

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 99/23 - II - CIV

Audience publique du douze juillet deux mille vingt-trois

Numéro CAL-2020-01093 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

PERSONNE1.), demeurant à ADRESSE1.),

appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick MULLER de Diekirch du 18 décembre 2023,

comparant par Maître Benoît ENTRINGER, avocat à la Cour, demeurant à Howald,

e t :

MONSIEUR LE RECEVEUR, PREPOSE DU BUREAU DE RECETTE DES CONTRIBUTIONS DIRECTES D'ETTELBRUCK, ayant ses bureaux à L-9064 Ettelbruck, 10, place Marie-Thérèse,

intimé aux fins du prédit exploit Patrick MULLER du 18 décembre 2023,

comparant par Maître Alain BINGEN, avocat à la Cour, demeurant à Diekirch.

LA COUR D'APPEL :

Saisie d'un appel relevé par PERSONNE1.) suivant exploit d'huissier de justice du 18 décembre 2020 contre un jugement du tribunal d'arrondissement de Diekirch du 13 octobre 2020 ayant déclaré son opposition à commandement du 9 mars 2018 contre Monsieur le Receveur, Préposé du bureau de recette des contributions directes d'Ettelbruck (ci-après le Receveur) aux fins

- de voir dire que la créance alléguée par l'Administration des contributions directes est prescrite,
- sinon de voir dire le commandement et la contrainte émise le 6 novembre 2017 pour la somme de 133.706,35 EUR et rendue exécutoire le 8 novembre 2017 par le délégué du directeur des contributions directes sont nuls et non avenues,
- de voir ordonner l'interruption des poursuites engagées en exécution de la contrainte datée du 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017,
- de dire qu'il sera sursis à l'exécution de la décision judiciaire pendant 1 an,

recevable, mais non fondée, la Cour d'appel a, par un arrêt du 18 mai 2022, après avoir constaté que la contrainte du 6 novembre 2017, rendue exécutoire le 8 novembre 2017, est conforme à 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'assurances sociales, ordonné la révocation de l'ordonnance de clôture rendue le 5 janvier 2022 et la réouverture des débats pour permettre au Receveur de se prononcer sur le moyen relatif à « *la réalité et l'effectivité de la délégation de ces pouvoirs aux personnes ayant signé l'original de la contrainte* » soulevé par PERSONNE1.).

Il convient de rappeler que le 7 octobre 2014, l'Administration des contributions directes a, en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts, émis un « Bulletin d'appel en garantie (Haftungsbescheid) » à l'encontre de PERSONNE1.), en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.)) pour le montant de 110.311,25 EUR au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2007 à 2011.

A la requête du Receveur en date du 14 novembre 2017, PERSONNE2.), agent des poursuites, a « *signifié et laissé copie entière certifiée conforme* » à PERSONNE1.) d'une contrainte en vertu de laquelle il a été fait commandement à PERSONNE1.) de payer au Receveur la somme indiquée en toutes lettres dans la contrainte ainsi que les frais du commandement.

La contrainte a été émise le 6 novembre 2017 pour la somme de 133.706,35 EUR et rendue exécutoire le 8 novembre 2017 par le délégué du directeur des contributions directes.

PERSONNE1.) a demandé que le commandement ainsi que la contrainte soient déclarés nuls et non avenue, que la créance alléguée par le Receveur soit dite prescrite en tout, sinon en partie, en tout état de cause les voir rapporter et ordonner l'interruption des poursuites engagées en exécution de la contrainte datée du 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017 contre PERSONNE1.).

La contrainte délivrée en date du 6 novembre 2017 comporterait la mention « *le préposé du bureau de recette signé PERSONNE3.)* » et serait rendue exécutoire le 8 novembre 2017 avec la mention « *le directeur des contributions directes p.d. PERSONNE4.) attaché* ». La copie serait certifiée conforme par l'agent chargé des poursuites, PERSONNE2.), qui indiquerait qu'elle a signifié et laissé copie conforme.

Sur la contrainte figure, en lieu et place de la signature du préposé du bureau de recette, la mention « *signé PERSONNE3.)* » et en lieu et place de la signature du directeur des contributions directes, p.d. la mention « *signé PERSONNE4.)* ».

Sur la contrainte figure la mention « *pour copie conforme, l'agent chargé des poursuites* ». Cette mention est suivie de la signature de l'agent des poursuites, PERSONNE2.).

Ces mentions ainsi que la déclaration de l'agent chargé des poursuites, PERSONNE2.), d'agir à la requête du prépose du bureau de recette Ettelbruck de l'Administration des contributions directes ont donc indiqué l'identité des signataires de l'original.

Aux termes de l'article 12 de la loi 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, modifiée par arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 (ci-après la loi du 27 novembre 1933 telle que modifiée par arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946), « *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 ou son délégué. Il sera procédé à la saisie exécution par un agent des contributions ou un huissier conformément au Code de procédure civile* ».

La partie appelante a contesté « *la réalité et l'effectivité de la délégation de ces pouvoirs aux personnes ayant signé l'original de la contrainte* ».

Suite à la révocation de l'ordonnance de clôture, le Receveur a produit la publication d'une délégation de Madame PERSONNE4.) au Mémorial B NUMERO1.) du DATE1.).

En ce qui concerne PERSONNE3.), l'intimé fait valoir qu'en sa qualité de Receveur des contributions, il ne nécessite pas de délégation sur base de l'article 12, alinéa 1^{er} de la loi du 27 novembre 1933 telle que modifiée par arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946.

La contrainte aurait été signée par le préposé du bureau de recette le 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017 par le directeur des contributions directes, p.d. PERSONNE4.). Elle aurait, dès lors, été délivrée par l'autorité compétente, à savoir par le receveur PERSONNE3.) et rendue exécutoire par PERSONNE4.) en vertu d'une délégation du directeur des contributions directes PERSONNE5.).

L'appelant réplique qu'au vu des pièces produites en cause, la question de la réalité de la délégation donnée à PERSONNE4.) ne se pose en principe plus, mais qu'il en va différemment pour PERSONNE3.).

PERSONNE6.) estime ensuite aussi et, ce indépendamment de la réalité des délégations données, que l'arrêté du 29 octobre 1946 est illégal au motif que l'article 12, alinéa 1^{er} de la loi de 1933 ne reconnaît le pouvoir de rendre exécutoire une contrainte décernée par le receveur qu'au seul directeur des contributions ; ce texte ne prévoyant aucune possibilité de délégation. Il s'en suivrait que la contrainte litigieuse n'aurait jamais valablement été rendue exécutoire et ne saurait dès lors sortir un quelconque effet.

Quant à la réalité des délégations, il convient d'abord de relever que la loi du 27 novembre 1933 telle que modifiée par arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, ne se prononce pas sur la nature de la délégation et ne prescrit aucune forme que la délégation doit prendre. Il n'est dès lors pas requis de produire une délégation écrite et signée par le directeur de l'administration des contributions directes pour chaque fonctionnaire, mais il suffit de prouver la délégation proprement dite - peu importe la forme dans laquelle elle est intervenue - et cette preuve est administrée par la publication de la délégation au Mémorial B (Cass 18.4.2013, n° 28/13, 3165 du registre).

Les pièces produites en cause prouvent qu'en date du 12 janvier 2017, une délégation a été donnée par le directeur des contributions PERSONNE5.) à PERSONNE4.) en exécution de l'article 9, alinéa 1^{er} et de l'article 12, alinéa 1^{er} de la loi 27 novembre 1933 précité, le directeur des contributions a donné délégation à PERSONNE4.) pour rendre exécutoires les contraintes décernées par les receveurs des contributions.

Cette délégation fut publiée au mémorial B NUMERO1.) du DATE1.).

Il s'ensuit qu'en ce qui concerne PERSONNE4.), les critiques émises par l'appelant quant à la réalité de la délégation de pouvoirs ne sont pas fondées.

Le Receveur prétend, à juste titre, que PERSONNE3.), en sa qualité de receveur, ne nécessite pas de délégation sur base de l'article 12, alinéa 1^{er} précité, l'exécution pour les créances du trésor sera exercée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué. La contrainte litigieuse a bien été signée par le préposé du bureau de recette le 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017 par le directeur des contributions directes, p.d. PERSONNE4.).

La partie intimée conclut ensuite à l'irrecevabilité de la demande de PERSONNE1.) tendant à voir déclarer l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 illégal.

Cette demande qui serait présentée pour la première fois en instance d'appel serait à considérer comme demande nouvelle irrecevable à ce stade de la procédure.

Aux termes de l'article 592, alinéa 1^{er} du Nouveau Code de procédure civile, il ne sera formé, en cause d'appel, aucune nouvelle demande, à moins qu'il ne s'agisse de compensation, ou que la demande nouvelle ne soit la défense à l'action principale. Cet article autorise cependant les parties à justifier par des moyens de défense nouveaux, des pièces et preuves nouvelles, les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge.

Dans la mesure où la demande de PERSONNE1.) tend toujours à voir dire que la créance alléguée par l'AED est prescrite, que le commandement et la contrainte sont nuls et nonavenus, sinon sans objet et qu'il y a lieu à interruption des poursuites engagées en exécution de la contrainte délivrée le 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017, sa demande tendant à voir déclarer l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 illégal n'est pas à considérer comme une demande nouvelle, mais comme un moyen nouveau.

PERSONNE1.) estime que l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 est illégal puisqu'il s'affranchit expressément et ouvertement de la loi du 27 février 1946, concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 à 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux au Gouvernement, laquelle exclut les matières réservées à la loi, dont le recouvrement des impôts. Le pouvoir exécutif n'aurait pas été autorisé par la loi du 27 février 1946 à modifier une disposition légale antérieure en matière de recouvrement d'impôt, matière expressément réservée à la loi par la Constitution.

Aux termes de l'article 12, alinéa 1^{er} de la loi 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 :

« L'exécution pour les créances du Trésor sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions [...]. »

Aux termes de cet article, seul le receveur est autorisé à décerner une contrainte.

L'article 4 de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 a modifié l'alinéa 1^{er} de l'article 12 de la loi de 1933 en rajoutant les termes « *ou son délégué* ».

L'appelant estime, qu'en vertu du principe de la hiérarchie des normes, le pouvoir exécutif n'était pas appelé, par voie d'arrêté grand-ducal, à modifier une loi, seule une loi nouvelle pouvant modifier une loi antérieure.

Il est vrai comme le fait valoir l'appelant que par la loi du 27 février 1946 concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux au gouvernement, loi d'exception, qui a temporairement modifié la hiérarchie des normes préexistantes, cette loi a expressément exclu de son champ d'application les matières réservées à la Constitution, dont le droit fiscal.

La Constitution du Grand-Duché de Luxembourg dispose en son article 99, première phrase qu'« *aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi* » et en son article 32 (3) que « *dans les matières réservées à la loi par la Constitution, le Grand-Duc ne peut prendre des règlements et arrêtés qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi* ».

La constitution contient une série de dispositions qui réservent à la loi des matières déterminées.

Le Conseil d'État s'est exprimé à ce sujet dans un avis du 15 janvier 1946 comme suit :

« Cette compétence retenue, obligatoire pour le législatif, signifie que les matières réservées bénéficient d'une garantie spéciale. Ces matières ont paru assez importantes pour être traitées spécialement. Elles réclament l'intervention rigoureuse de la Chambre des Députés représentative de la volonté populaire, une discussion publique permettant le contrôle du corps électoral, une procédure assurant la collaboration active de tous les organes de l'État. Le législatif ne peut se dessaisir de ces matières, à moins de faillir à sa mission constitutionnelle. » (Avis du Conseil d'État du 15 janvier 1946 sur le projet de loi concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux au Gouvernement, Compte rendu de la Chambre, 1945-1946, Annexes, pp. 95 à 102, spéc. p. 97.).

Dans le même ordre d'idées : « *Si la Constitution énonce qu'une disposition doit être réglée par la loi ou que des exceptions aux règles constitutionnelles doivent être fixées par celle-ci, le règlement n'a pas de compétence en la matière, qu'il soit spontané ou ordonné par la loi.* » (Alfred LOESCH, Le pouvoir réglementaire du Grand-Duc, Pas. Lux., t. 15, pp. 45 à 86, spéc. p. 65.).

Le Conseil d'Etat indique en ces termes la raison d'être des réserves :

Cette compétence retenue, obligatoire pour le législatif, signifie que les matières réservées bénéficient d'une garantie spéciale. [...] Par matières réservées à la loi, on entend donc les matières spécialement désignées par la Constitution comme ne pouvant faire l'objet que d'une loi formelle. [...] L'effet de réserves de la loi consiste en ce que nul, sauf le pouvoir souverain, ne peut valablement disposer de matières érigées en réserve. [...] La réserve de la loi vaut comme prohibition d'une habilitation, soit en faveur de l'organe investi du pouvoir exécutif, soit en faveur de toute autre entité publique ou privée (Pierre Pescatore, Introduction à la science du droit, 2^e impression 2009, page 142).

Dans son avis du 15 janvier 1946, le Conseil d'Etat s'est, quant à l'interprétation du principe des réserves, prononcé comme suit :

« Il suffit, mais il faut aussi que le principe et les modalités substantielles de la matière réservée soient retenues par la loi [...]. Ainsi il est satisfait à la réserve constitutionnelle si la loi se borne à tracer les grands principes ; elle peut, même en présence d'une réserve, abandonner la mise en œuvre du détail au pouvoir réglementaire. [...] » (op.cit. page 143).

Dans un arrêt du 3 janvier 2003, la Cour constitutionnelle a décidé que l'effet des réserves de la loi énoncée par la Constitution consiste en ce que nul, sauf le pouvoir législatif, ne peut valablement disposer des matières érigées en réserve ; qu'il est toutefois satisfait à la réserve constitutionnelle si la loi se borne à tracer les grands principes tout en abandonnant au pouvoir réglementaire la mise en œuvre du détail (Cour constitutionnelle, 3 janvier 2003 ; 15/03).

Cette opinion fut encore validée par un arrêt de la Cour constitutionnelle du 21 novembre 2003 d'après lequel *« le système des réserves de la loi énoncé par la Constitution empêche le pouvoir législatif de se dessaisir outre mesure de ses pouvoirs par la voie de l'habilitation ; que ce pouvoir peut donc seul disposer valablement des matières érigées en réserve ; qu'est toutefois satisfait à la réserve constitutionnelle si la loi se borne à tracer les grands principes : elle ne met par conséquent pas obstacle aux habilitations plus spécifiques »* (Cour constitutionnelle, 21 novembre 2003, 18/03).

Dans un autre arrêt du 2 mars 2007 la Cour constitutionnelle a repris cette motivation. Elle a ajouté qu'en matière fiscale la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt (Cour constitutionnelle, 2 mars 2007, n° 00038 du registre).

La loi introduit l'impôt et en détermine les éléments constitutifs : matière imposable, redevables, base d'imposition et tarifs. Il est admis que le législateur peut abandonner au pouvoir exécutif, les modalités d'application (Conseil d'Etat, gardien de la Constitution et des Droits et Libertés fondamentaux. N° 337).

Les modalités de recouvrement ne font pas partie de la matière visée par l'article 99 de la Constitution.

Le Conseil d'Etat a par ailleurs, dans son avis du 18 octobre 1946 relatif au projet de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, estimé que les mesures proposées rentrent dans les prévisions de la loi du 27 février 1946 et qu'elles peuvent être prises sur base des pouvoirs spéciaux octroyés par cette loi.

Il ne s'agissait pour le Conseil d'Etat pas d'introduire de nouveaux impôts, mais de rétablir comme il a été spécifié dans les considérants de l'arrêté critiqué *« dans l'intérêt du Trésor, de rétablir les droits et garanties ainsi que les voies d'exécutions assurant le recouvrement des contributions »*.

Il est ainsi établi que l'ajout de « *ou son délégué* » s'analyse en un complément à la prédite loi du 27 novembre 1933 et que les modalités substantielles réservées au droit fiscal ne sont pas touchées par cet ajout.

Il suit de tout ce qui précède que l'article 4 de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 modifiant l'alinéa 1^{er} de l'article 12 de la loi de 1933 en rajoutant les termes « *ou son délégué* » ne viole pas de disposition constitutionnelle, de sorte que le moyen de l'appelant tendant à voir constater l'illégalité de cet arrêté et, par conséquent, à voir dire que la contrainte litigieuse du 6 novembre 2017 n'a pas été valablement rendue exécutoire le 8 novembre 2017 est à rejeter.

Quant au fond

PERSONNE1.), contre lequel a été émis un bulletin d'appel en garantie en sa qualité d'administrateur-délégué de SOCIETE1.), critique le jugement entrepris en ce qu'il n'a pas dit que la créance alléguée par le Receveur et qui provient d'impôts impayés sur les salaires de SOCIETE1.) est prescrite.

Il estime que c'est à tort que les juges de première instance n'ont pas appliqué la disposition de l'article 1400-6 (ancien article 157) de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales selon laquelle toutes les actions contre les administrateurs pour des faits de leurs fonctions se prescrivent par cinq ans. Selon l'appelant, il n'y aurait pas lieu de faire une distinction entre la responsabilité de l'administrateur en tant que mandataire, responsabilité de droit commun ou sa responsabilité en matière fiscale.

Le Receveur conclut à la confirmation du jugement entrepris en ce qu'il a dit que la créance du Trésor dont le recouvrement est poursuivi n'est pas prescrite.

Il prétend que c'est à bon droit que le tribunal de première instance a dit que l'article 1400-6 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales n'a pas vocation à s'appliquer à la créance fiscale invoquée, mais que le régime de la responsabilité personnelle des représentants de sociétés en matière d'impôts directs est régi par les paragraphes 103 à 119 de la « Abgabenordnung » exclusivement applicable.

Les juges de première instance ont, selon l'appelant, cependant dit à tort qu'il convient d'analyser le moyen de prescription soulevé par PERSONNE1.) sur base d'un délai de cinq ans au lieu du délai décennal applicable en raison d'impôts ajoutés du fait de la non-déclaration suite à une vérification.

Il convient de rappeler que la responsabilité de PERSONNE1.) a été mise en cause sur base de la loi générale des impôts (loi modifiée du 22 mai 1931 : Abgabenordnung (AO)).

En matière fiscale, le cœur des dispositions relatives à la responsabilité du fait personnel du dirigeant se trouve aux paragraphes 103 et 109 de l'AO.

Selon son paragraphe 103:

« Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass sie die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichten werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen. »

Le paragraphe 108 prévoit :

« Wer als Bevollmächtigter oder als Verfügungsberechtigter auftritt, hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters (§ 103). Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder, die gegen ihn erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen ihn festgesetzt werden, haftet neben ihm der Vertretene. »

Le paragraphe 109 dispose en son point (1) :

« Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind. »

Le paragraphe 118 de la même AO stipule :

« Die Steuerkontrollstelle, die die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festzusetzen hat, ist befugt, die Vertreter und Bevollmächtigten und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen zur Erfüllung der ihnen obliegenden Verpflichtung anzuhalten und diejenigen, die neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§ 97 Absatz 2), in Anspruch zu nehmen. »

Les tribunaux administratifs analysent la responsabilité du dirigeant de société suivant des considérants devenus désormais classiques : à défaut de pouvoir exiger l'exécution personnelle de ses obligations fiscales par la personne morale, la loi fiscale s'attend à ce qu'elles soient exécutées par le représentant, lequel est non seulement responsable envers les tiers de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions de la loi sur les sociétés commerciales ou des statuts sociaux, mais engage en outre sa responsabilité par ses fautes lourdes incompatibles avec l'exercice de ses fonctions. En matière fiscale, cette responsabilité particulière est engagée vis-à-vis d'un tiers particulier : le receveur chargé de recouvrer l'impôt (Erwan Loquet, Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte, page 186).

Le représentant engage sa responsabilité personnelle pour les insuffisances d'impôts qui lui sont imputables. C'est la responsabilité du fait personnel du paragraphe 109 de l'AO : le fait fautif de l'homme qui cause un dommage à autrui, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer. (F. Rosen, Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes, Livre Droit fiscal luxembourgeois : livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruxelles, Bruylant, p. 206, point 7.17).

La responsabilité du dirigeant d'entreprise en matière fiscale est encore spécifique en ce qu'elle entretient des rapports étroits, mais ne se confond pas avec les autres domaines de la responsabilité. Elle se distingue ainsi de la responsabilité civile de droit commun d'un dirigeant d'entreprise, de la responsabilité civile vis-à-vis de la société en cas de fautes de gestion, ou encore de celle vis-à-vis de la société et des tiers en cas de fautes résultant de la violation des dispositions de la loi sur les sociétés commerciales ou des statuts de la société (Erwan Loquet, Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte, page 187).

Cette spécificité du régime de l'appel en garantie par rapport au régime de la responsabilité civile du fait personnel découle encore du fait que, contrairement à ce dernier, ce n'est pas la commission de la faute qui oblige son auteur à elle seule automatiquement à réparer le dommage causé, mais que le lésé, en l'occurrence l'État, doit formellement décider de se prévaloir de la responsabilité du représentant légal de la société en cause. Le § 118 AO confère en effet, d'après ses termes exprès, à l'administration étatique une habilitation (« *ist befugt* ») et partant le pouvoir, mais non pas l'obligation de se prévaloir de la responsabilité personnelle du dirigeant et la validité de cette décision administrative se trouve soumise à certaines exigences de fond, puisqu'elle relève de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire et non pas d'une compétence liée.

D'après le paragraphe 7 « *Steueranpassungsgesetz* » de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* »

Selon le paragraphe 7, il existe en outre une obligation solidaire entre la société débitrice et les garants qui sont donc redevables de la totalité des impôts en souffrance : « *Personen, die zusammen zu veranlagen oder gemeinsam zu einer Steuer heranzuziehen sind, sind Gesamtschuldner. Dies gilt auch dann, wenn eine oder mehrere dieser Personen bei getrennter Veranlagung oder bei getrennter Heranziehung steuerfrei wären.* »

Il suit de tout ce qui précède que PERSONNE1.), en sa qualité d'administrateur-délégué, est codébiteur solidaire de la dette fiscale de SOCIETE1.) et que sa responsabilité personnelle se fait conformément au régime juridique fiscale applicable.

C'est dès lors à bon droit que les juges de première ont dit que l'article 1400-6 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales ne s'applique pas, mais que ce sont les règles de prescriptions prévues par la loi modifiée du 27 novembre 1933 et de la loi modifiée du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues qui s'appliquent.

En application de l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933, la créance du Trésor se prescrit par cinq 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 dix ans.

Il convient de rappeler que pour écarter la prescription sur base du délai de 10 ans les juges de première instance ont retenu qu'« *un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires du 5 février 2014 ne figure pas parmi les pièces, de sorte que le tribunal de première instance ne saurait retenir en connaissance de cause que c'est la prescription décennale qui s'applique en l'espèce* ».

Actuellement en instance d'appel, le Receveur produit le document du 5 février 2014 portant fixation de complément de retenues.

Suivant le bulletin du 5 février 2014, les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs ont été fixés à 104.124,55 EUR.

Il y est dit ce qui suit :

[FICHIER]

Au vu de ce qui précède, les impôts ajoutés du fait de la non déclaration suite à la vérification se prescrivent partant par dix ans.

Par application de l'article 3 de la loi modifiée du 22 décembre 1951, les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement de la créance du Trésor sont interrompus de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil et en cas d'interruption, une nouvelle prescription, susceptible d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription.

Le bulletin d'appel en garantie date du 7 octobre 2014.

Le Receveur fait valoir que pour l'année d'imposition 2007, la prescription était, en principe, achevée au 1^{er} janvier 2018. Cette prescription fut interrompue par contrainte-commandement n° NUMERO2.) notifiée le 4 décembre 2014.

Pour l'année d'imposition 2008, la prescription initiale serait achevée au 1^{er} janvier 2019, pour l'année d'imposition 2009, la prescription initiale serait achevée au 1^{er} janvier 2020, pour l'année d'imposition 2010, la prescription

initiale serait achevée au 1^{er} janvier 2021 et pour l'année d'imposition 2011, la prescription initiale serait achevée au 1^{er} janvier 2022.

La prescription des années 2007 à 2011 fut interrompue pour une nouvelle durée de 4 ans par deux contraintes-commandement, n^{os} NUMERO3.) et NUMERO4.), notifiées le 13 décembre 2016 suivant procès-verbaux de constat de recherche.

Le bulletin d'appel en garantie émis le 7 octobre 2014 à l'encontre de PERSONNE1.) était, en principe, prescrit le 31 décembre 2018.

Conformément à l'article 2244 du Code civil, afin d'interrompre la prescription du bulletin, une contrainte-commandement n° 126/2017 fut notifiée le 14 novembre 2017 à PERSONNE1.).

Cette argumentation n'est pas critiquée par l'appelant.

Il s'ensuit, au vu de ce qui précède, que la créance du Trésor n'est pas prescrite, que l'opposition à commandement est non fondée et qu'il n'y a pas lieu d'ordonner l'interruption des poursuites engagées en exécution de la contrainte datée du 6 novembre 2017 et rendue exécutoire le 8 novembre 2017.

L'appel est dès lors non fondé.

Au vu de l'issue du litige, la demande en obtention d'une indemnité de procédure de PERSONNE1.) n'est pas fondée.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

statuant en continuation de l'arrêt du 18 mai 2022,

déclare l'appel non fondé,

confirme le jugement entrepris,

déboute PERSONNE1.) de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel,

condamne PERSONNE1.) aux frais et dépens de l'instance d'appel.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.