-00818 du rôle par la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière d'appel de référé;

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 ;

dit qu'il n'y a pas lieu à renvoi devant la Cour d'appel ;

condamne la demanderesse en cassation à payer aux défendeurs en cassation une indemnité de procédure de 2.500 euros ;

la condamne aux dépens de l'instance en cassation ;

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 Jean-Claude WIWINIUS en présence du premier avocat général Simone FLAMMANG et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
société à responsabilité limitée C) s.à r.l.
contre
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
et le Receveur de la Recette Centrale de l'Administration des
Contributions Directes**

Le pourvoi en cassation, introduit par la société à responsabilité limitée C) par un mémoire en cassation signifié le 16 juin 2020 aux parties défenderesses en cassation et déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice le 19 juin 2020, est dirigé contre un arrêt n°22/20 rendu par la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière d'appel de référé, statuant contradictoirement, en date du 5 février 2020 (n° CAL-2019-00818 du rôle). Cet arrêt ne semble pas avoir été signifié à la demanderesse 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 13 août 2020 et elles l'ont déposé au greffe de la Cour le 14 août 2020.

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.

Sur les faits et antécédents :

Suite à une autorisation présidentielle du 26 mars 2019, la société à responsabilité limitée C) (ci-après la société C)) a fait assigner l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) par acte d'huissier de justice du 28 mars 2019, devant Madame le Président du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant comme juge des référés pour voir ordonner, sur base de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, la suspension de l'exécution d'un commandement de payer du 20 mars 2019.

Par acte d'huissier de justice du 28 mars 2019, la société C) a fait assigner le Receveur de la Recette Centrale de l'Administration des Contributions Directes de Luxembourg (ci-après le RECEVEUR) devant le même magistrat, pour voir ordonner, sur base de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019.

Au cours de l'année 2018, la société C) a fait l'objet d'une procédure de taxation d'office selon les dispositions du §217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (Abgabenordnung), (ci-après « AO ») en raison du retard dans le dépôt de ses déclarations d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal au titre de l'année 2015, ainsi que dans le dépôt de la déclaration d'impôt sur la fortune au 1er janvier 2016. Selon la société C), l'Administration des Contributions (ci-après l'ACD) aurait omis de notifier les bulletins de taxation d'office du 27 juin 2018 à son mandataire désigné.

Par courrier du 26 octobre 2017, accompagné d'une version originale du contrat de mandat, et par courriel du 30 octobre 2017, le Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'ACD en charge du groupe, aurait été informé par la société E) Tax Advisory (ci-après E)) de l'existence du mandat susvisé. Par la suite, la société E) aurait rappelé à plusieurs reprises à l'ACD l'existence dudit mandat de représentation et l'aurait invitée à en respecter les conditions. Il serait d'ailleurs établi au regard de plusieurs sommations-astreintes adressées par l'ACD à la société E) concernant diverses sociétés du groupe que l'ACD aurait tenu compte de l'existence dudit mandat et l'aurait accepté tacitement.

La société E) n'aurait pris connaissance des bulletins litigieux qu'au cours du mois d'octobre 2018.

La société C) a introduit le 26 octobre 2018 une réclamation contre lesdits bulletins d'imposition auprès du Directeur de l'ACD. Par une décision du 29 janvier 2019, cette réclamation a été déclarée irrecevable sur base des §§ 83, 228, 246 et 252 AO, qui prévoient que le contribuable dispose d'un délai de trois mois, à compter de la date de notification d'un bulletin d'imposition à la personne habilitée, pour effectuer un recours hiérarchique à l'encontre dudit bulletin, sous peine de forclusion.

Suite à cette décision, la société C) a reçu le 20 mars 2019 une contrainte administrative et un commandement de payer à l'ACD la somme de 6.340.018,19 € et elle a le 10 avril 2019 introduit un recours auprès du tribunal administratif afin de contester le montant réclamé dans le commandement précité.

Abstraction faite qu'elle disposerait de moyens sérieux pour contester l'imposition mise à sa charge, la société C) fait valoir que le défaut de notification des bulletins d'imposition litigieux à la personne habilitée pour les recevoir, en l'espèce la société E), serait constitutif d'une irrégularité affectant non l'existence juridique desdits bulletins, mais leur efficacité à travers la force exécutoire qu'elle leur confère.

A défaut de notification des bulletins à la société E), le délai de recours contre lesdits bulletins, tel que prévu par l'article § 228 AO, n'aurait pas pu commencer à courir à l'égard de la société C), qui estime qu'il existe des difficultés d'exécutions relatives à la validité et à l'efficacité des actes d'exécution justifiant la saisine du juge des référés en application de l'article 932 alinéa 2 du NCPC.

Par ordonnance du 24 mai 2019, une Vice-présidente du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant comme juge des référés, a ordonné la jonction des deux instances, a dit irrecevable la demande pour autant que dirigée contre l'ETAT et s'est déclarée incompétente pour connaître de la demande dirigée contre le RECEVEUR.

Par rapport à l'assignation du 28 mars 2019, dirigée contre l'ETAT, elle a retenu qu'il n'y a pas lieu à application de l'article 163 du NCPC qui dispose que l'ETAT doit être assigné en la personne du Ministre d'Etat, étant donné qu'en cas de demande de recouvrement d'une dette fiscale, seul le RECEVEUR a qualité pour agir en justice en paiement d'une dette fiscale de l'ETAT.

Quant à la demande pour autant qu'elle était dirigée contre le RECEVEUR, elle a précisé qu'aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif « *Le tribunal administratif connaît des contestations relatives:*

- a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises (...) ».*

Pour se déclarer incompétente pour connaître de la demande dirigée contre le RECEVEUR, elle a relevé que si aux termes de l'article 932 alinéa 2 du NCPC, le juge des référés est compétent pour statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire, les moyens invoqués par la société C) portaient non sur le mérite ou la régularité même de la décision gisant à la base de l'acte d'exécution, mais sur le bien-fondé de l'impôt réclamé. Considérant que la société C) n'a fait valoir aucune contestation ni par rapport à la validité de la contrainte et du commandement litigieux, ni par rapport à la validité de la sommation à tiers détenteur, le juge des référés a retenu que par application de l'article 8 (1) et 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précité, seul le tribunal administratif est compétent pour connaître des contestations soulevées par la société C).

Par acte d'huissier de justice du 13 août 2019, la société C) a régulièrement relevé appel de cette ordonnance qui ne lui a pas été signifiée.

En date du 5 février 2020, la Cour d'appel a rendu un dispositif dont le dispositif se lit comme suit :

«reçoit l'appel ;

le dit partiellement fondé ;

réformant,

dit que la juridiction de référé est compétente pour connaître de la demande de la société à responsabilité limitée C) ;

dit la demande de la société à responsabilité limitée C) irrecevable ;

ordonne la continuation des poursuites de recouvrement ;

confirme l'ordonnance entreprise en ce qu'elle a condamné la société à responsabilité limitée C) aux frais de l'instance ;

dit non fondée la demande de la société à responsabilité limitée C) aux frais de l'instance ;

dit non fondée la demande de la société à responsabilité limitée C) en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la société à responsabilité limitée C) à supporter les frais et dépens de l'instance d'appel. »

Cet arrêt fait l'objet du présent pourvoi.

Sur le pourvoi incident

Le pourvoi incident fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir retenu que la juridiction des référés, partant une juridiction de l'ordre judiciaire, serait compétente pour statuer sur les contestations soulevées par la société C) visant à voir ordonner la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019 et des actes subséquents. L'arrêt attaqué aurait ainsi violé l'article 95 bis (1) de la Constitution (premier moyen), l'article 8 (1) et (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif (deuxième moyen) ainsi que l'article 932, alinéa 2, du Nouveau code de procédure civile (troisième moyen).

Etant donné que les trois moyens invoqués dans le cadre du pourvoi incident portent sur la compétence de la juridiction des référés, ils doivent être examinés avant les moyens du pourvoi principal. Dans la mesure où plusieurs textes sont invoqués à l'appui du même cas d'ouverture, les moyens peuvent être examinés ensemble.¹

Sur les trois moyens réunis:

Le premier moyen est tiré de la violation de l'article 95 bis (1) de la Constitution qui dispose que « *Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi.* »

Le deuxième moyen est tiré de la violation de l'article 8, paragraphes (1) et (3), de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, qui dispose que

«(1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives:

¹ J et L. Boré, La cassation en matière civile, Dalloz 5e éd. 2015/2016, n° 81.87

- a) *aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et*
- b) *aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.*

(...)

(3)

1. *Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.*
2. *En cas d'application du §237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.*
3. *Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.*
4. *Le délai pour l'introduction des recours visés aux points 1. et 2. ci-avant est de trois mois.*
5. *Les recours au tribunal administratif et l'appel interjeté devant la Cour administrative n'ont pas d'effet suspensif à l'égard des décisions critiquées s'il n'en est pas autrement disposé par les juridictions. »*

Le troisième moyen est tiré de la violation de l'article 932, alinéa 2, du Nouveau code de procédure civile, qui dispose qu'« il [le président du tribunal d'arrondissement, ou le juge qui le remplace] peut également statuer sur les difficultés relatives à l'exécution d'un jugement ou d'un autre titre exécutoire. »

Dans les trois moyens, les parties défenderesses en cassation, parties demanderesses sur pourvoi incident, font grief à la Cour d'appel, statuant en matière d'appel de référé, de s'être déclarée compétente pour statuer sur la contestation soulevée par la société C) et font valoir qu'il s'agirait d'une question relevant du contentieux administratif, et non pas d'une difficulté d'exécution.

La disposition visée au troisième moyen aurait partant été violée par fausse application, tandis que les dispositions visées au premier moyen et au deuxième moyen auraient été violées par refus d'application.

L'arrêt attaqué comporte la motivation suivante :

« Les contestations soulevées par la société C) n'ont pas trait au caractère justifié ou non de l'imposition mise à sa charge, et ne se rapportent pas à l'écoulement du délai de réclamation contre les bulletins de taxation d'office, mais à la validité de la notification desdits bulletins d'imposition et dès lors à la question de leur opposabilité à l'égard du contribuable. Ils portent par conséquent sur la validité et l'efficacité de la contrainte du 11 mars, du commandement du 20 mars 2019, et de la sommation à tiers détenteur du 1^{er} juillet 2019 qui s'en sont suivis, dans la mesure où l'appelante fait plaider que les bulletins litigieux n'auraient pas été notifiés à sa mandataire et qu'il y aurait en outre eu violation des § 89 et § 107 de l'AO.

Les contestations soulevées par la société C) à propos de la contrainte, du commandement et de la sommation à tiers détenteur ont par conséquent pour objet des difficultés d'exécution de ces actes. La validité desdits actes dépend en l'espèce de l'efficacité des bulletins de taxation d'office. »

La seule contestation soulevée devant la Cour d'appel portait partant sur la validité de la notification de bulletins d'imposition litigieux, et la question de leur opposabilité au contribuable. La validité des autres actes subséquents (contrainte, commandement, sommation à tiers détenteur) n'en est que la conséquence logique.

Les parties demanderesses sur pourvoi incident reprochent à l'arrêt attaqué d'avoir retenu que cette contestation constituait une difficulté d'exécution et ils citent plusieurs arrêts de la Cour de cassation française, qui ont retenu une qualification juridique différente.²

La Cour de cassation française a en effet décidé à plusieurs reprises que le juge judiciaire de l'exécution n'est compétent que pour connaître des seules contestations relatives à la régularité en la forme des actes de poursuite, et que *« s'agissant d'impôts directs, la contestation par laquelle le redevable fait valoir que le comptable ne justifie pas de l'envoi de l'extrait de rôle a trait non pas à la régularité en la forme de l'acte de poursuite mais à l'exigibilité de l'impôt »*, de sorte qu'elle a retenu qu'en statuant sur cette contestation, la cour d'appel a excédé sa compétence.³

² En Belgique, la répartition des compétences en matière fiscale n'est pas la même qu'au Luxembourg, étant donné que la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale attribuent compétence au tribunal de première instance pour connaître d'un recours dirigé contre une décision du directeur des contributions, avec possibilité d'interjeter appel devant la Cour d'appel dont les arrêts sont susceptibles de cassation (articles 32 et 34 de la loi précitée du 15 mars 1999 et article 6 et 7 de la loi précitée du 23 mars 1999).

³ Cass. civ., Ch.com., 19 janvier 2010, n°09-12.370, publié au bulletin, ainsi que les arrêts cités dans le mémoire en réponse : Cass, ch.com, 12 février 2008, n°06-20.976 ; Cass., ch. com., 20 février 2007, n° 05-17.483 ; Cass. Ch.com., 9 mars 2010, n° 09-13392

Il découle de cette jurisprudence constante de la Cour de cassation française que l'absence d'envoi des avis d'imposition concerne l'exigibilité de la somme réclamée, et non pas la forme des actes de poursuite, et qu'il s'agit partant d'une question qui ne relève pas de la compétence du juge judiciaire de l'exécution.

Si Votre Cour décide de suivre la jurisprudence de la Cour de cassation française, le pourvoi incident est fondé et l'arrêt entrepris est à casser.

Conclusion

Le pourvoi principal et le pourvoi incident sont recevables.

Le pourvoi incident, qui est préalable, est également fondé.

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

Marie-Jeanne Kappweiler