

Arrêt civil.

Audience publique du vingt-huit mars deux mille douze.

Numéro 34370 du rôle.

Composition:

*Romain LUDOVICY, président de chambre;
Françoise MANGEOT, premier conseiller;
Brigitte KONZ, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.*

E n t r e :

Maître Evelyne KORN, avocat, demeurant à Luxembourg, 8, rue Notre-Dame, prise en sa qualité de curateur de la faillite de et reprenant l'instance introduite par la société à responsabilité limitée SDF Joaillier, appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Jean-Lou Thill de Luxembourg en date du 28 juillet 2008, comparant par elle-même,

e t :

PRÉPOSÉ DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRIBUTIONS À LUXEMBOURG, y ayant ses bureaux, 18, rue du Fort Wedell, intimé aux fins du susdit exploit Jean-Lou Thill, comparant par Maître Jean Kauffman, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

Le RECEVEUR PREPOSE DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRIBUTIONS DE LUXEMBOURG, ci-après le RECEVEUR, a délivré une contrainte, rendue exécutoire le 20 décembre 2006, à l'encontre de la société à responsabilité limitée SDF JOAILLIER ci-après la société SDF JOAILLIER, représentée par son curateur Maître Evelyne KORN nommée curateur de la faillite de cette société par

jugement du 5 juillet 2010, ci-après la société SDF JOAILLIER, pour obtenir paiement d'un arriéré d'impôt de 706.628,95 €.

Par exploit d'huissier de justice du 3 janvier 2007, la société SDF JOAILLER a fait donner assignation à Madame A.), prise en sa qualité de RECEVEUR, PRÉPOSÉ DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRIBUTIONS DE LUXEMBOURG, à com-paraitre devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, pour voir déclarer la contrainte du 20 décembre 2006 et le commandement du 22 décembre 2006 nuls et non avenue. A titre subsidiaire la société a conclu à voir déclarer la demande en paiement de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS non fondée.

La société SDF JOAILLER a agi en annulation de cette contrainte en soutenant que :

- l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS aurait outrepassé ses compétences et violé le principe de la légitime défense,
- la contrainte reposerait sur un contrôle fiscal irrégulier
- la demande en paiement de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS serait non fondée.

Le RECEVEUR a contesté que la procédure d'exécution soit irrégulière.

Le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a, par jugement du 9 janvier 2008, reçu l'opposition en la forme, l'a dite non fondée, a débouté la société de sa demande et l'a condamné à payer au RECEVEUR une indemnité de procédure.

Pour statuer ainsi, le tribunal, pour rejeter comme non fondé le moyen relatif au dépassement des compétences et à la violation du principe de légitime confiance, a dit que conformément au paragraphe 251 de la loi générale sur l'impôt du 22 mai 1931 le recours contre les bulletins d'imposition n'a pas d'effet suspensif. D'après cette même disposition, le bureau d'imposition peut, mais n'est pas obligé, d'accorder un sursis à exécution au contribuable. Que le fait par l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS d'entamer la procédure d'exécution pour obtenir paiement des impôts fixés ne constitue pas une violation du principe de la légitime confiance que contribuable peut avoir en l'Administration. L'introduction d'un recours contre la décision d'imposition n'ayant pas d'effet suspensif, l'Administration n'a pas non plus excédé ses compétences en faisant procéder à l'exécution de la décision d'imposition.

Le tribunal a retenu qu'il n'était pas compétent pour connaître des contestations quant aux moyens de l'irrégularité du contrôle fiscal et de l'irrégularité de la contrainte opposés par la société SDF JOAILLIER, à savoir que la décision d'imposition repose sur une procédure irrégulière, visant à mettre en cause le bien-fondé de la décision d'imposition, et a rejeté, l'opposition à commandement comme non fondée.

Le tribunal n'a pas fait droit à la demande de la requérante tendant à voir surseoir à statuer en attendant l'issue du recours introduit contre les décisions d'imposition au motif que ce recours n'a pas d'effet suspensif et que décider le contraire reviendrait en effet à mettre à néant la décision du bureau d'imposition de ne pas accorder de sursis à exécution des impôts fixés, décision qui ne peut être attaquée que par voie d'un recours auprès du directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS et ensuite devant le tribunal administratif.

Le jugement du 9 janvier 2008 a été signifié par exploit du 24 juin 2008 à la requête de A.) pris en sa qualité de RECEVEUR PREPOSE DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRIBUTIONS DE LUXEMBOURG, à la société SDF JOAILLIER.

La société SDF JOAILLIER a régulièrement relevé appel de ce jugement par exploit du 28 juillet 2008 pour entendre dire, par réformation de la décision entreprise, le commandement et la contrainte nuls et non avenues et subsidiairement voir déclarer la demande en paiement non fondée et en voir débouter l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS.

Le RECEVEUR se rapporte à sagesse quant à la recevabilité de l'appel et demande à la Cour de déclarer l'appel non fondé, marque son accord avec la reprise d'instance notifiée par le curateur de la faillite de la société SDF JOAILLIER et demande l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000.- €.

Par ailleurs le RECEVEUR invoque un jugement au fond du tribunal administratif du 19 février 2009, non frappé d'appel et dès lors définitif, qui a déclaré le recours de la société SDF JOAILLIER non fondé, de sorte que selon le RECEVEUR, la Cour n'aurait plus à analyser les moyens relatifs au dépassement des compétences et à la violation du principe de légitime confiance et à l'irrégularité du contrôle fiscal.

L'appel est recevable pour avoir été interjeté dans les formes et délais de la loi.

Les juges de première instance ont fait un rappel exhaustif des faits auxquels la Cour renvoie.

Le dépassement des compétences et de la violation du principe de légitime confiance :

La société SDF JOAILLER SARL fait exposer que l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS aurait procédé à l'exécution de l'imposition suite au contrôle fiscal dont elle avait fait l'objet malgré une demande du 23 novembre 2006 en obtention d'un sursis à exécution et ce malgré le fait que le bureau d'imposition 4 l'aurait informée le 1er décembre 2006 que cette demande en sursis à exécution serait prise en considération, dès qu'un recours serait introduit contre la décision d'imposition. L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS aurait violé le principe de la légitime confiance que l'administré peut avoir en l'Administration en procédant à l'exécution de sa décision d'imposition, malgré le fait que l'appelante lui avait communiqué via son comptable toute son argumentation à la base du futur recours et sans que l'Administration attende qu'elle introduise un recours contre la décision d'imposition et en l'ayant informée qu'elle réserverait sa décision quant à la demande de sursis en attendant le recours. La société SDF JOAILLER en conclut que les services fiscaux auraient méconnu de ce fait toute règle de coopération administrative nécessaire au fonctionnement d'un Etat de droit et pour ce motif la procédure d'exécution encourait la nullité.

Le RECEVEUR fait valoir que l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS aurait conformément aux articles 127 et 251 de la loi générale des impôts, procédé à l'exécution forcée de la créance fiscale, le redevable ayant à tout moment de la procédure été informé que l'Administration n'entendait pas lui accorder le sursis à exécution et réclamait l'impôt et qu'elle comptait procéder au recouvrement de l'impôt, le recours contre la décision d'imposition n'ayant pour le surplus pas d'effet suspensif. L'attente légitime du redevable n'aurait donc pas été malmenée.

Les pouvoirs publics ont le devoir de ne pas tromper la légitime confiance des administrés et ils engagent leur responsabilité en cas de manquement à la conduite à laquelle, selon le droit, on peut raisonnablement s'attendre de leur part, à l'égard de la personne lésée (Cour 22 novembre 1995, P. 30, 167).

Concernant l'existence d'une faute commise par l'Etat, il faut rappeler que dans le cadre de la théorie de l'unicité des notions d'illégalité et de faute, il est admis qu'au cas où une décision de l'Administration a été déclarée illégale par les tribunaux de l'ordre administratif, cette décision constitue l'Administration nécessairement en faute. Il est encore de jurisprudence que les pouvoirs publics que la loi attribue à l'Administration dans un intérêt général ne soustraient pas

celle-ci au devoir de prudence qui s'impose à tous. Or, en vertu des articles 1382 et 1383 du code civil, toute faute ou négligence, même légère, engage la responsabilité des particuliers, notamment en cas de fausse application d'une disposition légale et réglementaire. On ne saurait excepter de cette règle générale l'Administration sous peine d'apprécier de façon plus indulgente les erreurs d'interprétation et d'application commises par les auteurs des normes obligatoires que celles commises par ceux qui subissent ces normes. (voir sur la question : La responsabilité civile des personnes privées et publiques, 2e édition, par G. Ravarani, n°177 et ss.).

Il est ainsi de principe qu'un acte administratif annulé par les juridictions administratives est un acte illicite, même s'il est imputable à une simple erreur d'interprétation ou d'appréciation, et constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, une fois établie la relation entre l'acte fautif et le préjudice subi.

En l'occurrence, le fait par l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS d'entamer la procédure d'exécution pour obtenir paiement des impôts fixés, malgré le recours devant le directeur et ensuite devant le tribunal administratif introduits par la société SDF JOAILLIER, recours qui ne sont pas suspensifs, qui pour le surplus ont été déclarés non fondés par les deux instances, ne constitue pas une violation au principe de légitime confiance que le contribuable peut avoir en l'Administration ni un dépassement de ses compétences.

En effet, si l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS a, dans son courrier du 1er décembre 2006, informé la société SDF JOAILLER qu'elle ne saurait examiner la demande en obtention d'un sursis à exécution qu'en cas d'introduction d'un recours contre les bulletins d'imposition, elle ne lui a cependant aucunement fait des promesses quant à l'avenir et plus particulièrement de tenir l'exécution en suspens en attendant l'introduction d'un tel recours, ce d'autant plus que l'introduction d'un recours contre la décision d'imposition n'a pas d'effet suspensif et que le sort de ces recours était incertain et avait de fortes chances de ne pas aboutir, l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS n'ayant, pour les mêmes motifs, pas non plus excédé ses compétences en faisant procéder à l'exécution de la décision d'imposition.

Il y a faute lorsqu'un service public a eu un fonctionnement non conforme aux normes d'action générale qui devraient être celles d'un service public (Cour 18 décembre 2002, P. 32, 321). En l'espèce la société SDF JOAILLIER n'a pas non plus établi que le service visé n'ait pas fonctionné normalement d'après sa nature ou la mission pour laquelle il fut institué ni n'a prouvé qu'en agissant comme il l'a fait, le

service n'ait pas observé les règles de diligence et de prudence qu'on était en droit d'attendre de lui.

Il s'ensuit que le moyen de la société SDF JOAILLIER tendant à voir dire que l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS a violé ses obligations et dépassé ses compétences est à rejeter comme non fondé et que le jugement est à confirmer à cet égard.

L'irrégularité du contrôle fiscal et l'absence de base légale du contrôle :

La société SDF JOAILLIER soutient que les juridictions de l'ordre judiciaire seraient compétentes pour toiser le contentieux du recouvrement de l'impôt, soit les litiges relatifs à l'exécution forcée de la créance fiscale.

Le commandement ne serait pas valable parce que reflétant une imposition dépourvue de base légale. Le non-respect par l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS du secret bancaire pour imposer l'appelante, sans respect des règles habituelles en la matière, corromprait toute la procédure, du calcul de la cote d'impôt au recouvrement. Il n'y aurait partant pas lieu de distinguer les étapes de l'établissement et du recouvrement de l'impôt pour aboutir à une incompetence de l'ordre judiciaire, alors que le recouvrement serait entaché de nullité du fait de cette violation. Pour ce motif la procédure d'exécution encourait la nullité.

Le RECEVEUR maintient son moyen tiré de l'incompétence de la juridiction saisie pour connaître de ce moyen et fait valoir qu'il appartiendrait à la juridiction administrative de toiser ce volet.

Il résulte des développements ci-dessus quant au recours devant le directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS et le tribunal administratif quant à la régularité de la procédure et de l'imposition, que conformément au paragraphe 251 de la loi générale sur l'impôt du 22 mai 1931, le recours contre les bulletins d'imposition n'a pas d'effet suspensif.

Aux termes de l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le directeur des Contributions et les juridictions de l'ordre administratif ont seuls compétence pour statuer sur les contestations se rapportant au bien-fondé de l'imposition.

Un jugement au fond du tribunal administratif du 19 février 2009, non frappé d'appel, a reçu le recours en réformation de la société SDF JOAILLIER contre une décision du directeur de l'ADMINISTRATION DES Contributions Directes du 5 juillet 2007 en la forme, l'a déclaré non justifié et l'en a débouté, a déclaré le recours subsidiaire en annulation irrecevable et a condamné la requérante aux frais.

Cette décision a vidé le recours contre l'imposition litigieuse et a répondu exhaustivement aux mêmes moyens que ceux soulevés dans la présente instance, notamment quant au dépassement des compétences et à la violation du principe de la légitime confiance, quant à l'irrégularité du contrôle fiscal et à la violation alléguée du secret bancaire, ainsi que quant à la prescription.

C'est à bon droit et pour de justes motifs que la Cour adopte que les premiers juges se sont partant déclarés incompétents pour connaître des contestations relatives au bien-fondé de la décision d'imposition qui ont été entretemps toisées par le jugement au fond du tribunal administratif du 19 février 2009 non frappé d'appel.

La régularité de la procédure de la contrainte :

La société SDF JOAILLIER critique encore la procédure au motif que la contrainte ne comportait ni la signature du directeur des Contributions ou de son délégué, ni la signature du receveur et ce en violation de l'article 12 de la loi du 27 novembre 1933, le simple fait de mentionner les noms des fonctionnaires correspondants ne serait pas suffisant.

Le RECEVEUR se réfère à la motivation circonstanciée des premiers juges à ce sujet pour demander la confirmation du jugement. Les signatures sur la contrainte du receveur **A.**), rendue exécutoire par **B.**) en délégation du directeur et portée à connaissance du redevable par l'agent de poursuite **C.**) suffiraient pour identifier les signataires de cette contrainte.

Aux termes de l'article 41 de la loi du 8 juin 1999 sur la comptabilité de l'État, il appartient au receveur de poursuivre le paiement de l'impôt dû et échu, lequel peut recourir au moyen de la contrainte que la loi met à sa disposition. La contrainte délivrée par le receveur, rendue exécutoire par le directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS, constitue donc le premier acte de poursuite pour le recouvrement des créances des impôts. Les tribunaux de l'ordre judiciaire sont compétents pour connaître des actions portant sur un vice de forme des actes d'exécution des impôts directs.

L'article 12 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes prévoit à son point 1) que l'exécution des créances du Trésor sera exercée par une contrainte décernée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué.

En l'espèce les signatures manuscrites figurent sur la copie de la contrainte notifiée à l'appelante, cette copie comporte encore les mentions dactylographiées suivantes le préposé : « Signé : **A.)** », et le directeur des contributions p.d. « Signé : **B.)** » inspecteur de direction 1^{er} en rang. Ces mentions ainsi que la déclaration de l'agent chargé des poursuites **C.)**, d'agir à la requête de Madame le RECEVEUR, PRÉPOSÉ DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRI-BUTIONS, ont donc clairement indiqué l'identité des signataires de l'original. Dans ces conditions, le tribunal a retenu à bon droit et pour de justes motifs que la Cour adopte, que la contrainte du 15 décembre 2006, rendue exécutoire le 20 décembre 2006, est conforme à l'article 12 précité exigeant que l'exécution des créances du trésor sera exercée par une contrainte décernée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué. Il s'ensuit que le moyen de la société SDF JOAILLER tendant à voir dire que la contrainte est nulle, faute d'être signée, n'est pas fondé.

Par ailleurs, la contrainte n'est soumise à aucune forme solennelle. En l'espèce, la contrainte renseigne la créance totale de l'administration en indiquant les différents éléments qui la composent. Il s'ensuit que la contrainte est suffisamment motivée et qu'elle est par conséquent valable.

La société SDF JOAILLER n'a pas invoqué ni établi d'autres irrégularités ou vices concernant la procédure d'exécution de la contrainte, d'une part non analysés par le tribunal administratif et d'autre part par le jugement dont appel, de sorte que l'appel est à déclarer non fondé.

La prescription :

L'appelante soutient que la créance de l'administration serait éteinte par la prescription quinquennale au lieu de la prescription décennale. Sur base de ce moyen, la société SDF JOAILLIER demande l'annulation de la procédure au motif que les premiers juges auraient refusé à tort de prendre en considération le fait que certaines années à la base de l'imposition seraient prescrites ce au mépris des prescriptions de la loi du 27 novembre 1933 telle qu'amendée et notamment l'article 10. Le droit de créance du trésor étant en partie éteint, cette extinction entraînerait la

nullité de la contrainte et du commandement pour défaut de fondement, la créance y indiquée n'étant ni certaine ni exigible.

Le RECEVEUR fait valoir que sur base d'une vérification fiscale des exercices 1997 à 2004, des éléments nouveaux auraient été découverts selon lesquels les déclarations fiscales originaires pour les exercices respectifs auraient été incomplètes ou inexactes, de sorte qu'une nouvelle imposition aurait été faite. Par application de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, la prescription de 10 ans trouverait en l'espèce application à ces exercices. Le bulletin complémentaire, acte administratif exécutoire, ne serait pas suspensif d'exécution. Le tribunal administratif devrait statuer, le cas échéant, quant aux effets de la prescription quinquennale ou décennale.

Le jugement au fond du tribunal administratif du 19 février 2009, non frappé d'appel, a définitivement toisé ce moyen.

L'article 10, paragraphe (1) de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, telle que modifiée en dernier lieu par la loi du 24 décembre 1999 dispose que «La créance du Trésor se prescrit par 5 ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans».

Dans le cadre du litige suite à la vérification fiscale portant sur les exercices 1997 à 2004, ce moyen fut soumis par la société SDF JOAILLIER, d'abord par sa réclamation au directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS, toisée par une décision du 5 juillet 2007, qui a ensuite été critiquée par le recours devant le tribunal administratif. Tant le directeur que le tribunal administratif ont admis que la prescription décennale était applicable aux exercices soumis à vérification. Le tribunal administratif a retenu qu'il ressortait du rapport de révision que notamment pour les années 1997, 1998 et 1999 que la société SDF JOAILLIER avait omis de déclarer des recettes et que les déclarations initialement soumises par elle, pour ces exercices, étaient à la fois incomplètes et inexactes dans la mesure où il y avait eu lieu de procéder à un redressement du bénéfice.

Le tribunal administratif a donc retenu, par application de l'article 10 précité, que la prescription de 10 ans s'appliquerait en l'espèce et que cette prescription décennale n'était pas acquise pour tous ces exercices et plus particulièrement les exercices 1997; 1998 et 1999 et que partant, le moyen tiré du non respect des délais de prescription était à rejeter comme non fondé.

C'est à bon droit et par de justes motifs que la Cour adopte, que les premiers juges se sont partant déclarés incompétents pour connaître des contestations relatives au bienfondé de la décision d'imposition ainsi qu'à la prescription.

La prescription a été interrompue par la contrainte délivrée le 15 décembre 2006, rendue exécutoire le 20 décembre 2006, signifiée à l'appelante en date du 22 décembre 2006.

Il y a partant lieu de confirmer le jugement entrepris.

Par conclusions notifiées le 8 novembre 2010 la partie intimée renonce à sa demande en paiement d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel formée sur base de l'article 240 du NCPC. Il y a de lui en donner acte.

Par ces motifs,

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

donne acte au curateur de la faillite de sa reprise d'instance ;

reçoit l'appel ;

le dit non fondé et confirme le jugement déferé ;

donne acte à Madame A.), prise en sa qualité de RECEVEUR, PRÉPOSÉ DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRI-BUTIONS DE LUXEMBOURG, de sa renonciation à l'indemnité de procédure pour l'instance d'appel ;

met les frais et dépens des deux instances à charge de la masse de la faillite de la société à responsabilité limitée SDF JOAILLIER, représentée par son curateur, Maître Evelyne KORN, avec distraction au profit de Maître Jean KAUFFMAN, avocat constitué, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.