

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 013/24 – VII – CIV

Audience publique du trente-et-un janvier deux mille vingt-quatre

Numéro CAL-2022-00434 du rôle.

Composition:

Jean ENGELS, président de chambre;
Nadine WALCH, conseiller;
Françoise SCHANEN, conseiller ;
André WEBER, greffier.

E n t r e :

PERSONNE1.), demeurant à L-ADRESSE1.),

partie appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYABN de Luxembourg du 11 avril 2022,

comparant par Maître Laurent NIEDNER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, en la personne de son directeur, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

partie intimée aux fins du susdit exploit KURDYBAN du 11 avril 2022,

comparant par la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, établie et ayant son siège social à L-1330 Luxembourg, 10, boulevard G.-D. Charlotte, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, représentée par son gérant actuellement en fonctions, à savoir la société à responsabilité limitée CLIFFORD CHANCE GP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure Maître Albert MORO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier de justice du 27 avril 2020, PERSONNE1.) (ci-après PERSONNE1.) a donné assignation à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT) pour voir réformer, sinon annuler la décision du directeur de l'AEDT du 4 février 2020 statuant sur sa réclamation dirigée contre le bulletin du 27 septembre 2019, l'appelant en tant que garant, sur le fondement des articles 67-1 et suivants de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA), de régler, en sa qualité de gérant de la société à responsabilité SOCIETE1.) (ci-après la société SOCIETE1.) déclarée en faillite depuis le 28 octobre 2019, la dette fiscale de la société à hauteur de 163.814,24 euros du chef des montants de TVA impayés, subsidiairement de le réduire substantiellement et, à titre encore plus subsidiaire, de l'annuler dans le cadre du recours en annulation.

Par jugement du 24 novembre 2023 le tribunal a dit non fondé le recours de PERSONNE1.) contre la décision du directeur de l'AEDT du 4 février 2020 et pour autant que de besoin, contre le bulletin d'appel en garantie du 27 septembre 2019.

Pour statuer ainsi le tribunal a retenu :

- que la responsabilité du gérant de droit ou de fait prévu par les articles 67-1 et suivants de la LTVA ne serait pas une responsabilité sans faute ou de plein droit découlant de la seule inexécution de ses obligations légales, mais une responsabilité pour faute,
- que le gérant d'une société à responsabilité limitée aurait l'obligation de s'assurer du respect des obligations légales prévues par la LTVA et en particulier du paiement de la TVA par les moyens financiers sociaux dont il assure la gestion,
- qu'il appartiendrait à l'AEDT de rapporter la preuve de l'inadéquation des moyens mis en œuvre par le gérant raisonnable agissant en bon père de famille,
- qu'en cas d'inexécution totale de la prestation, il appartiendrait au gérant de prouver l'exécution de son obligation par l'accomplissement des diligences raisonnables, sauf à pouvoir s'exonérer en invoquant la force majeure,
- que PERSONNE1.) n'aurait ni établi d'avoir réglé avec les avoirs de la société les salaires de ses employés de manière prioritaire dans le but de continuer l'activité de la société ni que l'AEDT aurait réclamé le paiement des montants en relation avec des factures restées impayées par ses clients,
- qu'en espèce l'AEDT aurait établi que la société SOCIETE1.) n'aurait pas payé le montant de la TVA, partant aurait commis une faute,

- que PERSONNE1.), ayant géré les moyens financiers à la disposition de la société, n'aurait pas établi avoir accompli toutes les diligences nécessaires raisonnables en vue du paiement de la TVA et n'aurait pas établi l'avènement d'un cas de force majeure.

Le tribunal en a conclu que PERSONNE1.) serait « *responsable pour inexécution fautive de ses obligations découlant de la LTVA en tant que gérant de la société SOCIETE1.) Sarl* ».

Par exploit d'huissier du 10 mars 2022, PERSONNE1.) a régulièrement formé appel contre ce jugement lequel lui a été signifié le 11 avril 2022.

Cet appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Par ordonnance du 13 juillet 2023, l'instruction a été clôturée et l'affaire a été renvoyée devant la Cour à l'audience publique des plaidoiries du 20 décembre 2023.

Position des parties

PERSONNE1.) critique le jugement en ce que, suivant le raisonnement des premiers juges, le simple fait pour une société de ne pas régler le montant de la TVA redû placerait son dirigeant *ipso facto* en faute et permettrait à l'AEDT de l'appeler en garantie à moins que le non-paiement de la TVA serait dû par la survenance d'un cas de force majeure.

Or la responsabilité du gérant devrait rester exceptionnelle et la notion de l'« *inexécution fautive* » serait à interpréter de manière restrictive sous peine de rendre le gérant personnellement débiteur sur son patrimoine personnel du paiement de la taxe que l'entité redoit envers l'AEDT, responsabilité intentionnellement exclue aux termes des travaux parlementaires.

PERSONNE1.) conteste toute inexécution fautive de ses obligations de gérant administratif de la société. Il souligne que les déclarations annuelles de la société auraient été correctes et déposées dans les délais ; qu'il n'y aurait pas eu de taxation d'office et aucun détournement ou fraude quelconque auraient été commis. Il souligne avoir voulu sauver son entreprise et la maintenir à flot jusqu'au dernier moment et relève sa situation familiale, financière et médicale très critique.

Les décisions jurisprudentielles des juridictions administratives citées par la partie adverse, rendues en matière de retenue d'impôt sur le revenu, ne sauraient être transposées en matière de TVA, le mécanisme de collecte de l'impôt et le rôle de l'agent collecteur étant différents.

L'AEDT conclut à la confirmation du jugement entrepris.

Elle fait observer que l'article 67-2 de la LTVA n'exigerait aucune faute grave ou une fraude commise par le dirigeant, mais que la faute serait limitée à un comportement que n'adopterait pas un homme normalement prudent, diligent et avisé placé dans les mêmes circonstances de fait. Ainsi la faute la plus légère engagerait son auteur de sorte

qu'une simple « *inexécution fautive* » suffirait pour que le dirigeant puisse être appelé en garantie.

Elle considère que l'article 67-2 de la LTVA prévoit ainsi que l'inexécution fautive peut *résulter* soit (i) de la violation des obligations légales imposées par la LTVA, soit (ii) du non-paiement de la TVA.

Comme un gérant devrait veiller à l'exécution des obligations fiscales de la société qu'il représente, la circonstance qu'en l'espèce les déclarations mensuelles de TVA déposées pour les années 2017 et 2018, présenteraient un écart significatif avec les déclarations annuelles, PERSONNE1.) et la société SOCIETE1.) n'auraient pas respecté les dispositions de l'article 64 de la LTVA de sorte que leurs comportements auraient consisté en une légèreté ou une insouciance blâmable constitutifs d'une inexécution fautive dans le chef de PERSONNE1.).

En ce qui concerne le non-paiement de la TVA, il serait incontestable que l'absence de paiement de la TVA due au moment du dépôt des déclarations de TVA en violation des articles 61bis à 64 de la LTVA, constituerait également une inexécution fautive dans le chef du gérant. L'AEDT rejoint le tribunal selon lequel le fait que la société n'a pas payé la TVA, implique nécessairement que PERSONNE1.) n'aurait pas exécuté son obligation légale de s'assurer du paiement de la taxe par des moyens financiers dont il assurait la gestion pour conclure que « *le non-paiement de la TVA susvisée au moment du dépôt des déclarations annuelles de TVA est suffisant, à lui seul, pour caractériser l'inexécution fautive dans le chef de l'appelant* » et que « *L'omission de transférer les fonds en question est donc constitutive d'une inexécution fautive* ».

Le dommage de l'AEDT résultant de l'impayé de la TVA, aurait été causé directement par les agissements fautifs de PERSONNE1.) ayant consisté dans le manque de diligence et de soins apportés à l'exécution des obligations fiscales.

L'absence de fonds à la disposition de la société rendant impossible le paiement de sa dette à l'égard de l'AEDT ne saurait valoir comme cause d'exonération de responsabilité dans le chef de PERSONNE1.) de même que, à supposer établie l'affirmation, le fait d'avoir réglé prioritairement les salaires des employés.

Appréciation de la Cour

En application des dispositions des articles 67-1 à 67-4 de la LTVA, le directeur a émis le 27 septembre 2019 un bulletin d'appel en garantie invitant PERSONNE1.), en sa qualité de gérant chargé de la gestion journalière de la société SOCIETE1.), à régler la somme de 163.814,24 euros dont la société est restée en défaut de s'acquitter, malgré plusieurs rappels, au titre de la TVA, intérêts moratoires et frais pour les années 2017 à 2019.

Le respect des obligations légales en matière de TVA est prévu par l'article 67-1 de la LTVA à charge des dirigeants de droit ou de fait de la société qui s'occupent de la gestion journalière de la personne redevable de la taxe en disposant que « *sont tenus de*

s'assurer du respect des obligations légales prévues par la présente loi, et en particulier du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».

L'article 67-2 de la LTVA instaure une solidarité de paiement de la taxe entre les dirigeants avec la société face à l'administration, en disposant que tous les dirigeants de droit ou de fait qui s'occupent de la gestion journalière *« sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée due lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la (LTVA) aux personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».*

L'article 67-3 de ladite loi organise une garantie de paiement supplémentaire en faveur de l'AEDT en prévoyant que dans l'hypothèse prévue à l'article 67-2 de la loi, le directeur de l'administration ou son délégué peut appeler personnellement les dirigeants sociaux en garantie, sur leur patrimoine privé, aux fins d'obtenir le paiement de la dette fiscale de l'entité sociale non réglée, en disposant qu' *« en cas d'inexécution fautive des obligations légales (...) le directeur de l'administration ou son délégué peut émettre contre ces personnes, une décision d'appel en garantie. Cette décision confère à l'administration le droit de recouvrer, dans le chef desdites personnes, la taxe sur la valeur ajoutée due par les personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée ».*

C'est dès lors à bon droit que les premiers juges ont retenu que cette responsabilité ne constitue pas une responsabilité sans faute, de plein droit du dirigeant, découlant de la seule inexécution de ses obligations légales par la société, mais une responsabilité pour faute.

C'est encore à juste titre qu'ils ont retenu qu'il y a lieu d'établir que le non-paiement serait dû à l' *« inexistence fautive »* et que pour qualifier l'inexécution fautive, il serait nécessaire d'opérer une comparaison entre le contenu de l'obligation du dirigeant et les moyens employés par lui, afin de déterminer s'il a adopté un comportement conforme à son obligation.

Il serait nécessaire de comparer ensuite son attitude à celle du bon père de famille tenu de la même obligation ce qui constituerait une appréciation *in abstracto*.

En effet, la formulation de l'article 67-2 de la LTVA a été introduite suite à une opposition formelle du Conseil d'Etat à l'occasion de l'examen de la première version des articles 67-2 à 67-3 du projet de loi, prévoyant que les dirigeants de droit ou de fait *« sont personnellement et solidairement responsables du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée »* lorsque les obligations légales ou que *« la TVA due n'a pas été payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion ».*

Le Conseil d'Etat a analysé cette formulation *« Les dispositions en projet aboutiraient en fait à la suppression non seulement de l'exigence de la faute dans le chef des dirigeants, mais aussi de celle de la relation causale avec la taxe non payée, faisant en conséquence de l'obligation des dirigeants une obligation à l'impôt. Il ne s'agirait là,*

ni plus ni moins, d'un cas de responsabilité sans faute » et a conclu « une responsabilité personnelle ne peut être envisagée qu'en cas de négligence avérée ou de fraude aggravée, c'est-à-dire lorsque le dirigeant est à l'origine de, a participé à, a couvert ou du moins a sciemment omis d'empêcher une déclaration non correcte de TVA » (Doc.parl. 7020 -5 Avis du Conseil d'Etat, p.30).

Suite à ces observations, le texte a été modifié et la notion d'« *inexécution fautive des obligations légales incombant aux administrateurs-délégués, aux gérants et dirigeants de droit et de fait* », a été introduite.

Le dirigeant engage sa responsabilité (article 67-2 LTVA) et l'administration peut l'appeler en garantie (article 67-3 LTVA), lorsque par cette inexécution fautive de sa part, soit les dispositions obligatoires en matière de la législation sur la TVA n'ont pas été respectées, soit que cette inexécution fautive a entraîné le non-paiement de la TVA par l'entité morale.

La responsabilité du dirigeant de société n'est dès lors pas automatique. La seule circonstance que la TVA est impayée ne suffit pas pour actionner l'appel en garantie du dirigeant. Sa mise en œuvre suppose la preuve par l'administration fiscale d'une faute commise par le dirigeant dans la gestion de la personne morale au sens de l'article 1382 du Code civil qui a conduit aux non-respect des obligations légales en matière de TVA comme la non-exécution des charges administratives (obligations de paiement, d'identification, de facturation, de dépôt de déclarations, d'omission de déclarations rectificatives ou complémentaires, de tenue de comptabilité...) ou bien au non-paiement par la société du montant de de la TVA redû.

L'inexécution fautive de ses obligation en tant que dirigeant est constituée par une faute de gestion à évaluer par rapport au comportement d'un dirigeant normalement prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances. Le simple constat d'un manquement du dirigeant à ses obligations légales n'est pas suffisant. Il faut que le manquement à ses obligations de dirigeant soit fautif et ait entraîné le non-respect de la législation sur la TVA ou bien qu'il a causé le non-paiement du montant de TVA redû.

Il découle de ce qui précède que le seul fait qu'une société n'a pas payé l'impôt, n'est pas de nature à caractériser une *inexécution fautive* dans le chef du *dirigeant*, mais constitue une *inexécution* d'une obligation légale par la société.

Il y a lieu d'établir les faits et les fautes commis au cas d'espèce par le dirigeant.

C'est ainsi par des motifs justes que la Cour adopte que le tribunal a retenu que la juridiction doit vérifier non pas si le résultat - le paiement de la TVA - n'a pas été obtenu, mais si les moyens mis en œuvre par le dirigeant en vue du paiement de la TVA par la société qu'il dirige, ont été suffisants par comparaison à un dirigeant de droit ou de fait, considéré *in abstracto*, pour satisfaire à l'ensemble des obligations prévues par la LTVA dont le paiement de la TVA.

La responsabilité personnelle du dirigeant ne peut être envisagée qu'en cas de négligence avérée ou fraude aggravée, c'est-à-dire lorsque le dirigeant est à l'origine de,

a participé, a couvert ou du moins a sciemment omis d'empêcher une déclaration correcte de TVA (Doc.parl. 7020, p. 64).

En induisant à partir du non-paiement de la TVA une faute commise par Charles NEVES en amont et en lui imposant par conséquent de prouver l'exécution de ses obligations légales et de rapporter la preuve d'avoir commis toutes les diligences raisonnables, sinon la survenance d'un cas de force majeure, le tribunal a opéré un renversement de la charge de la preuve.

Il appartient à l'AEDT de rapporter la preuve de l'inexécution *fautive* des obligations incombant au dirigeant, notamment l'inadéquation des moyens au regard de l'obligation légale employée et, plus généralement, que le dirigeant n'a pas agi comme l'on serait en droit de l'attendre d'un débiteur raisonnable.

PERSONNE1.) conteste toute inexécution fautive des obligations lui ayant incombé en sa fonction de gérant administratif de la société SOCIETE1.). Il relève que l'AEDT l'avait déjà assigné par exploit du 30 décembre 2016, mais avait retiré sa demande suite aux efforts de paiements qu'il a fait envers cette administration. La société aurait été déclarée en faillite suite à l'assignation du 14 octobre 2019 du Centre commun de la sécurité sociale.

Dans les circonstances de l'espèce, l'AEDT n'a pas démontré que PERSONNE1.) ait fautivement inexécuté ses obligations légales lui incombant en sa qualité de gérant de la société SOCIETE1.) ayant entraîné soit une violation des obligations légales en matière de TVA, soit aurait conduit au non-paiement de la TVA par la société SOCIETE1.).

Il y a dès lors lieu, par réformation du jugement entrepris, de déclarer le recours de PERSONNE1.) contre la décision du directeur de l'AEDT du 4 février 2020, fondé, de réformer l'appel en garantie et de le mettre à néant.

Les demandes en indemnité de procédure

PERSONNE1.) demande la condamnation de l'AEDT à une indemnité de procédure de 2.500,- euros et de déclarer la demande adverse de ce chef comme non fondée.

L'AEDT sollicite la condamnation de PERSONNE1.) à une indemnité de procédure de 2.500,- euros pour l'instance d'appel.

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. Pour le surplus, l'application de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

Eu égard au sort réservé à l'appel, l'AEDT est à débouter de sa demande.

En revanche, il paraît inéquitable de laisser une partie des frais non compris dans les dépens à charge de PERSONNE1.). Il y a partant lieu de lui accorder une indemnité de procédure de 1.500,- euros pour l'instance d'appel.

Au vu du sort réservé à l'appel, il y a encore lieu de condamner l'AEDT aux frais des deux instances.

PAR CES MOTIFS :

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

dit l'appel recevable,

déclare le recours de PERSONNE1.) contre la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 4 février 2020, fondé,

réforme l'appel en garantie et le met à néant,

décharge PERSONNE1.) de toutes les condamnations prononcées à son encontre,

déboute l'Administration de de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA à payer à PERSONNE1.) une indemnité de procédure de 1.500,- euros,

condamne l'Administration de de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA aux frais et dépens des deux instances.