

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **38118C**
Inscrit le 1^{er} juillet 2016

Audience publique du 4 avril 2017

**Appel formé par
Madame ..., ... (F),
contre un jugement du tribunal administratif du 25 mai 2016
(n° 36282 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 38118C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 1^{er} juillet 2016 par Maître François PRÜM, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Madame ..., demeurant à F-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 25 mai 2016 (n° 36282 du rôle), suite à son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 24 novembre 2014 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 et de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2015 portant rejet de sa réclamation introduite le 10 février 2015 à l'encontre du susdit bulletin d'appel en garantie;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 26 septembre 2016 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 25 octobre 2016 en nom et pour compte de l'appelante;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 17 novembre 2016 par le délégué du gouvernement;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître Xavier MANGA, en remplacement de Maître François PRÜM, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 décembre 2016, ainsi que Maître Lionel SPET, en remplacement de Maître François PRÜM, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs observations complémentaires à l'audience publique du 10 janvier 2017.

Le 24 novembre 2014, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin

d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Madame ... en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ...S.A., dénommée ci-après la « *société ...* », déclarée en faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 7 novembre 2014, ledit bulletin déclarant Madame ... codébiteur solidaire d'un montant de ... €, en principal et intérêts, au titre des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel au cours de l'année d'imposition 2014.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« (...) Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par ...Société Anonyme en faillite ayant eu son siège à L-... immatriculée sous le numéro fiscal ... à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :

<i>Année</i>	<i>Principal</i>	<i>Intérêts au</i>	<i>Total</i>
<i>05/11/2014</i>			
<i>2014</i>	<i>...€</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>	<i>...€</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>

Il résulte de la publication au Mémorial Numéro ... du ... que vous avez été nommé administrateur de ...Société Anonyme en faillite.

En cette qualité vous avez eu le pouvoir d'engager la société sous votre seule signature depuis le 30/04/2012.

En votre qualité d'administrateur vous avez été en charge de la gestion journalière de ...Société Anonyme en faillite.

Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ...Société Anonyme en faillite, dont notamment le paiement des impôts dus par ...Société Anonyme en faillite à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu à déclarer et à verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, l'employeur est tenu de présenter au bureau RTS compétent les comptes de salaires ainsi que tous autres documents comptables.

Dans le cas d'une société, conformément aux termes du § 103 AO, ces obligations incombant aux employeurs sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

En votre qualité de représentante de la société ...Société Anonyme en faillite il vous appartenait de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel.

Or pour l'année 2014 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués entièrement au receveur.

L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentante de ...Société Anonyme en faillite.

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant ... €.

Ce montant de ... € euros se compose comme suit :

<i>Année</i>	<i>Principal</i>	<i>Intérêts au</i>	<i>Total</i>
<i>05/11/2014</i>			
<i>2014</i>	<i>...€</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>	<i>...€</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous étiez tenue de remplir les obligations fiscales incombant à la société ...Société Anonyme en faillite.

Considérant que l'inexécution de ces obligations est à qualifier de fautive.

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de ... €.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constituée codébitrice solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.

Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentante vous étiez chargée de la gestion journalière de la société ... Société Anonyme en faillite j'engage votre seule responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ... €, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs. (...) ».

Par courrier de son mandataire du 9 février 2015, Madame ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l'encontre du susdit bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014.

Par décision du ..., inscrite sous le numéro ..., le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Madame ... dans les termes suivants :

« (...) Vu la requête introduite le 10 février 2015 par Me François PRUM, au nom de la dame ..., demeurant à F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 24 novembre 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1^{er} AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que la réclamant était tenue en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., ci-après ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'elle avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour l'année 2014 au montant total de ... euros, dont ...euros au principal et ... à titre d'intérêts; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que la réclamante fait valoir qu'elle n'aurait commis aucune inexécution fautive pouvant engager sa responsabilité ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pour l'année 2014, le paiement des salaires a été fait sans que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'aient été payées entièrement au receveur ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où l'administrateur par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre la réclamante et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur, pour l'année d'imposition litigieuse ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no ... du 20 juin 2012 que la réclamante a été nommée administrateur de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

qu'en cette qualité elle disposait du pouvoir d'engager la société par sa seule signature ;

Considérant que pour l'année en cause, la réclamante n'a pas réglé toutes les retenues, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et

soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

que le fait pour un administrateur, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que pour l'année 2014, les montants à retenir n'ont pas été payés intégralement au receveur ;

Considérant que la réclamante a sciemment omis de verser l'intégralité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant l'année 2014 et que partant elle a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité de la réclamante en tant qu'administrateur de la société anonyme ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2015, Madame ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation, du bulletin d'appel en garantie émis en date du 24 novembre 2014 par le bureau d'imposition et de la décision du directeur du 12 mars 2015 portant rejet de sa réclamation contre ledit bulletin d'appel en garantie.

Par jugement du 25 mai 2016, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable en ce qu'il était dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014, reçut le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il était dirigé contre la

décision directoriale du 12 mars 2015, au fond, le déclara non fondé, partant en débouta, le tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et en condamnant la demanderesse aux frais.

Le 1^{er} juillet 2016, Madame ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 25 mai 2016.

A l'appui de son appel, elle confirme avoir été nommée comme administrateur de la société ... par décision du 30 avril 2012, mais précise que ladite société aurait été exclusivement gérée par son administrateur-délégué, feu Monsieur ..., ce dernier ayant agi comme « *seul despote* » de la société Il est ajouté que Monsieur ... aurait été l'unique personne ayant eu le pouvoir d'engager la société et ayant eu accès aux comptes et à la comptabilité, son rôle au sein de la société ... ayant été « *omnipotent et prépondérant* ».

En droit, l'appelante soulève en premier lieu deux moyens d'inconstitutionnalité du paragraphe 109 (1) AO par rapport au principe d'égalité des créanciers devant la loi, d'une part, et par rapport à la ventilation constitutionnelle des compétences entre les juridictions judiciaires et les juridictions administratives, d'autre part.

Dans une optique de logique juridique, le second de ces deux moyens est à examiner en premier lieu pour être préalable.

Au titre de ce moyen, l'appelante estime qu'il existe une inconstitutionnalité au niveau de l'article 109 (1) AO en ce qu'il se heurterait aux règles relatives à la séparation des compétences des juridictions de l'ordre judiciaire et de l'ordre administratif, telles que fixées par les articles 84 et 95*bis* de la Constitution.

Selon l'appelante, ledit article 109 (1) AO s'analyserait en une action par laquelle l'administration des Contributions directes engage la responsabilité des administrateurs en leur reprochant une faute commise dans l'exercice de leur mandat social. Or, par définition, toute action en responsabilité d'un créancier à l'encontre d'un dirigeant social constituerait une action de nature purement civile et comme telle elle serait dévolue aux juridictions de l'ordre judiciaire.

Sur ce, elle propose de saisir la Cour constitutionnelle d'une question afférente.

Au vœu de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle, ci-après désignée par la « *loi du 27 juillet 1997* », la connaissance des questions de constitutionnalité des normes législatives appartient en principe exclusivement à la Cour constitutionnelle et ce n'est que si une des exceptions prévues au deuxième alinéa de l'article 6 est vérifiée, qu'une juridiction, judiciaire ou administrative, devant laquelle une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution est soulevée, peut se dispenser de saisir la Cour constitutionnelle. Les trois exceptions ainsi prévues sont: a) la juridiction saisie estime qu'une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement; b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement; ou c) la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet.

Pour solutionner la question qui se pose, il convient d'avoir égard non seulement aux articles 84 et 95*bis* de la Constitution, mais encore à son article 85, ces trois dispositions constitutionnelles étant pertinentes en l'occurrence.

En vertu de l'article 84 de la Constitution, les contestations qui ont pour objet des droits civils sont exclusivement du ressort des tribunaux judiciaires.

L'article 85 de la Constitution confère également compétence aux tribunaux judiciaires pour connaître des contestations qui ont pour objet des droits politiques, sauf les exceptions établies par la loi.

L'article 95bis, paragraphe 1^{er}, de la Constitution dispose que « *le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi* ».

Pour concilier les trois dispositions constitutionnelles en question et attribuer à chacune pleine efficacité dans le domaine qu'elle régit, il y a lieu d'opérer une distinction entre les droits subjectifs et les droits objectifs.

Les articles 84 et 85 de la Constitution traitent exclusivement des droits subjectifs pour lesquels les juridictions judiciaires sont juge de droit commun, étant précisé que pour les contestations portant sur des droits civils, par essence subjectifs, elles ont juridiction exclusive, tandis que pour les droits politiques subjectifs, elles sont juges de droit commun, la possibilité étant cependant conférée au législateur d'en conférer la connaissance à d'autres juridictions. - En revanche, le contentieux administratif au sens de l'article 95bis, alinéa 1^{er}, première phrase, de la Constitution couvre le contentieux portant sur le droit administratif objectif, qu'il se matérialise sous forme d'actes réglementaires ou sous forme de décisions administratives individuelles qui, du seul fait de ne viser qu'une seule personne, n'en perdent pas pour autant leur caractère objectif.

Le juge administratif est donc juge de droit commun en matière de contentieux administratif objectif et il peut se voir attribuer, par le législateur, la connaissance du contentieux portant sur des droits politiques subjectifs sans être juge de droit commun en la matière.

Les obligations fiscales, qui font naître dans le chef des pouvoirs publics une créance individuelle à l'égard des contribuables, relèvent des droits politiques dont les contestations sont attribuées, en principe, sauf exception législative, aux juges judiciaires qui ont donc juridiction de droit commun en la matière. Cette conclusion s'impose tant en vertu de l'article 85 de la Constitution qu'en vertu de son article 95bis, paragraphe 1^{er}, deuxième phrase, qui dispose que le tribunal administratif et la Cour administrative connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi (Cour adm. 20 avril 2010, n° 26445C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Compétence, n° 32 et autres références y citées).

En l'espèce, force est de constater que le législateur a attribué la connaissance des contestations portant sur les bulletins d'appel en garantie émis sur base du paragraphe 118 AO aux juridictions administratives.

En effet, la compétence des juridictions administratives en matière fiscale est réglée par l'article 8 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif qui attribue au tribunal administratif notamment la compétence de connaître « *des contestations relatives : a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des*

impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et de Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises (...) ».

Le paragraphe 228 AO prévoit quant à lui que « *les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1^{er}, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 229. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif qui statuera au fond* ».

Au vu des dispositions légales qui précèdent, et dans la mesure où le bulletin d'appel en garantie émis sur base du paragraphe 118 AO est à assimiler à un bulletin fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, de sorte à pouvoir faire l'objet d'une réclamation devant le directeur, les juridictions administratives sont partant compétentes pour traiter du contentieux de l'appel en garantie (Cour adm. 10 juin 1998, n° 11054 du rôle, Pas adm. 2016, V° Impôts, n° 22). Il convient d'ajouter que s'il est vrai qu'il y est question de responsabilité, la responsabilité solidaire du dirigeant d'entreprise pour les dettes fiscales de la société, telle que visée au paragraphe 109 AO, est spécifique dans la mesure où elle est indissociablement liée à une dette d'impôt de la personne morale et elle ne saurait être confondue avec les concepts de responsabilité civile ou pénale des dirigeants d'entreprise.

Il suit des considérations qui précèdent que la question préjudicielle relative à une éventuelle contrariété du paragraphe 109 AO, considéré ensemble avec l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 et le paragraphe 228 AO, aux articles 84 et 95bis de la Constitution manque manifestement de pertinence et il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle.

Ensuite, l'appelante estime encore que les dispositions du paragraphe 109 (1) AO sont contraires au principe d'égalité des créanciers devant la loi au sens de l'article 10bis de la Constitution. En effet, l'ouverture à un créancier de la faillite, en l'occurrence le Trésor, d'une action *ut singuli* pour récupérer une créance se heurterait à la prescription des actions *ut singuli* par l'effet de la faillite et de la suspension des poursuites individuelles. Sur ce, la partie appelante demande à la Cour de saisir la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle afférente.

En l'espèce, au regard des dispositions exceptionnelles prévues par l'article 6 prévisé de la loi du 27 juillet 1997, la Cour doit constater que la question relativement à une prétendue rupture de l'égalité devant la loi, telle que soulevée par la partie appelante, est encore manifestement dénuée de fondement en ce qu'elle table sur la prémisse de base erronée de ce que les deux situations juridiques pointées seraient comparables, ce qui n'est point le cas.

En effet, la suspension des poursuites individuelles des créanciers d'un débiteur déclaré en faillite vise les actions desdits créanciers dirigées contre le failli ou contre ses débiteurs et non pas l'action du Trésor, en application du paragraphe 109 (1) AO, dirigée à l'encontre des représentants du débiteur en faillite en raison de leur responsabilité personnelle, cette action étant d'une nature juridique manifestement différente.

En troisième lieu, l'appelante reproche à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir motivé et justifié son appel en garantie. Plus spécialement, revenant sur son exposé de ses pouvoirs d'action limités et du rôle omnipotent de Monsieur ... au sein de la

société ..., l'appelante estime que les circonstances particulières de l'espèce ne seraient pas de nature à justifier son appel en garantie, d'autant plus que d'autres administrateurs n'auraient pas été actionnés en responsabilité.

Le délégué du gouvernement fait en substance valoir que tant l'administration compétente que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation de l'appelante, de sorte que cette dernière serait à débouter de son appel.

Il insiste sur le fait qu'en tant qu'administrateur de la société ..., l'appelante aurait été tenue d'accomplir ou de veiller à l'accomplissement des obligations qui incombent à la société, dont le paiement des impôts dus.

Selon le délégué, l'appelante ne saurait se décharger de sa responsabilité en contestant son pouvoir ou en affirmant que la charge journalière de la société ... incombait à quelqu'un d'autre. Au contraire, elle aurait pour le moins agi avec une légèreté ou une insouciance impardonnables et pareil comportement serait constitutif d'une faute grave.

En vertu de l'article 136 (4) et (6) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO qui dispose que « *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 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* ».

Il se dégage de la lecture combinée de ces dispositions que les administrateurs et autres représentants légaux d'une société anonyme, de même que, conformément au paragraphe 108 AO, ses dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer, sont tenus de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière.

En vertu du paragraphe 109 (1) AO, qui dispose que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 - 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 - 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un administrateur de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le cadre légal ainsi tracé, la Cour rejoint le délégué du gouvernement en ce qu'il fait état d'une situation personnelle dans le chef de l'appelante se présentant *prima facie* comme celle d'un administrateur d'une société qui a omis de procéder ou de veiller à faire procéder, ceci pendant plusieurs mois au courant de l'année 2014, au paiement, sur les fonds de la

société, qu'elle était appelée à administrer, des impôts dont elle est redevable pour compte de ses salariés et retenus par elle à cette fin.

Cette apparence première est cependant largement ébranlée par un exposé très détaillé relativement à une réalité des choses tout à fait singulière au niveau de l'organisation et du fonctionnement de la société ..., caractérisée par la présence d'un administrateur-délégué en la personne de feu Monsieur... qui semble avoir tenu seul les rênes de la société ..., tant au niveau de l'orientation de la politique d'activité que de la gestion journalière, étant relevé qu'il paraît notamment avoir eu le pouvoir de faire fonctionner les comptes bancaires de la société, le rôle des autres administrateurs, dont celui de l'appelante, ne paraît avoir été qu'essentiellement théorique.

L'exposé de la partie appelante y afférent, ensemble les pièces produites par elle à son appui, se présente encore comme étant tout à fait plausible et convaincant. En tout cas, la partie étatique n'apporte aucun indice de nature à le contredire utilement. L'argument tiré par l'Etat de ce qu'il serait facile de tout mettre sur le dos d'un administrateur défunt qui ne peut plus s'expliquer et se défendre n'est certes pas dénué de vérité, mais à défaut du moindre élément concret documentant une réalité autre, il ne permet pas de passer tout simplement outre un exposé des circonstances factuelles de la cause raisonnablement dépeintes et documentées par la partie appelante.

Il s'y ajoute que le manquement pointé du non-paiement d'impôts sur salaire pendant plusieurs mois ne se situe qu'au cours de l'année 2014 et, plus particulièrement, au cours des derniers mois d'activités de la société ..., que l'appelante n'a pas personnellement eu les pouvoirs de procéder directement au règlement de la dette, faute de disposer d'un pouvoir sur le fonctionnement des comptes bancaires de la société, et qu'elle paraît raisonnablement pouvoir être suivie en ce qu'elle excipe de son ignorance des agissements effectifs de Monsieur ... et de la situation exacte dans laquelle la société ... se trouvait et dans laquelle elle était vouée à sombrer.

Il convient d'y ajouter encore le fait constant qu'en date du 4 novembre 2014, ensemble avec les administrateurs ... et ..., l'appelante a dénoncé, tant auprès du Parquet du tribunal de Luxembourg, qu'auprès de l'autorité de surveillance compétente, la CSSF, des soupçons d'irrégularités au niveau de la gestion de la société ... nourries par les informations qu'ils auraient reçues suite au « *suicide de Monsieur ...* ».

Au regard de l'ensemble des informations lui fournies et, nécessairement, dans la stricte limite de celles-ci, la Cour estime que les éléments de la cause paraissent plutôt militer dans le sens de la reconnaissance à l'appelante d'un rôle de victime crédule, peut-être même trop crédule, soumise à l'autorité et aux agissements d'un administrateur-délégué omnipotent au sein de la société ..., sans qu'au regard de la période limitée de quelques mois de paiements restés en souffrance, l'on puisse qualifier son trop de crédulité ou son inaction comme une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », de ses obligations en tant que représentant de la société ... envers l'administration fiscale susceptible de voir engager sa responsabilité personnelle au sens du paragraphe 109 (1) AO.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, le caractère fautif des manquements reprochés à l'appelante n'est pas suffisamment démontré en droit et en fait par la partie étatique, de sorte que les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle pour les retenues d'impôt visées dans le bulletin litigieux ne se trouvent pas réunies à suffisance en cause.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel est fondé et qu'il y a lieu de réformer le jugement entrepris en ce sens.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;

reçoit l'appel en la forme;
au fond, le déclare justifié;

partant, par réformation du jugement entrepris du 25 mai 2016 et de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2015, dit que c'est à tort que le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 a déclaré Madame ... codébitrice solidaire d'un montant de ... €, en principal et intérêts, au titre des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société anonyme ...S.A sur les traitements et salaires de son personnel au cours de l'année d'imposition 2014 et annule le bulletin d'appel en garantie émis le 24 novembre 2014;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution;

condamne la partie étatique aux frais des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, vice-président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour André WEBER.

s. WEBER

s. CAMPILL