

**Audience publique du cinq février deux mille vingt**

Numéro CAL-2019-00818 du rôle.

Composition:

Karin GUILLAUME, président de chambre;  
Elisabeth WE)RICH, premier conseiller;  
Yola SCHMIT, conseiller;  
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

**la société à responsabilité limitée C),**

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Nadine TAPELLA d'Esch/Alzette en date du 13 août 2019,

comparant par l'étude ELVINGER HOSS PRUSSEN, société anonyme, établie et ayant son siège social à L-1340 Luxembourg, 2, Place Winston Churchill, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Yves PRUSSEN, avocat à la Cour, demeurant à la même adresse,

e t :

**1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**, représenté par son Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place Clairefontaine,

**2. Receveur de la Recette Centrale de l'Administration des Contributions Directes**, préposé au bureau de recette Luxembourg de l'Administration des Contributions Directes, ayant ses bureaux à L-2982 Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

intimés aux fins du susdit exploit TAPELLA du 13 août 2019,

comparant par Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

### LA COUR D'APPEL :

En vertu d'une autorisation présidentielle du 26 mars 2019 et par acte d'huissier de justice du 28 mars 2019, la société à responsabilité limitée C) a fait assigner l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) 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, cette même société 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.

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 introduites par les actes d'huissiers précités, 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.

Pour statuer ainsi, elle a retenu, par rapport à l'assignation du 28 mars 2019, dirigée contre l'ETAT, 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.

L'appelante reproche au magistrat de première instance d'avoir déclaré irrecevable la demande pour autant qu'elle a été dirigée contre l'ETAT et d'avoir retenu que le RECEVEUR aurait seul qualité pour agir en paiement d'une dette fiscale de l'ETAT. Ce dernier étant en l'occurrence défendeur à la présente procédure de référé, la question de la qualité à agir, qui ne serait à examiner que dans le chef du demandeur à une action en justice, ne se poserait pas, étant donné qu'il s'agirait uniquement de savoir qui doit être assigné dans le cadre d'une opposition au recouvrement.

Par application de l'article 163 du NCPC, l'action dirigée contre l'ETAT serait, par réformation, à déclarer recevable.

L'appelante fait ensuite grief au juge des référés d'avoir décliné sa compétence pour connaître de sa demande en suspension. Elle renvoie à 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.

L'appelante admet qu'au cours de l'année 2018, elle 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 1<sup>er</sup> janvier 2016. L'Administration des Contributions (ci-après l'ACD) aurait omis de notifier les bulletins de taxation d'office du 27 juin 2018 au mandataire désigné par la société C). Elle expose à cet égard qu'en date du 25 octobre 2017, la société S) avait donné mandat à Monsieur X) de la société E), pour son compte et pour le compte des sociétés du groupe, dont la société C), de les représenter dans leurs échanges avec l'ACD et de recevoir, conformément

au §89, sinon §107(4) AO, toutes les notifications émanant de cette administration.

Par courrier du 26 octobre 2017, accompagnée 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) 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.

L'appelante dit avoir 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 aurait 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, l'appelante expose avoir reçu le 20 mars 2019 une contrainte administrative et un commandement de payer à l'ACD la somme de 6.340.018,19 € et avoir 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, l'appelante argumente 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 les dits bulletins, tel que prévu par l'article § 228 AO n'aurait pas pu commencer à courir à l'égard de la société C).

Au regard de ces éléments, l'appelante estime avoir établi l'existence de 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.

L'appelante conclut par conséquence, par réformation, à voir ordonner la suspension de l'exécution de la contrainte administrative et du commandement du 20 mars 2019 et des actes subséquents, dans l'attente de la décision au fond du tribunal administratif à intervenir sur la demande en annulation, sinon en réformation de la décision du Directeur de l'ACD du 29 janvier 2019.

Elle sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 €

L'ETAT et le RECEVEUR concluent à la confirmation de l'ordonnance entreprise.

Ils ajoutent qu'en instance d'appel, la société C) se serait limitée à engager une procédure à l'encontre de l'ETAT seul.

Ils argumentent que la créance fiscale litigieuse serait devenue exigible au moment de la réception par la société C) des bulletins d'imposition. La date d'exigibilité de la dette fiscale n'aurait en l'espèce pas été reportée dans le temps, à défaut pour la société C) d'avoir sollicité un sursis à exécution à l'administration fiscale.

Ils soutiennent que la société C) présenterait en l'espèce au juge des référés une demande en sursis à exécution d'une décision qui relèverait de la seule compétence du Directeur de l'ACD, voire des juridictions administratives. Les contestations émises par la société C) auraient trait non à une difficulté d'exécution affectant l'efficacité d'un titre exécutoire mais se rapporteraient au bien-fondé des actes d'imposition. Le principe même de la créance ne pourrait cependant plus être remis en cause devant les juridictions civiles. Les moyens invoqués par la société C) ne sauraient être examinés par le juge des référés saisi en matière de difficultés d'exécution, ce référé ne devant pas servir de voie de recours détournée.

L'argumentation de la société C) consistant à dire que les bulletins d'imposition n'auraient pas été envoyés à son mandataire conformément au mandat conféré à la société E) serait à rejeter. La question de la notification des bulletins d'impôt au mandataire d'un contribuable serait réglée par le § 89 AO, lequel ne saurait trouver application en l'occurrence, étant donné qu'il ne concernerait que les sociétés dont le siège social se trouve à l'étranger, hypothèse qui ne serait pas donnée en l'espèce. En outre, en matière d'imposition, il y aurait lieu de distinguer la phase contentieuse de la phase non-contentieuse de la procédure fiscale et le § 107 de AO aux termes duquel les contribuables peuvent charger un « *Bevollmächtigter* » de remplir les obligations « (...) *die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen, oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen* » se rapporterait exclusivement à la phase contentieuse, tandis que les critiques avancées par la société C) se rapporteraient à la phase non-contentieuse de la

procédure fiscale. Le § 107(4) de AO ne saurait par conséquent pas non plus trouver application en l'espèce.

### Appréciation de la Cour

L'article 12 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'assurance sociale dispose dans son alinéa 1 que :

*« L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur ou son délégué et rendue exécutoire par le directeur des contributions ... ».*

En matière de contributions directes, les sommes dues au Trésor sont perçues par le receveur des contributions qui en poursuit également le recouvrement en agissant ès qualités et sous sa propre responsabilité. Il est admis que la notion de recouvrement vise non seulement l'encaissement mais aussi les actions en justice, tant en demandant qu'en défendant ; celles-ci doivent être engagées, sous peine d'irrecevabilité par ou contre les receveurs et non par ou contre l'ETAT pour lequel les fonds sont perçus (Cour d'appel, 13 novembre 2013, n° 38719 du rôle).

L'assignation signifiée à l'ETAT ne vaut en effet pas signification au Receveur des Contributions.

Le RECEVEUR intervient en l'espèce, en tant que défendeur à une action tendant à voir suspendre l'exécution d'un commandement pris sur base de bulletins d'imposition.

Le juge des référés a en conséquence retenu, à juste titre, qu'il n'y a en l'occurrence 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.

Le juge des référés a partant, à bon droit, dit irrecevable la demande de la société C) pour autant qu'elle a été dirigée contre l'ETAT.

Les frais et dépens relatifs à l'assignation de l'ETAT et à l'acte d'appel dirigé contre lui sont, dès lors, en tout état de cause, à supporter par la société C).

Le moyen du RECEVEUR tendant à voir dire que la société C) a introduit sa demande en instance d'appel à l'égard de l'ETAT seul est également à rejeter, étant donné que le RECEVEUR figure à l'instance d'appel et que la demande est présentée en ordre subsidiaire à son égard.

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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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.

Le référé en matière de difficultés d'exécution, n'est pas soumis quant à ses conditions d'exercice à l'urgence et à l'absence de contestation sérieuse. Si le juge des référés ne peut trancher les moyens de forme et de fond invoqués par une partie pour justifier sa demande en discontinuation des poursuites, il ne lui est cependant pas interdit d'examiner la valeur de ces moyens (Emile Penning, Bulletin du cercle François Laurent, 1993, II, Les procédures rapides en matière civile, commerciale et le droit du travail, page 95).

Si une contestation soulevée par le débiteur lui paraît vraiment sérieuse, le juge des référés doit motiver soigneusement son ordonnance de sursis aux poursuites, étant donné que cette décision fait échec au principe que provision est due au titre. Si par contre, la contestation ne lui paraît pas sérieuse, il dit pourquoi et ordonne la continuation des poursuites (Cour d'appel, 1<sup>er</sup> avril 1987, P.27. p.55).

La société C) se prévaut d'un « mandat » que la société S) avait donné le 25 octobre 2017 à Elmar X) de la société E) « *de recevoir les notifications émanant de l'ACD, conformément au §89 AO et de nous représenter dans nos échanges avec l'administration pour toutes les entités du groupe repris dans la liste ci-dessous (...)* » (pièce n°1 de la société C)) (note de la Cour : la liste annexée audit mandat énumère les sociétés du groupe S) concernées par ledit mandat).

L'affirmation de la société C) que ledit mandat avait été notifié à l'ACD le 26 octobre 2017 n'est pas critiquée par l'intimée.

Il résulte des pièces soumises à la Cour que l'ACD a adressé en date du 30 mars 2018 à la société E) des sommations - astreintes émises en vertu du §202 alinéa 6 AO concernant trois sociétés faisant partie du groupe S), énumérées sur la liste précitée (pièces n° 6-8 de l'appelante). Le RECEVEUR ne prend pas position par rapport à l'envoi desdites sommations à E) en exécution du mandat confié à cette société le 25 octobre 2017.

Les bulletins de taxation litigieux du 27 juin 2018 ont été adressés directement à l'appelante, bien que la société C) figure également dans la liste annexée au mandat de représentation que la société S) avait fait parvenir à l'ACD le 26 octobre 2017.

Il ne résulte cependant pas des pièces soumises à la Cour qu'après avoir réceptionné les dits bulletins, la société C) se serait adressée à l'ACD afin de l'informer que les bulletins de taxation auraient dû être notifiés à son mandataire, la société E), ni qu'elle les aurait transmis à cette dernière pour attribution. L'appelante ne fournit pas d'explications à ce sujet.

Force est toutefois de constater, qu'au lieu d'avoir rendu l'ACD attentive sur ce non-respect du mandat et demandé à ce que les bulletins soient notifiés à son mandataire, la société C) avait, nonobstant l'existence d'un prétendu mandat dont elle faisait état, introduit elle-même un recours contre les dits bulletins d'imposition et déposé le 26 octobre 2018 une requête en réclamation auprès du Directeur de l'ACD. Cette réclamation avait été rejetée par décision du 29 janvier 2019, motif pris « *que les bulletins litigieux ont été émis en date du 27 juin 2018 et notifiés le 2 juillet 2018, de sorte que le délai a expiré le 2 octobre 2018 ; que les réclamations, introduites en date du 26 octobre 2018, sont donc tardives, qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion, et que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§86 et 87 AO ; qu'en exécution du §252 AO, les réclamations sont donc à qualifier de tardives* » (pièce n° 11 de l'appelante).

Le 10 avril 2019, la société C) a introduit un recours en annulation, voire en réformation contre la décision précitée devant le tribunal administratif.

L'appelante argumente que les bulletins d'impositions lui seraient inopposables faute d'avoir été notifiés à son mandataire, la société E), de sorte que la contrainte, le commandement et la sommation à tiers détenteurs ne seraient pas efficaces.

Le § 107 (4) AO invoqué par la société C) dispose que « *Die Steuerkontrollstellen können auch sonst Bevollmächtigte zulassen. Es bleibt ihnen aber unbenommen, sich neben dem Bevollmächtigten an den Steuerpflichtigen selbst zu wenden* ». Elle se prévaut également du § 108 AO aux termes duquel „*Wer als Bevollmächtigter oder als*

*Verfügungsberechtigter auftritt, hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 103) (...)“.*

Dès lors que l'appelante n'a pas informé l'ACD, après avoir réceptionné les bulletins litigieux, que lesdits bulletins auraient dû être notifiés à son mandataire, la société E), et qu'elle a elle-même introduit un recours contre lesdits bulletins, elle est actuellement mal venue, après que ledit recours ait été rejeté, de se prévaloir du non-respect par l'ACD d'un prétendu mandat de représentation confié le 25 octobre 2017 à la société E), englobant entre autres, la société C), à l'appui de sa demande en suspension des poursuites.

Les contestations émises par la société C) relatives à une éventuelle inopposabilité des bulletins d'imposition du 27 juin 2017 et des actes d'exécution qui s'en sont suivis ne paraissent dès lors pas sérieuses.

Il en résulte que la demande de la société C) tendant à voir ordonner la suspension de l'exécution du commandement de payer du 20 mars 2019 et des actes subséquents est irrecevable.

Au vu du sort réservé à son appel, la demande de la société C) en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière d'appel de référé, statuant contradictoirement,

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) 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.