

Rép. Fiscal
no. /16

AUDIENCE PUBLIQUE DU 2 JUIN 2016

Le tribunal de paix de et à Luxembourg, arrondissement judiciaire de Luxembourg, a rendu le jugement qui suit,

dans la cause

e n t r e :

l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre d'Etat, poursuite et diligence du Directeur de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, p/a L- Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

partie bénéficiaire de sommations à tiers détenteur,

comparant par Me Steve COLLART, avocat à la Cour, demeurant à Alzingen,

e t :

1) A.), et son épouse,

2) B.), demeurant ensemble à L-(...), (...),

parties débitrices-saisies,

comparant par Me Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e n p r é s e n c e d e :

la CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE PENSION, établissement public, établi à L-2096 Luxembourg, 1A, bd Prince Henri, représenté par le président de son comité directeur actuellement en fonctions,

partie tierce-saisie,

FAITS :

Le 17 octobre 2013 le préposé du bureau de recette des contributions de Luxembourg fit notifier à la CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE PENSION deux sommations à tiers détenteur basées sur l'article 8 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et les cotisations d'assurance sociale et portant sur la somme de 434.754,80 euros.

A la requête des parties débitrices-saisies en vertu des sommations à tiers détenteur tous les intéressés furent convoqués par la voie du greffe à comparaître devant le tribunal de ce siège à l'audience publique du 11 février 2016.

Après une remise contradictoire à la demande des parties, l'affaire fut utilement retenue à l'audience du 23 février 2016, lors de laquelle les mandataires des parties bénéficiaire de sommations à tiers détenteur et débitrices-saisies furent entendus en leurs explications.

Sur ce, le tribunal prit l'affaire en délibéré, prononça la rupture du délibéré et refixa l'affaire à l'audience publique du 12 mai 2016, lors de laquelle les mandataires des parties bénéficiaire de sommations à tiers détenteur et débitrices-saisies furent entendus en leurs explications.

Sur ce, le tribunal prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience de ce jour, à laquelle le prononcé avait été fixé, le

le jugement qui suit :

Le 17 octobre 2013 le préposé du bureau de recette des contributions de Luxembourg fit notifier à la CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE PENSION deux sommations à tiers détenteur basées sur l'article 8 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et les cotisations d'assurance sociale et portant sur la somme de 434.754,80 euros.

Par requête du 10 décembre 2015, **A.)** et **B.)** (ci-après les époux **A.) / B.))** demandèrent la convocation des parties à l'audience pour voir annuler les sommations à tiers détenteur et voir ordonner la restitution des montants d'ores et déjà perçus, tout en se réservant une demande de dommages et intérêts pour procédure vexatoire et abusive.

A l'audience du 23 février 2016, les époux **A.) / B.)**, soutenant que depuis trois arrêts rendus le 26 novembre 2015 par la Cour administrative, l'Administration des Contributions Directes ne dispose plus d'aucun titre exécutoire, demandent au tribunal

- d'ordonner l'annulation, sinon la mainlevée immédiate de la saisie avec exécution provisoire,
- d'ordonner la restitution des montants encaissés aux moyens de la saisie, s'élevant à 111.000.- euros, et
- de condamner l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg sur base des articles 1382 et 1383 du code civil à des dommages et intérêts moraux et matériels identiques aux montants obtenus de cette façon illicite, 50% du montant alloué étant considéré comme dommage matériel et 50% comme dommage moral.

L'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'Etat) s'oppose à ces demandes et sollicite reconventionnellement une indemnité de procédure de 650.- euros et des dommages et intérêts de 650.- euros pour procédure abusive et vexatoire.

Quoique régulièrement convoquée, la CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE PENSION n'a pas comparu à l'audience. En vertu des dispositions de l'article 79 alinéa 2 du nouveau code de procédure civile, il y a lieu de statuer avec effet contradictoire à son égard étant donné qu'elle a été touchée à personne par la convocation.

Il se dégage des actes de procédure versés au dossier que les époux **A.) / B.)** firent l'objet d'un contrôle fiscal pour les années d'imposition 2006 à 2008, suite auquel leurs recettes et honoraires furent taxés d'office.

Le 27 mars 2013, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009, 2010 et 2011.

Le 12 avril 2013, les époux **A.) / B.)** firent introduire trois réclamations contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'Administration des Contributions Directes.

Par décision du 17 octobre 2013, le directeur confirma intégralement les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009 à 2011 et il rejeta en conséquence les réclamations des époux **A.) / B.)** comme étant non fondées.

Par trois jugements rendus le 11 février 2015, le tribunal administratif déclara les recours en réformation des époux **A.) / B.)** irrecevables pour autant que dirigés contre les six bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 à 2011; pour le surplus, il déclara lesdits recours recevables et fondés pour autant que dirigés contre les trois décisions du directeur du 17 octobre 2013, annula lesdites décisions directoriales et renvoya les trois affaires devant le directeur en prosécution de cause, tout en condamnant l'Etat aux frais des trois instances.

Par trois arrêts rendus en date du 26 novembre 2015, la Cour administrative reçut les trois appels interjetés le 23 mars 2015 par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg contre les prédits jugements en la forme, les déclara partiellement justifiés, partant, par réformation des jugements entrepris du 11 février 2015, dit que c'était à tort que le tribunal avait annulé dans leur intégralité les décisions directoriales du 17 octobre 2013 lesquelles étaient à maintenir en ce qu'elles avaient déclaré les réclamations des époux **A.) / B.)** recevables. Pour le surplus, il déclara les appels de l'Etat non justifiés, partant, mit à néant les trois décisions directoriales en ce qu'elles avaient confirmé les taxations d'office du bureau d'imposition ayant conclu à un bénéfice s'élevant pour l'année d'imposition 2006 à 390.740,64 euros, pour l'année d'imposition 2007 à 350.275,95 euros, pour l'année d'imposition 2008 à 308.660,94 euros, et ayant ajouté un montant de 180.000.- euros au bénéfice déclaré par les époux **A.) / B.)** pour chacune des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 et en ce qu'elles avaient retenu que les impositions effectuées étaient conformes à la loi, confirma les jugements entrepris du 11 février 2015 pour le surplus, sauf à condamner les époux **A.) / B.)** aux dépens des premières instances, et condamna l'Etat aux dépens des instances d'appel.

Saisie d'une requête en interprétation déposée le 24 février 2016 par les époux **A.) / B.)**, la Cour administrative, dans un arrêt du 24 mars 2016, dit qu'il n'y a pas lieu à interprétation, partant rejeta la requête, rejeta la demande de l'Etat en allocation d'une indemnité de procédure et mit les dépens de l'instance à charge des époux **A.) / B.)**.

Dans sa motivation, la Cour retint notamment ce qui suit:

« Or, force est de constater que tant le tribunal administratif, dans ses trois jugements du 11 février 2015 que la Cour administrative par ses trois arrêts du 26 novembre 2015, ont déjà retenu que les recours des époux **A.) / B.)**, dans la mesure où ils étaient dirigés contre les différents bulletins d'imposition, étaient à déclarer irrecevables au motif qu'un bulletin de l'impôt sur le revenu ne peut être directement déféré au tribunal administratif que si aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans un délai de 6 mois à partir de l'introduction d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO.

Dans ce contexte, c'est encore à juste titre que la partie étatique renvoie au paragraphe 251 AO de la teneur suivante:

« Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollstreckung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung ».

Or, il se dégage clairement des arrêts du 26 novembre 2015 que la Cour a uniquement mis à néant les trois décisions directoriales et que, tel que relevé ci-avant, elle n'a pas pu mettre à néant les différents bulletins d'imposition visés par les diverses réclamations des époux **A.) / B.)**, bulletins qui, d'après les explications des requérants, non contredites sur ce point par la partie étatique, ont déjà été partiellement exécutés.

Si la Cour constate que les parties respectives sont actuellement en désaccord quant à la possibilité, voire l'opportunité d'exécuter les bulletins d'imposition litigieux à la suite des arrêts rendus en date du 26 novembre 2015, pareille problématique vise, tel que relevé ci-avant, des difficultés d'exécution et ne saurait être résolue dans le cadre d'une requête en interprétation.

Les trois jugements du tribunal administratif du 11 février 2015 ayant été confirmés également dans la mesure du renvoi des trois affaires devant le directeur, il appartient, en exécution des trois arrêts du 26 novembre 2015, à ce dernier de vider les diverses réclamations des époux **A.) / B.)** en tenant compte des enseignements à tirer desdits arrêts, les trois arrêts laissant subsister pour le surplus la possibilité pour les époux **A.) / B.)** de solliciter l'effet suspensif par rapport à l'exécution des bulletins d'imposition litigieux auprès du bureau d'imposition compétent, conformément au paragraphe 251 AO, précité.

Les dispositifs des trois arrêts du 26 novembre 2015 sont partant clairs et ne renferment aucune contrariété ou ambiguïté. Il n'y a dès lors pas lieu de les interpréter.»

A l'audience du 12 mai 2016, les époux **A.) / B.)** constatent que selon l'interprétation de la Cour administrative, la *Abgabenordnung* permet à l'Administration des Contributions Directes de maintenir le caractère exécutoire d'une décision d'imposition dont les juridictions administratives ont reconnu le caractère erroné. Ils demandent au tribunal :

- de « refuser d'appliquer, même implicitement, le § 251 AO permettant de maintenir exécutoire une décision de taxation manifestement non valable en dépit du fait que le recours contre

cette taxation a été déclaré fondé », au motif qu'il est incompatible avec l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne;

- « le cas échéant, de poser la question préjudicielle suivante à la CJCE sur base des articles 256 à 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne: *le § 251 AO du Grand-Duché de Luxembourg, permettant à l'administration fiscale luxembourgeoise de continuer à exécuter une décision de taxation contre le contribuable concerné en dépit du fait qu'un recours contre cette décision a été déclaré fondé, jusqu'à ce que de bonne grâce, un jour laissé à son appréciation discrétionnaire, elle substitue à la décision reconnue fausse, une autre, est-il compatible avec l'article 17 de la Charte des Droits Fondamentaux, n'autorisant la privation des biens que pour des raisons d'utilité publique avérée?* »
- d'ordonner la mainlevée immédiate avec exécution provisoire des sommations à tiers détenteur entre les mains de la CAISSE NATIONALE D'ASSURANCE PENSION.

L'Etat s'oppose à la mainlevée au motif que l'Administration des Contributions Directes dispose de sommations à tiers détenteur qui constituent des titres. Les développements au sujet du § 251 AO manqueraient de pertinence dans la mesure où ces titres pourraient être remis en cause devant les juridictions administratives, mais non pas devant le juge de paix. Par ailleurs, il fait valoir que les impôts ont une utilité publique.

En matière de contributions directes, il y a lieu de distinguer la phase correspondant à l'établissement de l'impôt par les bureaux d'imposition et celle correspondant à l'exécution des décisions d'impôts par les receveurs, préposés des bureaux de recette.

Si, conformément aux dispositions de l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ces juridictions ont compétence à statuer sur les contestations se rapportant au bien-fondé de l'imposition, le contentieux fiscal dévolu aux juridictions de l'ordre administratif ne comprend point les actes posés dans le cadre de la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Tribunal Administratif, 2 avril 2001, n°12490 du rôle).

Dans le cadre du recouvrement des droits fiscaux sur les contribuables, l'administration fiscale dispose de par la loi d'un certain nombre de droits exorbitants du droit commun et il en est notamment ainsi en ce qui concerne son droit d'exécution sur contrainte administrative et le mécanisme de la sommation à tiers détenteur (Th. HOSCHEIT, Les saisies-arrêts et cessions spéciales, édit. Bauler 2000, n° 356).

Le droit d'exécution sur contrainte administrative joue un rôle au stade initial de la procédure, en ce que l'administration étatique est autorisée à établir son propre titre exécutoire servant de base aussi bien au niveau de la phase conservatoire qu'au niveau de la validation de la saisie-arrêt: elle n'a pas besoin de se pourvoir d'un titre judiciaire pour pouvoir prospérer dans sa voie de recouvrement. L'administration étatique bénéficie du privilège de la procédure de sommation à tiers détenteur qui la dispense de suivre les règles tracées par la loi de 1970 et qui lui permet de saisir directement la rémunération périodique de ses débiteurs sans devoir passer par le juge de paix, étant précisé que les avantages attachés à ce mécanisme se prolongent encore jusqu'au stade de la validation en ce qu'elle n'a pas besoin de recourir à un jugement de validation pour pouvoir participer à la répartition des fonds retenus (Th. HOSCHEIT, *ibidem*, n° 357, 358).

Ainsi, la sommation à tiers détenteur est généralement qualifiée de saisie-arrêt simplifiée: l'agent chargé du recouvrement se borne à donner avis au tiers de ce que le redevable lui redoit encore telle somme au titre d'impôts ou de cotisations sociales et l'invite à payer directement à décharge du redevable. Sur cette sommation, le tiers est tenu de payer directement le Trésor, sans l'intervention d'une quelconque autorité juridictionnelle qui serait appelée à apprécier le caractère justifié des prétentions de l'administration. On dit en règle générale que la sommation à tiers détenteur opère comme un jugement de validation de saisie-arrêt coulé en force de chose jugée en ce sens qu'elle opère transport de la créance dont dispose le redevable sur le tiers vers l'administration (Th. HOSCHEIT, *ibidem*, n° 359).

A noter finalement que la sommation à tiers détenteur ne peut être exercée que pour des créances privilégiées du Trésor (*ibidem*, n° 361), tel que c'est le cas en l'espèce, s'agissant d'arriérés d'impôts sur salaires.

La sommation à tiers détenteur constitue ainsi une saisie-arrêt sous forme simplifiée accordée au Trésor en raison de la nature privilégiée de sa créance. L'avis à tiers détenteur est une application du principe de l'autonomie du droit fiscal. Dès lors que les deniers détenus par le tiers sont affectés au privilège du Trésor, la procédure spéciale prévue par la législation fiscale est applicable. L'objectif de la sommation à tiers détenteur est de permettre au Trésor, en raison du caractère privilégié et prioritaire de sa créance, de récupérer celle-ci sans devoir suivre les lourdeurs de la procédure de saisie-arrêt.

Cependant, le droit du Trésor de recourir à la mesure de contrainte de la sommation à tiers détenteur ne saurait avoir pour résultat de léser le contribuable et de l'empêcher d'agir pour la conservation de ses droits tenant à la créance. Ainsi, le débiteur peut agir en justice contre une mesure d'exécution, de même que contre les actes préparatoires de l'exécution, tels le commandement ou la contrainte délivrés par le receveur dans le cadre de la procédure de recouvrement de l'impôt. Le débiteur peut saisir le juge judiciaire d'une demande en nullité d'un acte de poursuite ou d'un acte d'exécution en raison d'une irrégularité affectant l'acte d'exécution. (TA LUX 29 mai 2008, n°105037 et TA LUX, 9 janvier 2013, n°128460)

En l'occurrence, les moyens invoqués par les époux **A.) / B.)** ne sont pas basés sur une contestation de la validité des actes préparatoires de l'exécution, à savoir la contrainte et le commandement.

Conformément au paragraphe 251 de la *Abgabenordnung*, 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.

Cette disposition n'est pas manifestement incompatible avec l'article 17 de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Européenne, relatif au droit de propriété, qui dispose que «1. *Toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en disposer et de les léguer. Nul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte. L'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général.*», ni avec l'article premier du Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, relatif à la protection de la propriété, aux termes duquel «*Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.*»

En effet, en vertu des prédicts articles, les États ont le droit d'adopter les lois qu'ils jugent nécessaires pour assurer le paiement des impôts et en cette matière, le législateur doit se voir reconnaître une ample marge d'appréciation. Le recouvrement des impôts poursuit un but légitime.

En procédant au recouvrement des impôts, l'Administration des Contributions Directes doit cependant veiller à ménager un juste équilibre entre le but légitime poursuivi et les mesures employées.

Si le recours n'est pas suspensif en ce qui concerne les procédures et voies de recouvrement exercées par l'Administration des Contributions Directes pour des dettes fiscales, le § 251 AO prévoit cependant la possibilité pour le bureau d'imposition, d'accorder un sursis à exécution au contribuable.

Ainsi, l'absence d'effet suspensif du recours est corrigée par la possibilité de demander et, le cas échéant, d'obtenir le sursis à exécution de la décision de taxation attaquée.

En l'occurrence, les époux **A.) / B.)** ont informé le tribunal à l'audience du 12 mai 2016 qu'ils ont introduit une demande tendant à se voir accorder un sursis à exécution, mais qu'ils n'ont pas encore reçu de réponse.

Le tribunal de ce siège ne saurait anticiper sur le sort réservé à cette demande par le directeur de l'Administration des Contributions Directes, respectivement sur la décision qui sera le cas échéant rendue par le président du tribunal administratif.

Les éléments soumis à l'appréciation du tribunal ne permettent pas de déterminer si le montant qui sera finalement redû par les époux **A.) / B.)** à titre d'impôts dépasse le montant d'ores et déjà recouvré par l'Administration des Contributions Directes et le tribunal ne saurait pas non plus apprécier l'opportunité de continuer à exécuter à l'état actuel les bulletins d'imposition litigieux.

Il n'y a pas lieu de poser la question préjudicielle proposée à la Cour de justice de l'Union européenne.

En effet, la Cour de justice de l'Union européenne s'est déclarée incompétente à plusieurs reprises pour répondre à une question préjudicielle posée par des juridictions belges en matière fiscale, au motif que « si le droit à un recours effectif, garanti par l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH, et le droit de propriété, garanti par l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 1 à la CEDH, auxquels se réfère la juridiction de renvoi, constituent des principes généraux du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 3 septembre 2008, *K. et A. B. I. Foundation/Conseil et Commission*, C-402/05 P et C-415/05 P, Rec. p. I-6351, points 355 et 356, ainsi que du 16 juillet 2009, *D. G. P. – D. S. D./Commission*, C-385/07 P, Rec. p. I-6155, points 177 et 178) et ont été réaffirmés, respectivement, aux articles 47 et 17 de la charte, il n'en demeure pas moins que la présente décision de renvoi ne contient aucun élément concret permettant de considérer que l'objet du litige au principal présente un

rattachement au droit de l'Union. Ce litige, qui oppose un contribuable résidant en Belgique à l'État belge au sujet de la taxation d'activités exercées sur le territoire de cet État membre, ne présente aucun élément de rattachement à l'une quelconque des situations envisagées par les dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes, des services ou des capitaux. En outre, ledit litige ne porte pas sur l'application de mesures nationales par lesquelles l'État membre concerné mettrait en œuvre le droit de l'Union. » (C-314/10 P., 22 septembre 2011 (ord), Rec. P. I-136 ; C-457/09 Ch., 1^{er} mars 2011 (ord) Rec. P. I-819 ; C-538/10 L., 22 septembre 2011) (ord), Rec. P. I-137)

Il résulte des développements qui précèdent que la demande des époux **A.) / B.)**, tendant à voir ordonner l'annulation, sinon la mainlevée des sommations à tiers détenteur, n'est pas fondée.

Il en découle que leur demande tendant à voir ordonner la restitution des montants encaissés aux moyens de la saisie, et leur demande tendant à la condamnation de l'Etat sur base des articles 1382 et 1383 du code civil à des dommages et intérêts moraux et matériels, ne sont pas non plus fondées.

Il est de principe que l'exercice d'une action en justice ne dégénère en faute, pouvant justifier l'allocation de dommages-intérêts, que si elle constitue un acte de malice ou de mauvaise foi ou au moins une erreur grossière équipollente au dol ou si le demandeur a agi avec une légèreté blâmable. Tel n'est pas le cas en l'espèce, de sorte que la demande de l'Etat en dommages et intérêts pour procédure abusive et vexatoire est à rejeter.

Au vu des circonstances de l'espèce, il ne paraît pas inéquitable de laisser à charge de l'Etat l'intégralité des frais exposés, non compris dans les dépens, de sorte que sa demande en obtention d'une indemnité de procédure est à rejeter.

Par ces motifs

le tribunal de paix de Luxembourg, siégeant en matière de saisie-arrêt spéciale, statuant contradictoirement entre toutes les parties et en premier ressort,

d i t non fondées les demandes de **A.)** et **B.)** et en déboute,

d o n n e a c t e à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg de ses demandes reconventionnelles,

l e s d i t non fondées et en déboute,

c o n d a m n e **A.)** et **B.)** aux frais et dépens de l'instance.

Ainsi fait, jugé et prononcé en audience publique dudit tribunal de paix de Luxembourg, par Monique HENTGEN, juge de paix directeur adjoint, assistée du greffier Luc HOFFMANN, avec lequel le présent jugement a été signé, date qu'en tête.