

LA RESPONSABILITÉ PERSONNELLE DU DIRIGEANT DE SOCIÉTÉS EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

Me Marie Bena- Midi de l'ALJB du 26 mars

2019



INTRODUCTION

➤ CONSTAT:

- ✓ Tendence croissante de l'administration fiscale à user de la procédure d'appel en garantie pour faire supporter aux dirigeants les dettes de la société qui sont restées en souffrance.
- ✓ Un régime qui reste méconnu des dirigeants sociaux

INTRODUCTION

➤ FONDEMENTS DU RÉGIME :

- ✓ §103 de l'AO - le respect de l'obligation fiscale incombe au représentant légal de la société:

« die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben allen Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet 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. »

INTRODUCTION

➤ FONDEMENT DU RÉGIME:

✓ **CE 20 octobre 1981, n° 6902:**

Le représentant d'une personne morale est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO, ... aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable

✓ **Obligations visées:**

Payer les impôts, pénalités et autres intérêts y inclus

✓ **Large éventail d'impôts:**

Impôt sur le Revenu des Collectivités (« IRC »), Impôt Commercial Communal (« ICC »), l'Impôt sur la Fortune (« IF »), la retenue à la source sur les revenus de capitaux (dividendes), la retenue à la source sur les traitements et salaires (article 136 al 4 LIR)

INTRODUCTION

➤ FONDEMENT DU RÉGIME:

✓ Article 109 de l'AO

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. »

➔ A défaut de répondre aux obligations fiscales pesant sur lui, la responsabilité personnelle du dirigeant pourra être engagée en cas de manquement fautif

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ

CONDITIONS LIÉES AUX PERSONNES

➤ LES DIRIGEANTS DE DROIT

✓ Dans la SA:

- Les administrateurs
- l'administrateur délégué
- Le représentant permanent personne physique de l'administrateur personne morale

✓ Dans S.à.r.l.

- Gérant
- Gérant administratif
- Gérant technique s'il a le pouvoir d'engager la société

✓ Les liquidateurs

✓ Le responsable de la succursale luxembourgeoise d'une entreprise étrangère

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

CONDITIONS LIEES AUX PERSONNES

➤ LE DIRIGEANT DE FAIT / LE MANDATAIRE APPARENT

- ✓ § 108 de l' AO « Wer als Verfügungsberechtigter auftritt, hat die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters »
 - celui qui agit comme étant habilité a les mêmes obligations que celles d'un représentant légal -

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

CONDITIONS LIÉES A LA DETTE

➤ DETTE EXISTANTE A L'ENTREE EN FONCTION :

- ✓ **Le dirigeant est responsable pour les dettes fiscales échues avant et pendant son mandat**

« étant donné qu'a priori, au moment de son entrée en fonction en qualité d'administrateur délégué, il avait l'obligation de veiller au paiement des impôts dus à ce moment, y compris ceux restés en souffrance pendant les années antérieures »

✓ **incidence de la fin mandat:**

- pas de garantie pour les dettes fiscales échues après la fin du mandat
- Le dirigeant sortant reste tenu jusqu'à ce que l'assemblée des actionnaires ait pourvue à son remplacement

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

CONDITIONS LIÉES A LA DETTE

➤ LA DETTE NE DOIT PAS ÊTRE PRESCRITE

- ✓ Même point de départ pour le débiteur principal et le dirigeant appelé en garantie
- ✓ Les actes interruptifs de prescription à l'égard du débiteur principal sont opposables au garant

«le lien de solidarité et d'indivisibilité existant entre le débiteur principal, la société ..., et ses représentants légaux, appelés par la suite en garantie en raison de leur responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO, lie intimement leur sort. Ainsi, toute poursuite du débiteur principal interrompt aussi la prescription à l'égard de son codébiteur, même s'il n'en a pas été informé »(CA , 6 décembre 2018, 41336C)

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ

CONDITIONS LIÉES AUX COMPORTEMENTS VISÉS: EXIGENCE D'UNE FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT

- Le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du §103 de l'AO est insuffisant pour engager la responsabilité personnelle du dirigeant nécessité d'une inexécution fautive (« *Schuldhafte Verletzung* ») dans le chef du dirigeant
- appréciation de la faute : la faute personnelle du dirigeant sera retenue si un dirigeant normalement diligent placé dans les mêmes circonstances avec le même degré de connaissance n'aurait sans doute pas commis cette faute.

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ

CONDITIONS LIEES AUX COMPORTEMENTS VISES: EXIGENCE D'UNE FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT

➤ EXEMPLES DE COMPORTEMENTS FAUTIFS:

- ✓ Ne pas effectuer les retenues légales prévues par la LIR
- ✓ Procéder aux retenues sur salaire conformément à l'article 136 de la LIR sans continuer les sommes retenues
- ✓ Ne pas dresser, ni publier les comptes sociaux constitue une faute
- ✓ Accepté la création d'une structure d'évasion fiscale
- ✓ Fait d'adopter un comportement passif dans la gestion de la société
- ✓ Défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ

CONDITIONS LIEES AUX COMPORTEMENTS VISES: EXIGENCE D'UNE FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT

➤ EXEMPLES DE COMPORTEMENTS FAUTIFS:

✓ Procéder à une distribution cachée de bénéfices

« En effet, dès lors qu'en tant qu'administrateur-délégué et actionnaire de la société ..., il a déclaré des faits inexacts et occulté la réalité économique aux yeux de l'administration des Contributions directes pour réduire les recettes effectives de la société moyennant des distributions occultes de bénéfices à son profit personnel et des déductions de frais à caractère privé ou correspondant à des frais d'une autre société, son comportement doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO »

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ

CONDITIONS LIEÉS AUX COMPORTEMENTS VISES: EXIGENCE D'UNE FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT



Les répartitions et délégations de taches n'exonèrent pas les dirigeants, non impliqués dans les taches fiscales de leurs responsabilités fiscales.

➤ NE SONT PAS EXONERATOIRES

- ✓ Le fait de n'être qu'un administrateur de « paille »
- ✓ Le fait d'avoir un pouvoir de signature limité
- ✓ Délégation à un prestataire de service (ex: fiduciaire) à un salarié

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

CONDITIONS LIEÉS AUX COMPORTEMENTS VISES: EXIGENCE D'UNE FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT

- Lorsque le dirigeant se sera montré diligent, et sera en mesure de le prouver la faute ne sera pas donnée



LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

NECESSITÉ D'UN DOMMAGE CONSÉQUENCE DE LA FAUTE PERSONNELLE DU DIRIGEANT

- Le dommage : absence ou insuffisance d'impôt perçu par rapport à celui qui est dû
- l'impossibilité de recouvrer l'impôt doit être la conséquence directe de la faute du dirigeant.

« le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur principal de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur principal de l'impôt ait été infructueux et le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'est, en tout état de cause, pas de nature à exonérer le tiers responsable »

LES CONDITIONS DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE

RÉPARTITION DE LA FAUTE PERSONNELLE ENTRE LES DIRIGEANTS EN CAS DE PLURALITÉ DE DIRIGEANTS

- Pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration fiscale quant au choix du redevable auprès duquel il poursuit le recouvrement des sommes en souffrance.
- En cas de pluralité de responsable, le fisc peut soit poursuivre tous les responsable soit seulement certains d'entre eux.
- À charge pour lui « de se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision »

LA MISE EN ŒUVRE DE LA RESPONSABILITE FISCALE

LE BULLETIN D'APPEL EN GARANTIE

- ACD émet un bulletin d'appel en garantie (§118 de l'AO)
- La forme du bulletin - il doit respecter les mêmes exigences que le bulletin.



LES VOIES DE RECOURS

PRINCIPE

- §119 (1) de l'AO : Le tiers appelé en garantie jouit des même voie de recours contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose débiteur principal
- Le garant pourra invoquer les mêmes moyens juridiques que ceux que la société a pu faire valoir en tant que débiteur principal de l'impôt
- « Le gérant appelé en garantie pourra faire valoir que la créance fiscale contre la société n'existe point ou qu'elle est prescrite. S'il obtient raison , le bulletin d'appel en garantie sera reformé par le juge de l'impôt, dans le sens qu'aucun impôt ne pourra être du dans le cadre de ce bulletin si aucune dette principale n'existe »

LES VOIES DE RECOURS

EXCEPTION

- §119 (2) de l'AO : Le tiers appelé en garantie ne pourra pas contester la dette principale si le bulletin d'impôt a acquis autorité de chose décidée:
 - L'imposition est devenue définitive (pas recours ou recours vidé)
 - Le tiers garant en sa qualité de représentant de la société a omis de faire un recours contre le bulletin ou que le recours initié par le dirigeant est rejeté

LES VOIES DE RECOURS

LA RÉCLAMATION PRÉCONTENTIEUSE : PRÉALABLE OBLIGATOIRE

- §228 de l'AO doit être introduite devant le directeur de l'ACD dans les 3 mois à partir de la notification du bulletin d'appel en garantie
- Sanction du défaut de réclamation : irrecevabilité du recours porté directement devant le Juge administratif

LES VOIES DE RECOURS

LE RECOURS EN REFORMATION DEVANT LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

- Article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif)
- En cas de décision de rejet du directeur de l'ACD : délai de 3mois pour saisir le Tribunal administratif d'un recours en reformation de la décision directoriale de refus



Il faut attaquer la décision de rejet et pas le seul bulletin sous peine d'irrecevabilité

- En cas de silence de l'ACD recours en reformation après un délai de 6 mois contre le bulletin d'appel en garantie contesté

CONCLUSION

- Le mécanisme de l'appel en garantie fait peser un risque constant sur les dirigeants de société.
- Si un comportement fautif est nécessaire, il semblerait que ce soit aux dirigeants de montrer « patte blanche »
- Conseil:
 - ✓ faire une due diligence fiscale avant d'accepter un mandat social
 - ✓ garder des preuves de sa diligence.
- L'introduction de l'appel en garantie en matière de TVA (article 67-1 à 67-4) de loi du 12 février 1979

MERCI POUR VOTRE ATTENTION!

Marie Bena
Brucher Thieltgen & Partners
Luxembourg
Marie.bena@brucherlaw.lu