N° 28 / 13.
du 18.4.2013.

Numéro 3165 du registre.

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, dix-huit avril deux mille treize.

Composition:

Georges SANTER, président de la Cour,
Edmée CONZEMIUS, conseiller à la Cour de cassation,
Irène FOLSCHEID, conseiller à la Cour de cassation,
Monique BETZ, conseiller à la Cour de cassation,
Marie-Laure MEYER, conseiller à la Cour d'appel,
John PETRY, premier avocat général,
Marie-Paule KURT, greffier à la Cour.

Entre:

X.), demeurant à L-(…), (…), (…),

demandeur en cassation,

comparant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu,

et:

l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonction et, pour autant que de besoin en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1353 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

défendeur en cassation,

comparant par Maître Jean KAUFFMAN, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

==========

LA COUR DE CASSATION :

Sur le rapport du conseiller Irène FOLSCHEID et sur les conclusions de l'avocat général Jean ENGELS ;

Vu l'arrêt attaqué rendu le 24 novembre 2011 sous le numéro 35284 du rôle par la Cour d'appel, neuvième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 26 juin 2012 par X.) à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, déposé au greffe de la Cour le 10 juillet 2012 ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 17 août 2012 par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à X.), déposé au greffe de la Cour le 23 août 2012 ;

Sur les faits :

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le tribunal d'arrondissement de Luxembourg avait déclaré non fondée l'opposition formée par X.) à différentes contraintes décernées par le receveur de l'Administration des contributions directes et relatives à une dette fiscale de la société à responsabilité limitée SOC1.), en liquidation ; que sur appel de X.), la Cour d'appel a confirmé le jugement entrepris ;

Sur le premier moyen de cassation:

tiré *« de la violation de la loi, in specie par refus d'application sinon mauvaise interprétation des dispositions des articles 36 et 76 alinéa 2 de la Constitution,*

il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir dans le dispositif déclaré l'appel non fondé et confirmé le jugement entrepris du tribunal quant au défaut d'exigence d'un règlement d'administration publique pour réaliser la délégation de signature pris en exécution de la loi selon le raisonnement suivant figurant dans la motivation de l'arrêt :

<< La délégation étant prévue par la loi, le moyen tiré du défaut d'un règlement d'administration publique est à rejeter >>.

Attendu que cette affirmation n'est pas de nature à répondre à l'argumentation développée et devant le tribunal et devant la Cour et en particulier qu'elle ne répond pas à la question si l'acte de délégation est un acte individuel ou un acte réglementaire.

Attendu en effet que la Cour, en parfaite harmonie avec le tribunal d'arrondissement, n'invoque à aucun moment la qualification de l'acte de délégation

et notamment la question de savoir si la délégation de signature ne serait pas un acte réglementaire destiné à l'exécution des lois.

Attendu que selon le tribunal administratif dans une quinzaine d'affaires tranchées en date du 26 mars 2012 a retenu que : << Il se dégage par ailleurs de l'ensemble des dispositions de la Constitution, que l'article 36 de celle-ci constitue la seule disposition d'ordre constitutionnel qui régit la compétence en matière de règlements et arrêtés à prendre pour assurer l'exécution des lois, avec la réserve figurant à l'article 76, alinéa 2 de la Constitution, suivant lequel ''le Grand-Duc peut, dans les cas qu'il détermine, charger les membres de son Gouvernement de prendre des mesures d'exécution'' ''dans l'exercice du pouvoir lui attribué par (l'article) 36 (...) de la Constitution'' >>.

Attendu que la partie demanderesse en cassation avait invoqué dans ses conclusions d'appel que l'acte de délégation est indéniablement << un acte de portée générale destiné à exécuter la loi. Une telle décision relève du pouvoir réglementaire et doit être pris par la personne à laquelle ce pouvoir est attribué et dans les formes prévues à cet effet >> » ;

Mais attendu que la Cour d'appel a relevé que l'article 12.3 de la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises dispose qu'un règlement d'administration publique désignera les fonctionnaires auxquels le directeur peut déléguer celles de ses attributions pour lesquelles une délégation n'est pas prévue par une loi, que, de son côté, l'article 12, alinéa 1er, première phrase, de la loi du 27 novembre 1933 se lit comme suit : *"L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué";*

Qu'en retenant dès lors que, la délégation étant prévue par la loi, le moyen du défaut d'un règlement d'administration publique est à rejeter, la Cour d'appel n'a pas violé les dispositions constitutionnelles visées au moyen ;

Qu'il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le deuxième moyen de cassation :

tiré *« de la violation de la loi, in specie par non-application sinon mauvaise interprétation de l'article 58 du Nouveau code de procédure civile.*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir dans le dispositif déclaré l'appel non fondé et confirmé le jugement entrepris du tribunal quant au défaut d'exigence d'un règlement d'administration publique pour réaliser la délégation de signature selon le raisonnement suivant figurant dans la motivation de l'arrêt :

<< La délégation étant prévue par la loi, le moyen tiré du défaut d'un règlement d'administration publique est à rejeter >> (p. 8 de l'arrêt).

Attendu quant à la recevabilité que la partie demanderesse en cassation avait invoqué dans ses conclusions d'appel que l'illégalité de l'acte de délégation quant à sa forme (pièce numéro 4 p. 3).

Attendu qu'il convient de rappeler, à titre liminaire, que la délégation en droit administratif implique deux actes qu'il faut distinguer :

1) L'acte qui autorise le délégant à effectuer la délégation (capacité de délégation) : autorisation de déléguer.

2) L'acte pris par le délégant au profit du délégataire qui réalise/exécute la délégation : la réalisation de la délégation

Attendu que pour l'exécution des contraintes, l'autorisation de déléguer la signature est prévue par la loi fiscale, notamment par l'article 12 de la loi du 27 novembre 1933 qui accorde le droit de déléguer la faculté de rendre exécutoire les contraintes.

Attendu que la problématique se situe en l'espèce au niveau de la réalisation de la délégation de signature.

Attendu qu'il convient de commenter afin d'exclure toute référence au passage extrait de P. Pescatore souvent cité par les avocats de l'Etat devant les juges du fond comme moyen de défense : << la délégation est licite et est couramment pratiquée, chaque fois qu'il existe une relation de hiérarchie entre le déléguant et le délégué >>.

Attendu que ce passage est très vague quant à la situation envisagée : il peut s'agir en effet d'un cas de délégation unique où notamment un fonctionnaire donne pouvoir à un autre pour signer un contrat déterminé lors de son absence pour cause de congé ou pour cause de maladie. Cette situation de fait n'a rien à voir avec le cas où une autorité administrative, un directeur d'administration, accorde pouvoir à plusieurs personnes nominativement désignées pour signer un nombre illimité et indéterminé d'actes pendant un temps illimité : il s'agit d'une mesure générale du type d'une mesure réglementaire.

Mais attendu qu'une délégation de signature consentie par une autorité administrative à un individu désigné nominativement et non ès qualités est un acte réglementaire. La norme posée en cette hypothèse est en effet générale puisque son objet est de transférer le pouvoir de signer des décisions définies abstraitement.

Attendu, en effet, qu'il convient de rappeler que pour être valable un acte administratif doit être signé par son auteur ou par la personne qui a régulièrement reçu une délégation de signature. Il s'agit là d'une formalité substantielle dont la méconnaissance entraîne l'annulation de l'acte, voire la constatation de son inexistence. Une signature apposée par un organe incompétent ou en l'absence de délégation régulière, entraîne également l'annulation de l'acte.

Attendu qu'un acte administratif écrit doit être signé par son auteur ou, le cas échéant, par celui qui a régulièrement reçu une délégation de signature, cette obligation constituant une formalité substantielle puisque la signature atteste

l'exercice d'une compétence. En effet, l'expression du consentement de l'auteur permet de distinguer l'acte véritable du simple projet d'acte, et traduit l'existence d'une véritable norme, puisque ce n'est qu'avec l'apposition de la signature qu'un texte rédigé devient un acte juridique. Par ailleurs, la signature est, non seulement un critère d'identification de l'acte, mais aussi de détermination de la compétence : la signature permet en effet de déterminer l'existence d'un acte véritable et d'identifier son auteur, le signataire de l'acte ne pouvant être que l'autorité qui est légalement autorisée à l'édicter.

Attendu qu'il s'ensuit que l'analyse de la validité de la signature de la contrainte et de la compétence de l'auteur de ladite signature conduit nécessairement à s'interroger sur la régularité / l'existence de la décision de délégation de signature dont dériverait le pouvoir du signataire de la contrainte.

Attendu que l'analyse de la régularité de la décision de délégation de signature du directeur de l'Administration des contributions directes à un de ses agents nécessite, à titre liminaire, la qualification légale d'un tel acte. Il est indéniable que l'acte ayant pour auteur le directeur de l'administration des contributions, celui-ci doit être considéré comme acte administratif car émanant d'une autorité administrative et bénéficiant, dès lors, d'une présomption d'administrativité.

Attendu qu'il convient, par conséquent, de déterminer si la délégation de signature en question revêt la nature d'acte individuel ou d'acte à caractère réglementaire.

Attendu qu'en droit administratif français, la jurisprudence du Conseil d'État a consacré que « la délégation de signature consentie par une autorité administrative à un individu désigné nominativement et non ès qualités est un acte réglementaire (CE 29 juin 1990, de Marin, Rec. CE p. 183, AJDA 1990.830, obs. Moreau). La norme posée en cette hypothèse est en effet générale puisque son objet est de transférer le pouvoir de signer des décisions définies abstraitement. ». En effet, la véritable nature de ladite délégation a été à postériori confirmée par le Conseil d'État comme suit : la décision par laquelle un ministre ou un fonctionnaire « délègue sa signature à un fonctionnaire de l'administration centrale placé sous son autorité (...), qui touche à l'organisation du service public, a le caractère d'un acte réglementaire ». Il s'ensuit que la décision par laquelle le directeur de l'Administration des contributions directes opère une délégation de signature à un autre agent pour signer l'ensemble des documents d'une certaine nature tels que les contraintes constitue un acte d'organisation du service public. En effet, la décision de délégation de signature du directeur ne vise pas une contrainte en particulier mais l'ensemble des contraintes c'est-à-dire des décisions définies abstraitement.

Attendu, au surplus, qu'une telle appréciation semblerait être corroborée par la jurisprudence administrative luxembourgeoise. En effet, quant au critère de distinction entre décision individuelle et acte réglementaire, il a été jugé que :

<< L'intérêt public ne constitue pas en soi un critère permettant de distinguer les décisions individuelles des autres actes administratifs, l'administration étant tenue, en toute hypothèse et dans toutes ses actions, à agir conformément à l'intérêt général, ou, à tout le moins, de manière à concilier l'intérêt particulier avec l'intérêt général. -

En revanche, si l'acte n'est susceptible d'affecter que la situation d'un seul administré, sa portée strictement individuelle lui imprime le caractère de décision individuelle susceptible d'un recours en annulation. - Un acte qui touche non pas la seule situation d'un individu, mais qui touche aux intérêts de plusieurs personnes, n'est pas, de ce seul fait, un acte échappant à la qualification d'acte individuel en ce qui concerne toutes ses dispositions. Il conserve cette qualification dans la mesure où il contient une ou plusieurs décisions à portée individuelle dans ce sens qu'il considère chaque situation isolément et non en fonction d'un mobile général susceptible de s'appliquer, a priori, de manière indifférente à une globalité de personnes se trouvant dans la même situation. - En revanche, une décision administrative qui vise à régir une problématique de manière impersonnelle et qui produit ses effets à l'égard d'une pluralité de personnes se trouvant, par rapport à cette décision, dans la même situation, n'est pas à qualifier de décision individuelle au sens de l'article 31 de la loi modifiée du 8 février 1961 - TA 15-7-97 (9436)1; TA 15-7-97 (9603); TA 23-7-97 (9658)2; TA 7-10-97 (9585) >>

Attendu qu'il ressort de cette jurisprudence que la décision de délégation de signature faite par le directeur de l'Administration des contributions directes aux différents agents visés dans la publication mentionnée au Mémorial B constitue nécessairement un acte à caractère réglementaire car il s'agit d'un mobile général susceptible de s'appliquer de manière indifférente à une globalité de personnes se trouvant dans la même situation.

Attendu que cette position se retrouve dans la jurisprudence constante française:

<< Comme la délégation de pouvoirs, elle (la délégation de signature) suppose nécessairement que la possibilité en a été admise par décret. ... Cette nécessité d'un décret préalable est affirmée par une jurisprudence constante : 18 mai 1945, Société auxiliaire de gestion et d'avance, p. 99 ; 19 décembre 1947, Comoz ; 27 octobre 1948, demoiselle Chalanty, p. 524 ; 10 janvier 1951, Descours, JCP, 1951, 6053, 17 novembre 1953, Société coopérative des agrumes, fruits et légumes de la Mitidja, D, 1954, Somm. 37.

Les termes de l'autorisation sont interprétés restrictivement : 5 février 1947, Société des Etablissements Alimentax, p. 520.

Surtout, le décret énumère limitativement les fonctionnaires à qui les délégations de signature peuvent être accordées, et toute délégation à une personne ne figurant pas sur cette liste est nulle.

Jusqu'ici, nous constatons une similitude du régime des délégations, qu'elles soient de pouvoir ou de signature puisque dans l'un et l'autre cas, un acte avant au moins la force juridique d'un décret est nécessaire, soit pour les réaliser, soit pour les autoriser, et que les subdélégations sont impossibles dans les deux cas >>, voir Notes d'arrêt de Marcel Waline, Vol. 1, Dalloz, 2004, p. 535.

Attendu que du fait de cette qualification d'acte administratif à caractère règlementaire, les juridictions aussi bien civiles qu'administratives sont compétentes pour analyser par voie d'exception la régularité de la délégation de signature. En effet,

la Constitution prévoit en son article 95 que << les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois >>.

Attendu, enfin, qu'il convient de rappeler également que la jurisprudence administrative considère que le recours direct en annulation contre un acte réglementaire est limité par la condition de l'effet direct des règlements sur l'administré. Cette condition ne s'applique qu'en matière de recours en annulation contre un règlement, c'est-à-dire dans le cas d'un recours direct. Dans le cadre incident de la voie de l'exception, le recours en illégalité est ouvert contre tout acte administratif à caractère règlementaire.

Mais attendu que dans l'arrêt attaqué, l'acte de délégation est contesté par voie d'exception. Les juges sont partant compétents pour analyser la régularité de la délégation de signature du directeur de l'Administration des contributions directes à l'agent de ladite administration.

Attendu, quant à la régularité de la délégation de signature, qu'il convient de signaler que le caractère d'acte règlementaire de la délégation de signature induit nécessairement que celle-ci résulte d'un acte écrit. En effet, la doctrine rappelle quant à la délégation de signature ayant un caractère d'acte règlementaire que « Elle suppose évidemment que l'acte de délégation se présente sous forme d'un écrit (CE, ass., 17 févr. 1950, Meynier, Rec. CE p. 111) ». Il s'ensuit qu'il doit nécessairement exister un acte administratif écrit de la délégation. Or, il est indéniable que cet acte ne peut être l'acte mentionné au Mémorial B car celui-ci ne présente aucune signature. Or il convient de rappeler que la signature est indispensable à l'existence d'un acte administratif.

Attendu qu'il s'ensuit qu'en statuant ainsi la Cour d'appel a violé, par non-application sinon mauvaise interprétation l'article 58 du Nouveau Code de Procédure Civile en admettant la preuve de l'existence d'une délégation de signature en l'espèce, alors que la délégation de signature consentie par le directeur de l'Administration des contributions directes pour exécuter l'ensemble des contraintes à un individu désigné nominativement et non ès qualités est un acte réglementaire car son objet est de transférer le pouvoir de signer des décisions définies abstraitement, et que l'existence et la validité d'un tel acte réglementaire sont subordonnées au fait que celui-ci ait été pris par un écrit signé par son auteur.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à l'arrêt d'avoir violé, par non-application sinon mauvaise interprétation l'article 58 du Nouveau Code de Procédure Civile ;

Attendu que, dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a jugé :
<< La délégation étant prévue par la loi, le moyen tiré du défaut d'un règlement d'administration publique est à rejeter >> ;

Mais attendu que la délégation de signature consentie par le directeur de l'Administration des contributions directes pour exécuter l'ensemble des contraintes à un individu désigné nominativement et non ès qualités est un acte réglementaire car son objet est de transférer le pouvoir de signer des décisions définies abstraitement. Que tel est le cas quand une délégation de signature consentie par le directeur de l'Administration des contributions directes pour exécuter l'ensemble des contraintes à un individu désigné nominativement. Que cet acte constitue par conséquent un acte réglementaire.

Attendu qu'une délégation de signature ayant la qualité d'acte réglementaire doit nécessairement être prise sous forme écrite et que l'existence de la délégation est subordonnée, comme tout acte administratif, à la signature de l'acte par son auteur.

Attendu que pour admettre la preuve de l'existence de la délégation de signature, la Cour d'appel a statué qu'il n'était pas nécessaire qu'une délégation signée et datée soit produite mais qu'il suffisait de prouver qu'il y a eu une délégation à une date déterminée. Attendu qu'en statuant ainsi la Cour d'appel a violé, par non-application sinon mauvaise interprétation l'article 58 du Nouveau Code de Procédure Civile, selon lequel il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention. »

Attendu que ce moyen, dans la mesure où il maintient que la délégation de signature est un acte réglementaire, requiert la même réponse que le premier moyen ;

Attendu que le demandeur en cassation reproche ensuite à la Cour d'appel d'avoir violé l'article 58 du Nouveau code de procédure civile en retenant qu'il n'était pas nécessaire qu'une délégation signée et datée soit produite ;

Attendu qu'en se déterminant comme suit :

"La délégation prévue par la loi du 27 novembre 1933, modifiée par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, ne fait pas l'objet d'une réglementation spéciale. Cette délégation n'est dès lors pas soumise à un quelconque formalisme.

Pour rapporter la preuve de la délégation, il n'est donc pas nécessaire qu'on produise une délégation signée et datée. Il suffit de prouver qu'il y a eu délégation à une date déterminée."

et en retenant que la preuve de la délégation résulte de sa publication au Mémorial, les juges du fond n'ont pas violé la disposition visée au moyen ;

Que le moyen n'est dès lors pas fondé ;

Sur le troisième moyen de cassation:

tiré *« de la violation de la loi, in specie par refus d'application sinon mauvaise interprétation des dispositions sur la protection du secret fiscal prévu par le §22 de l'Abgabenordnung (AO) et par l'article 8 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.*

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir dans le dispositif déclaré l'appel non fondé et confirmé le jugement entrepris du tribunal quant au secret fiscal selon le raisonnement suivant figurant dans la motivation de l'arrêt :

<< Indépendamment de la question de savoir s'il y a eu violation du secret fiscal envers l'un ou l'autre associé, toujours est-il que la régularité intrinsèque de la contrainte ne serait pas affectée, de sorte que le bien-fondé de la sanction de nullité requise laisse d'être établie >>.

Attendu que la Cour d'appel rejette le moyen de la violation du secret fiscal en suivant ainsi, en substance, le jugement du tribunal libellé comme suit : << il ne saurait être reproché à l'administration des contributions de n'avoir émis qu'une seule contrainte, la dette fiscale mise en compte concernant la société dont les dettes ont été reprises par ses associés suite à la liquidation. Dans ces conditions, il ne saurait être question de violation de secret fiscal du demandeur ou de son associé, aucune donnée personnelle du demandeur ou de son associé n'ayant été divulgué par ces contraintes >>.

Attendu que la Cour en jugeant comme relaté ci-dessus n'a pas pris position sur la question s'il y a en l'occurrence violation du secret fiscal ou non et en se bornant à affirmer que la régularité intrinsèque de la contrainte ne serait pas affectée avec donc la conséquence que le bien-fondé de la nullité de la contrainte ne serait pas établie.

Attendu que, en somme, la Cour explique ici que la violation du secret fiscal, à la supposer établie, n'aurait pas pour conséquence la nullité de la contrainte et que la violation du secret fiscal ne serait donc en définitive pas sanctionnée.

Mais attendu que le paragraphe 22 AO est manifestement une disposition d'ordre public qui ne peut qu'être sanctionnée par la nullité de la contrainte et que donc la Cour, en retenant qu'une violation du secret fiscal, n'aurait aucune incidence sur la régularité intrinsèque de la contrainte viole la disposition du paragraphe 22 AO.

Attendu que selon la jurisprudence française il s'agit d'une irrégularité de caractère substantiel au sens de l'article L 80 CA du Livre des Procédures Fiscales: << la violation entraîne en effet la nullité de la procédure d'imposition, même si le contribuable est en état de procédure d'office >> (CAA Nancy, 2e ch. 28 janvier 1993, req. 91-59 ; Droit fiscal 1993, no 46, comm. 2221, concl. J. Felmy, Le code annoté des procédures fiscales, J.-P. Casimir, Groupe Revue Fiduciaire, 5e édition, 1996).

Attendu que le directeur de l'administration des Contributions directes (en date du 11 septembre 1992) déclare une réclamation collective de plusieurs contribuables irrecevable pour être non compatible avec le secret fiscal et qu'il est donc inacceptable qu'une contrainte collective serait compatible avec ce même secret fiscal.

Attendu que la décision attaquée encourt donc la cassation.

Attendu, dès lors, qu'il est demandé à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué et de statuer comme suit :

Attendu qu'il est fait grief à la Cour de ne pas avoir pris position sur la question de savoir si en l'occurrence le fait d'émettre pendant plus de quinze années plusieurs contraintes communes à l'égard de personnes n'ayant plus le moindre lien entre elles et au lieu de répondre à cette question la Cour a tout simplement affirmé que « Indépendamment de la question de savoir s'il y a eu violation du secret fiscal envers l'un ou l'autre associé toujours est-il que la régularité intrinsèque de la contrainte ne serait pas affectée, de sorte que le bien-fondé de la sanction de nullité requise laisse d'être établie »

Attendu que, en prenant ainsi position sur la question s'il y a ou non violation du secret fiscal la Cour commet d'abord erreur de parler de « l'un ou l'autre associé » alors que les personnes visées sur toute la période sur laquelle les différentes contraintes ont été émises n'ont pas été associés et ceci ni en droit, ni en fait.

Attendu que, en reprenant sur différentes contraintes communiquées à Y.) ainsi qu'à la dame Z.)d'une part et X.) d'autre part des contraintes reprenant non pas seulement la dette fiscale du contribuable concerné mais encore celle d'un autre contribuable, le secret fiscal de X.) (et celui des époux Y.)-Z.)) a été violé par la communication à ces autres personnes de ces mêmes contraintes.

Attendu que cette communication constitue une violation du paragraphe 22 AO(Loi Générale des Impôts) disposition d'ordre public, sanctionnée pénalement, et résultant en une violation d'une formalité substantielle qui emporte la nullité des différentes contraintes établies par l'administration des contributions directes. »

Mais attendu qu'en droit luxembourgeois la violation du secret fiscal n'est pas sanctionnée par la nullité de l'acte, mais, conformément au paragraphe 412 de l'*Abgabenordnung*, par des sanctions pénales encourues par l'auteur de la violation ;

Qu'en retenant qu'une éventuelle violation du secret fiscal envers l'un ou l'autre associé n'affecte pas la régularité intrinsèque de la contrainte, la Cour d'appel n'a pas violé les dispositions visées au moyen ;

Que le moyen n'est pas fondé ;

Par ces motifs :

rejette le pourvoi ;

condamne le demandeur en cassation aux frais et dépens de l'instance en cassation, dont distraction au profit de Maître Jean KAUFFMAN, sur ses affirmations de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Monsieur le président Georges SANTER, en présence de Monsieur John PETRY, premier avocat général et de Madame Marie-Paule KURT, greffier à la Cour.