

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **38878C**
Inscrit le 16 décembre 2016

Audience publique du 4 avril 2017

**Appel formé par
Monsieur ..., ... (...),
contre un jugement du tribunal administratif du 8 novembre 2016
(n° 36410 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 38878C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2016 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ... (...), ..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 8 novembre 2016 (n° 36410 du rôle), suite à son recours tendant à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation 1) d'une décision du 12 mars 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes, répertoriée sous le numéro C 20614 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau RTS Luxembourg 1 en date du 24 novembre 2014, 2) d'une décision sur recours hiérarchique formel du 11 mars 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes, répertoriée sous le numéro C 20697 du rôle, portant rejet de sa réclamation contre une décision du bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 du 10 février 2015 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution du susdit bulletin d'appel en garantie;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 janvier 2017 par Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 février 2017 en nom et pour compte de l'appelant;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 mars 2017 par le délégué du gouvernement;

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

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître André LUTGEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 mars 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'égard de Monsieur ... 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 Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... euros, 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.

Par courrier de son mandataire du 5 février 2015, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Dans ce même courrier, continué à cette fin au préposé du bureau d'imposition, Monsieur ... fit encore introduire une demande en obtention d'un sursis à l'exécution dudit bulletin d'appel en garantie.

Le 10 février 2015, le préposé du bureau d'imposition informa Monsieur ... de son refus de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution, décision qui fit l'objet d'un recours hiérarchique formel en date du 5 mars 2015.

Par décision du 11 mars 2015, référencée sous le numéro C 20697 du rôle, le directeur refusa de faire droit au recours hiérarchique formel tel qu'introduit par Monsieur ..., sur base des considérations suivantes :

« Vu la requête introduite le 5 mars 2015 par Me André LUTGEN, au nom et pour le compte du sieur ..., demeurant à F-..., contre une décision du bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 du 10 février 2015 refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à l'exécution du bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

Quant à la recevabilité

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dans le délai de trois mois (§§237 et 245) à partir de la réception (§91 AO) ;

Considérant que le recours contre la décision en cause a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les forme (§259 AO) et délai de la loi ;

qu'il est partant recevable ;

Quant au fond

Considérant que le recourant a introduit le 11 septembre 2014 une réclamation, enrôlée sous le no 20614 du rôle, contre le bulletin sus-énoncé ;

Considérant que le § 251 AO autorise le bureau d'imposition à accorder un sursis à exécution à condition que la réclamation sur laquelle se greffe la demande de sursis ait des chances sérieuses de prospérer ;

qu'en vertu de cette disposition, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a estimé, après un examen sommaire de la réclamation au fond, que la réformation du bulletin entrepris était peu probable et par conséquent a refusé d'accorder un sursis à exécution ;

Considérant que l'instruction n'ayant révélé de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 11 août 2014 n'est pas fondé, sans préjudice du sort de la réclamation pendante ; (...) ».

Par décision du 12 mars 2015, référencée sous le numéro C 20614 du rôle, le directeur rejeta encore comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 24 novembre 2014, dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 6 février 2015 par Me André LUTGEN, au nom du sieur ..., 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 4 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 le réclamant était tenu 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'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait 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 le réclamant fait valoir qu'il 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 le réclamant 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 ... que le réclamant a été nommé administrateur de la sociétéP, sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

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

Considérant que pour l'année en cause, le réclamant 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 du réclamant 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 le réclamant 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 il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant 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 requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2015, Monsieur ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 12 mars 2015 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis à son encontre par le bureau RTS Luxembourg 1 en date du 24 novembre 2014, ainsi que de la décision directoriale sur recours hiérarchique formel précitée du 11 mars 2015 portant rejet de sa réclamation contre la décision du bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 du 10 février 2015 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution dudit bulletin d'appel en garantie.

Par jugement du 8 novembre 2016, le tribunal administratif déclara le recours principal en réformation recevable pour autant qu'il était dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2015 portant rejet de la réclamation introduite par Monsieur ... à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis le 24 novembre 2014, au fond, le déclara non justifié et en débouta le demandeur, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre ladite décision directoriale du 12 mars 2015, d'une part, et déclara le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il visait la décision directoriale du 11 mars 2015 portant rejet de la réclamation de Monsieur ... contre le refus du 10 février 2015 de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à exécution du bulletin d'appel en garantie émis à son encontre, reçut le recours subsidiaire en annulation introduit contre cette même décision du 11 mars 2015 en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta le demandeur, d'autre part, le tout en condamnant le demandeur aux frais.

Le 16 décembre 2016, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 8 novembre 2016.

A l'appui de son appel, il confirme avoir été nommé comme administrateur de la société ... ainsi que président de son conseil d'administration en date du 18 octobre 2013 et déclare avoir démissionné de ces deux fonctions d'administrateur et de président du conseil d'administration en octobre 2014.

Il précise que ses deux mandats n'auraient compris aucune délégation générale du conseil d'administration, étant relevé qu'à cette date l'administrateur-délégué de la société ... aurait été Monsieur ..., lequel aurait occupé ce même poste depuis le 24 juillet 2003, époque où la société ... se serait encore dénommée ... S.A., et ce jusqu'à son décès en date du 23 octobre 2014. Monsieur ... aurait dès lors été seul en charge de la gestion journalière de la société ... en 2014.

Au sujet de sa présence dans le conseil d'administration de ..., l'appelant expose avoir rencontré Monsieur ... fin 2011/début 2012 et que des liens d'amitié se seraient rapidement noués.

Exposant avoir été à l'époque conseiller de divers gouvernements et conférencier sur des sujets liés à l'économie internationale, l'appelant expose que son activité professionnelle aurait gagné en importance, de sorte qu'il aurait cherché un moyen d'alléger sa charge de travail en se déchargeant de la partie « administrative » de son activité, sans pour autant devoir embaucher du personnel.

Monsieur ... lui aurait alors proposé de rejoindre sa société sur le modèle suivant :

« Monsieur ... apporterait son expertise en économie internationale à l'activité de conseil financier exercée par la société de Monsieur En échange, Monsieur ... adosserait son activité de conseiller à cette société qui lui fournirait la structure administrative nécessaire pour gérer l'expansion de son activité. Bien entendu, l'apport de la notoriété de l'appelant était également important pour Monsieur ..., et c'est ainsi que la société fut renommée L'appelant ayant une activité le conduisant à être une grande partie du temps en déplacement, il était entendu entre lui et Monsieur ... que c'est ce dernier qui se chargerait de la gestion journalière en sa qualité d'administrateur-délégué, et que Monsieur ... présiderait les conseils d'administration de la société à distance. Tel était la répartition des rôles convenue dès le départ. »

Sur ce, l'appelant soutient avoir exercé son mandat en accord avec les obligations légales y attachées et qu'il se serait procuré les informations nécessaires aux délibérations des différents conseils d'administration qu'il a présidés et aurait suivi de près l'évolution des affaires de la société

Ce ne serait qu'à la lecture des comptes annuels pour l'année 2013 qu'il lui serait apparu que la situation financière de la société ... n'était en réalité pas conforme à la situation qui lui avait été exposée initialement par Monsieur ... et que ce dernier lui avait dissimulé de nombreux éléments d'information. Il est précisé par l'appelant qu'il n'aurait découvert l'étendue des malversations commises par Monsieur ... que bien plus tard.

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

Au titre du premier de ces moyens, l'appelant estime qu'il existe une inconstitutionnalité au niveau de l'article 109 (1) AO, considéré ensemble avec l'article 8 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée la « loi du 7 novembre 1996 », en ce que ces deux dispositions se heurteraient 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 95bis de la Constitution.

Selon l'appelant, lesdits articles 109 (1) AO et 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 auraient pour effet de donner une compétence matérielle exclusive au tribunal administratif

pour traiter du contentieux ayant pour objet la responsabilité civile des représentants d'une personne morale vis-à-vis de l'administration des Contributions directes.

L'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 constituerait une action en responsabilité d'un créancier à l'encontre d'un dirigeant social et comme telle une action de nature purement civile dévolue aux juridictions de l'ordre judiciaire.

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

L'appelant estime plus particulièrement que si l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 confiait les contestations relatives aux impôts directs au juge administratif, il conviendrait de constater que l'action dirigée contre lui n'aurait pas trait à une contestation de l'impôt dû, mais à la question de la détermination des conditions et du débiteur d'une dette de responsabilité civile. Il critique encore les premiers juges en ce qu'ils ont pu retenir l'existence d'une responsabilité fiscale distincte de la responsabilité civile, alors qu'aucune spécificité ne serait décelable, d'une part, de même qu'il serait faux de parler de responsabilité du fait d'un tiers, alors qu'il s'agirait d'une responsabilité pour faute personnelle du dirigeant.

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 95*bis*, 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 du 7 novembre 1996 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'appelant 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 ce sens qu'ils ouvriraient à un créancier de la faillite, en l'occurrence le Trésor public, une action *ut singuli* pour récupérer une créance, alors que les actions *ut singuli* seraient prescrites par l'effet de la faillite et 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 fisc, 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'appelant reproche à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir justifié son appel en garantie.

Plus spécialement, au regard de ses pouvoirs d'action limités et du rôle omnipotent de l'administrateur-délégué, ..., duquel relevait seul la gestion journalière de la société ... et du paiement des retenues d'impôts sur les salaires, l'appelant estime que les circonstances particulières de l'espèce ne seraient pas de nature à établir une inexécution fautive de ses obligations en tant qu'administrateur de la société Dans ce contexte, il reproche plus spécialement à l'administration des Contributions directes et aux premiers juges d'avoir à tort fait abstraction du principe de collégialité du conseil d'administration et du partage des missions et partant des responsabilités.

Au-delà, l'appelant conteste en outre l'impôt lui réclamé, tant en son principe qu'en son montant.

Enfin, il soutient que même à supposer qu'il puisse y avoir une faute lui incombant, elle resterait sans lien causal avec le non-paiement de l'impôt réclamé.

Le délégué du gouvernement, selon le dernier état de ses conclusions, soutient que les deux moyens de non-conformité à la Constitution manqueraient de fondement et de pertinence.

Ensuite, il fait en substance valoir que tant l'administration compétente que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation de l'appelant, de sorte que ce dernier serait à débouter de son appel.

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

Concernant la faute reprochée à l'appelant, elle consiste, selon le délégué, dans le fait de ne pas avoir accompli ou veillé à accomplir les obligations qui incombent à la société ..., et notamment dans le manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution de ses obligations fiscales, dont le paiement de l'impôt dû aux échéances légales.

Selon le délégué, l'appelant ne pourrait pas se contenter de contester son pouvoir, tout comme il ne saurait se décharger de sa responsabilité en affirmant que la charge de la gestion journalière appartenait à autrui et qu'il aurait appartenu à l'administrateur-délégué de prélever et continuer les impôts sur salaires.

Il insiste sur ce que les pouvoirs et devoirs attribués par la loi au conseil d'administration ne pourraient faire l'objet d'aucune délégation et que les administrateurs seraient en tout état de cause responsables d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière.

Le représentant étatique entend pointer le fait qu'aucun document publié ne ferait apparaître que la responsabilité de l'appelant dans l'administration de la société ... aurait été limitée à des domaines spécifiques ayant comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence pour relever du seul champ de compétence d'un autre administrateur.

Il est ajouté qu'une légèreté ou une insouciance impardonnable au niveau de l'exercice de la mission de surveillance générale incombant à un administrateur de société devrait être considérée comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes.

Par ailleurs, le paiement des impôts sur salaires, pour compte et à décharge du salarié, ne constituerait point un acte de peu d'importance, d'autant plus qu'en l'espèce, les retenues d'impôts sur salaires n'auraient pas été continuées « pendant un an » et ceci malgré l'envoi automatique d'extraits de compte trimestriels, fait que l'appelant, en tant qu'administrateur et président du conseil d'administration, n'aurait pas pu ignorer.

Le délégué précise que le dommage subi consisterait dans une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû, tandis que le lien de causalité se caractériserait par le fait que l'insuffisance serait la conséquence du comportement fautif du représentant légal. Ainsi, ce serait à juste titre que le bureau d'imposition, ayant constaté que pendant l'année 2014, la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'avait pas été payée au bureau de recette par la société ..., aurait émis le 24 novembre 2014 un bulletin d'appel en garantie notamment à l'encontre de l'appelant pour un montant total de ...€.

Le délégué estime encore que l'appelant est malvenu de contester l'impôt tant en son principe qu'en son *quantum*. S'agissant du *quantum*, il est insisté spécialement sur le fait que ce serait la société ... elle-même qui aurait déclaré à l'administration des Contributions directes les impôts sur salaires retenus, de sorte que même au-delà du fait que les montants litigieux seraient définitifs et auraient autorité de chose décidée, toute contestation relative à ces montants manquerait de fondement.

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'appelant 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'il était appelé 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 seul eu le pouvoir de faire fonctionner les comptes bancaires de la société, le rôle des autres administrateurs, dont celui de l'appelant, ne paraît avoir été qu'essentiellement théorique.

L'exposé afférent de la partie appelante, 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'appelant 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'il paraît raisonnablement pouvoir être suivi en ce qu'il excipe 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.

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'appelant 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'appelant n'est pas suffisamment démontré en droit et en fait par la partie étatique, de sorte que la première condition 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 et sans qu'il y ait encore lieu de pousser plus en avant l'examen des autres conditions de mise en œuvre de la responsabilité personnelle de l'appelant en tant que dirigeant de la société ..., 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 8 novembre 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 Monsieur ... codébiteur 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