

**COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 38880C  
Inscrit le 19 décembre 2016

---

**Audience publique du 30 mars 2017**

**Appel formé par  
Monsieur ..., ... (F),  
contre un jugement du tribunal administratif du 17 novembre 2016  
(n° 36685 du rôle)  
en matière d'impôts - appel en garantie**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 38880C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2016 par Maître Nadine CAMBONIE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur ..., demeurant à F-... (France), ..., dirigée contre un jugement du 17 novembre 2016 (n° 36685 du rôle) par lequel le tribunal administratif a déclaré irrecevable son recours en réformation sinon en annulation en tant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 le 12 décembre 2014 et a déclaré recevable mais non fondé le recours en réformation en tant qu'il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 avril 2015 rejetant sa réclamation introduite contre ledit bulletin, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation formé contre ladite décision directoriale ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 janvier 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 février 2017 par Maître Nadine CAMBONIE en nom et pour compte de l'appelant ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> mars 2017 ;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadine CAMBONIE et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mars 2017.

---

Le 12 décembre 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 Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ... S.A., dénommée ci-après la « *société* ... », déclarée en faillite sur aveu par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 11 mai 2011, ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant 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 titre des années 2010 et 2011.

Le 16 mars 2015, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », à l'encontre de ce bulletin d'appel en garantie du 12 décembre 2014.

Par décision du 28 avril 2015, inscrite sous le numéro ..., le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ....

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 juillet 2015, Monsieur ... fit introduire un recours tendant, aux termes de son dispositif, à la réformation, sinon à l'annulation du « *bulletin d'appel en garantie émis par l'Administration des Contributions Directes en date du 12 décembre 2014, confirmé par une décision sur réclamation en date du 28 avril 2015* ».

Par un jugement du 17 novembre 2016, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 12 décembre 2014, reçut le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale, au fond le déclara non fondé, partant en débouta le demandeur, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation. Il rejeta encore la demande en allocation d'une indemnité de procédure du demandeur et le condamna aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2016, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 17 novembre 2016.

A l'appui de son appel, il expose qu'il aurait détenu un tiers des actions de la société ... et aurait été l'un des administrateurs et l'administrateur-délégué jusqu'au 11 mars 2011. Les deux autres tiers du capital social auraient été détenus respectivement par Monsieur ... et Madame ... qui auraient été également membres du conseil d'administration. Il aurait été révoqué en tant qu'administrateur-délégué en date du 11 mars 2011 à la suite d'une réunion du conseil d'administration qui se serait tenue dans des conditions discutables. En raison d'une mésentente persistante avec Monsieur ..., il aurait démissionné comme administrateur en date du 29 avril 2011. La société ... aurait été déclarée en faillite sur aveu le 11 mai 2011. Plus de trois ans plus tard, le bulletin d'appel en garantie litigieux aurait été établi à son encontre.

Au fond, l'appelant fait valoir que l'appel en garantie de l'Etat serait fondé sur les paragraphes 108 et 109 AO. Or, comme la conformité du paragraphe 109 AO à la Constitution ferait l'objet d'un examen par la Cour constitutionnelle, il demande à la Cour administrative de surseoir à statuer en attendant que la Cour constitutionnelle se soit prononcée à cet égard.

Cette demande est cependant à rejeter, étant donné que la Cour constitutionnelle n'est pas pour l'heure saisie d'une question de constitutionnalité du paragraphe 109 AO. En effet, dans l'affaire à laquelle se réfère l'appelant en renvoyant à un article paru dans la presse, le tribunal administratif n'a pas saisi la Cour constitutionnelle et l'appel interjeté contre ledit jugement est toujours pendant.

En ordre subsidiaire, l'appelant demande à la Cour de saisir elle-même la Cour constitutionnelle de la question de la conformité du paragraphe 109 AO par rapport aux articles 10*bis*, 11 et 16 de la Constitution.

En premier lieu, il soutient que le paragraphe 109 AO serait contraire au principe d'égalité devant la loi, tel que consacré par l'article 10*bis* de la Constitution, en ce que l'appel en garantie permettrait à l'Etat, par le biais d'une action *ut singuli* contre les dirigeants d'une société, d'obtenir le paiement de l'impôt de la part d'un tiers en cas de faillite de la société, alors que les autres créanciers de la société en faillite ne disposeraient pas d'une telle possibilité. En outre, cette action *ut singuli* dont seul l'Etat bénéficierait en matière de faillite se heurterait au principe d'ordre public de suspension des poursuites individuelles.

En second lieu, l'appelant fait valoir que le paragraphe 109 AO reviendrait, en l'occurrence, eu égard aux montants réclamés à un seul dirigeant de société, à priver celui-ci de sa propriété en violation de l'article 16 de la Constitution, d'autant plus que l'administration des Contributions directes disposerait d'un pouvoir discrétionnaire en la matière et que la loi ne limiterait ni le montant ni la proportion du montant au paiement duquel un dirigeant peut être contraint. Cette absence de limite fixée par la loi au regard de la saisie du patrimoine du dirigeant serait de nature à le priver de sa propriété et se heurterait à l'article 16 de la Constitution.

En troisième lieu, selon l'appelant, l'appel en garantie prévu par le paragraphe 109 AO ne serait pas conforme à l'article 11 de la Constitution qui garantit les droits naturels de la personne humaine, dès lors que ledit paragraphe 109 AO ne lierait pas la prescription de l'appel en garantie à la dette principale, en sorte que le régime de l'appel en garantie deviendrait imprescriptible au regard du dirigeant contrairement à ce qui se passerait pour l'appel en garantie des dirigeants en matière de taxe sur la valeur ajoutée depuis l'adoption de la loi du 23 décembre 2016.

La partie étatique estime en substance que les trois questions de constitutionnalité ainsi soulevées seraient dénuées de tout fondement.

Aux termes de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle, ci-après 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 second 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.

Concernant la première question tirée d'une non-conformité éventuelle du paragraphe 109 AO à l'article 10*bis* de la Constitution, la Cour se doit de constater que l'argumentation relative à une prétendue rupture de l'égalité devant la loi est manifestement dénuée de fondement, dès lors qu'elle repose sur la prémisse erronée selon laquelle les deux situations juridiques visées seraient comparables, ce qui n'est pas 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 public, 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.

Il s'ensuit que la question d'inconstitutionnalité afférente manque manifestement de fondement et il n'y a pas lieu de saisir la Cour constitutionnelle à cet égard.

En deuxième lieu, s'agissant de la prétendue non-conformité du paragraphe 109 AO à l'article 16 de la Constitution selon lequel « *nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et moyennant juste indemnité, dans les cas et de la manière établis par la loi* », cette question est également dénuée de tout fondement.

En effet, l'article 16 de la Constitution ne vise que le régime de la privation de la propriété d'un bien déterminé moyennant une juste et préalable indemnité et non pas l'incidence de la dette fiscale fixée à travers un bulletin d'appel en garantie sur un patrimoine.

Quant à la troisième question préjudicielle relative à une éventuelle contrariété du paragraphe 109 AO à l'article 11 de la Constitution, elle est pareillement dénuée de tout fondement, dès lors que et contrairement à ce que fait plaider l'appelant, l'administration des Contributions directes, dans le cadre du régime de la responsabilité solidaire et personnelle du représentant sur la base des paragraphes 103 et 109 AO, peut poursuivre le représentant qui a commis une inexécution fautive de ses obligations et qui est à l'origine d'une insuffisance d'impôt aussi longtemps que la dette d'impôt en question n'est pas éteinte. Il s'ensuit que le régime de l'appel en garantie n'est pas imprescriptible.

Partant, la Cour, par application de l'article 6, alinéa 2, de la loi du 27 juillet 1997, arrive à la conclusion qu'elle est dispensée de saisir la Cour constitutionnelle, estimant que les trois questions constitutionnelles soulevées sont dénuées de tout fondement.

L'appelant sollicite ensuite la réformation du jugement entrepris en raison d'une violation de ses droits de la défense. Il fait valoir qu'il n'aurait pas disposé en première instance de l'intégralité du dossier administratif et ce en violation de l'article 8, paragraphe (5), de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il n'aurait pas su répliquer au mémoire en réponse de l'Etat à défaut de dossier, celui-ci n'ayant contenu que la décision directoriale. L'Etat n'ayant pas non plus répondu à son mémoire en

réplique ni complété le dossier, ce ne serait que lors de l'audience fixée pour les plaidoiries et à la demande du tribunal administratif que des pièces auraient été déposées par l'Etat, pièces qui auraient pourtant dû figurer au dossier dès le début de l'instance. Il aurait ainsi été privé de la possibilité de prendre en considération le dossier fiscal complet au moment de rédiger tant sa requête introductive de première instance que son mémoire en réplique. Il reproche dans ce contexte aux premiers juges d'avoir relevé qu'il aurait pu demander l'autorisation à produire un mémoire complémentaire, alors qu'un tel mémoire ne serait pas recevable à la lumière de l'article 7 de la loi précitée du 21 juin 1999. Il en conclut qu'en ne lui permettant pas de consulter le dossier fiscal et en ne lui communiquant pas les pièces à la base de son appel en garantie, son droit à un procès équitable au sens des articles 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme aurait été violé puisqu'il aurait été privé d'un recours effectif contre une décision qui n'aurait été étayée par aucune pièce pendant toute la procédure écrite devant les premiers juges.

Le délégué du gouvernement souligne, d'une part, qu'il n'existe pas de dossier fiscal en matière d'impôt sur les traitements et salaires, comme cela est le cas en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, dès lors que les impôts sur salaires sont retenus, déclarés et versés par l'employeur lui-même et, d'autre part, que l'appelant en qualité d'administrateur-délégué du déclarant aurait nécessairement dû avoir connaissance des déclarations de retenues d'impôt sur les salaires.

La Cour est amenée à constater qu'en première instance, l'Etat a déposé le dossier contentieux fiscal ensemble à son mémoire en réponse en date du 4 décembre 2015, de sorte qu'il s'est conformé aux prescriptions de l'article 8, paragraphe (5), de la loi précitée du 21 juin 1999 qui dispose que l'autorité qui a posé l'acte visé par le recours dépose le dossier au greffe dans le délai de trois mois à partir de la communication du recours. D'après les éléments du dossier, c'est à tort que l'appelant prétend que ce dossier n'aurait comporté que la décision contestée, alors qu'il contenait en outre la réclamation auprès du directeur, le bulletin d'appel en garantie ainsi que des copies des actes de la société ... publiés au Mémorial C.

C'est également à tort que l'appelant fait plaider qu'il n'aurait pas été légalement admis à produire un mémoire supplémentaire à la suite du dépôt de pièces complémentaires par l'Etat au motif que cette possibilité ne serait légalement prévue qu'en cas de jugements avant dire droit ou de mesure d'instruction. En effet, conformément à l'article 7, alinéa 3, de la loi du 21 juin 1999, il lui aurait été loisible de demander au tribunal l'autorisation de produire un mémoire supplémentaire, puisque le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut, en dehors de jugements avant dire droit ou de mesure d'instruction, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, ordonner la production de mémoires supplémentaires, notamment lors de la survenance de nouveaux éléments, comme cela était le cas en l'occurrence.

S'y ajoute que même à admettre que l'appelant n'aurait pas eu connaissance des pièces litigieuses correspondant aux copies des déclarations de la retenue d'impôt sur rémunérations faites par la fiduciaire de la société ... pour la période litigieuse, sauf certaines déclarations dont la version papier, d'après les explications du délégué du gouvernement, n'auraient pas pu être retrouvées, ainsi qu'au programme interne de comptabilisation de ces déclarations par le bureau de recette qui est censé combler ces déclarations manquantes, il est néanmoins constant en cause

que ces pièces, dont la communication a été demandée par le tribunal à l'audience du 13 juin 2016, ont été déposées par le délégué du gouvernement en date du 29 juin 2016 et que par avis du tribunal du 1<sup>er</sup> juillet 2016, Monsieur ... a été invité à prendre oralement position par rapport à ces pièces et que celles-ci ont pu être librement discutées par les parties à l'audience des plaidoiries, de sorte que les droits de la défense de l'appelant actuel n'ont pas été lésés. Il convient encore de relever que l'appelant, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., a nécessairement dû avoir connaissance des déclarations de retenues sur salaires faites par la société .... Quant aux développements de l'appelant selon lesquels le « *bulletin d'établissement de l'impôt* » aurait été émis après sa révocation en date du 11 mars 2011, ils sont à rejeter comme non pertinents, étant donné qu'il n'existe pas de tel bulletin d'établissement en matière de retenues d'impôt sur les traitements et salaires.

Il s'ensuit que le moyen tiré d'une violation des droits de la défense est à rejeter comme non fondé.

En ordre subsidiaire, se référant ensuite au paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, ci-après dénommée « *StAnpG* », l'appelant reproche à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir procédé selon des considérations d'équité et d'opportunité en matière d'appel en garantie et partant de ne pas s'être livrée à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision en raison et en équité. Au regard de l'équité, il estime que sa responsabilité ne devrait pas être engagée au motif qu'il n'aurait plus eu accès aux comptes bancaires de la société ... et qu'il aurait été révoqué de son mandat d'administrateur-délégué à la date du 11 mars 2011. Les deux autres administrateurs restés en place n'auraient pas effectué les paiements qui s'imposaient bien qu'au jour du jugement déclaratif de faillite, la société ... aurait disposé d'avoirs suffisants en banque, de sorte que la responsabilité du non-paiement reviendrait intégralement aux deux autres administrateurs. Il précise que lors de la réunion du conseil d'administration du 25 mars 2011, il aurait signalé le fait qu'il fallait payer l'administration des Contributions directes et le Centre commun de la Sécurité sociale, mais les deux autres administrateurs auraient préféré régler d'autres créanciers. Le fait pour ces deux administrateurs de charger un cabinet externe afin de procéder à un audit de la société ... aurait complètement bloqué le fonctionnement de cette dernière et aurait marqué la fin de ses activités, alors que les charges et salaires continuaient à courir. Vers la fin de l'année 2010, trois factures auraient été émises au nom de la société française STVI, dont Monsieur ... serait le bénéficiaire économique, pour un montant de ... euros, qui resteraient impayées. En outre, d'après les données comptables livrées à la curatrice de la faillite, la société ... posséderait des créances à hauteur de ... euros, dont ... euros auraient déjà été recouverts, de sorte que l'actif récupéré devrait permettre de régler les dettes sociales et fiscales de la société. Il critique ainsi le fait qu'il devrait subir les conséquences d'une faillite entièrement provoquée par le comportement des deux autres administrateurs qui auraient privilégié d'autres fournisseurs au détriment de l'administration des Contributions directes. Il ajoute qu'il n'aurait plus touché de salaire depuis le mois de novembre 2010 et aurait payé de sa poche des frais de fonctionnement de la société ... à hauteur de ... euros, tandis que pendant la même période, Monsieur ... aurait continué à se verser un salaire net de ... euros. Il conclut partant à la réformation du jugement entrepris sur base de l'équité.

Il conteste ensuite le *quantum* de la dette d'impôt lui réclamée à travers l'appel en garantie.

En dernier lieu, il soutient que l'inexécution fautive lui reprochée ne serait pas imputable à lui seul eu égard aux faits ci-avant exposés et aux pièces versées, de même que le dommage invoqué par l'administration des Contributions directes ne pourrait pas être considéré comme certain à défaut de tous les documents justificatifs et en raison du fait que la société ... disposerait de liquidités qui seraient versées en priorité au Trésor à condition de faire une déclaration de créance dans le cadre de la faillite.

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'appelant, de sorte que ce dernier serait à débouter de son appel.

Il souligne tout d'abord qu'il n'existe pas en matière d'impôt sur les traitements et salaires de dossier fiscal comme en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, dès lors que les impôts sur salaires sont retenus, déclarés et versés par l'employeur lui-même et que l'appelant, en sa qualité d'administrateur-délégué du déclarant, aurait nécessairement dû avoir connaissance des déclarations de retenues d'impôt de la société .... Il signale que bien que l'appelant continue, en instance d'appel, de contester le *quantum* sans cependant fournir de pièces à l'appui, les montants réclamés auraient de toute façon autorité de chose décidée, puisque l'appelant, en sa qualité d'administrateur-délégué, aurait eu la possibilité de réclamer contre les bulletins d'impôt non écrits censés être pris par l'administration des Contributions directes lors de chaque déclaration et paiement de retenues d'impôt sur les salaires de la société .... Il insiste encore sur le fait qu'en tant qu'administrateur-délégué, l'appelant aurait été tenu d'accomplir ou de veiller à l'accomplissement des obligations incombant à la société ..., au nombre desquelles figurerait le paiement des impôts dus. Selon le délégué, il serait de jurisprudence constante que le fait pour un représentant d'une société de ne pas verser les retenues d'impôt sur salaires au Trésor public constituerait un comportement fautif *per se*, sans qu'il soit besoin de rapporter d'autres preuves à ce titre, et qu'il ne pourrait pas non plus s'exonérer de sa responsabilité en invoquant celle des autres administrateurs. Il précise que des bulletins d'appel en garantie auraient également été émis à l'encontre des deux autres administrateurs, Monsieur ... et Madame ..., mais que par arrêts rendus le 18 octobre 2016, la Cour administrative aurait conclu à l'absence de responsabilité dans le chef de ceux-ci.

Il convient tout d'abord de confirmer les premiers juges en ce qu'ils ont déclaré le recours irrecevable en tant qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 12 décembre 2014, étant donné qu'un tel recours n'est ouvert que lorsqu'une réclamation a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, puisque le directeur a pris, en l'occurrence, une décision sur réclamation en date du 28 avril 2015.

Aux termes de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires 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 deux dispositions que les administrateurs et autres représentants légaux d'une société anonyme, de même que conformément aux termes du 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 et notamment celle de payer sur les fonds qu'ils gèrent les impôts dont la société est redevable.

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 dirigeant d'une 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 en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Aux termes du paragraphe 7 (3) StAnpG disposant que : « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Conformément au paragraphe 2 (1) StAnpG disposant que : « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles, en raison et en équité, de fonder sa décision.



Le cadre légal ainsi tracé, il se dégage des éléments du dossier que Monsieur ... assumait du 11 avril 2005 jusqu'au 11 mars 2011, date de sa révocation, la fonction d'administrateur-délégué de la société .... Il était ainsi en charge de la gestion journalière avec pouvoir de représenter ladite société et de l'engager par sa signature individuelle jusqu'à l'assemblée générale ordinaire de 2010 qui s'est tenue le 10 juin 2010, et ensuite avec le pouvoir d'engager la société par sa signature conjointe avec celle d'un autre administrateur jusqu'à la date de sa révocation en tant qu'administrateur-délégué. Il était partant responsable de l'obligation fiscale incombant à la société ... découlant de l'article 136 (4) LIR et du paragraphe 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et les salaires à effectuer pour compte de la société pour la période visée par le bulletin d'appel en garantie litigieux, du moins jusqu'au 11 mars 2011.

Il convient de rappeler que le délégué à la gestion journalière d'une société est personnellement tenu, pendant les périodes correspondant à l'exercice de sa fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il est obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public (cf. Cour adm. 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n° 399).

S'il est exact que le seul constat du manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne saurait être suffisant pour engager la responsabilité personnelle du représentant légal d'une société sur base du paragraphe 109 (1) AO et que le législateur a posé l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive des obligations dudit représentant, force est cependant de constater qu'en l'espèce, tel que relevé à juste titre par le représentant étatique, Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., a sciemment omis de verser au Trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de ladite société pour la période concernée. Plus particulièrement, celui-ci s'est abstenu d'affecter les sommes retenues au paiement de l'impôt dû pour compte des salariés, étant relevé qu'il s'agit de sommes d'argent qui, dès le versement du salaire, ne doivent pas recevoir une affectation autre que le seul paiement de l'impôt dû par le salarié. Or, en ne donnant pas à ces montants l'affectation qu'ils doivent recevoir, le représentant de la société détourne lesdits montants à d'autres fins, ce qui constitue à l'évidence une inexécution gravement fautive de ses devoirs. Dans ce contexte, l'appelant est malvenu de reprocher à l'Etat de ne pas avoir pris en compte la réalité de la vie économique d'une société et ses problèmes éventuels de liquidités, étant donné que la dette d'impôt est celle des salariés et non celle de la société qui est tenue de retenir sur les rémunérations de son personnel l'impôt sur le revenu et de le verser au Trésor public.

C'est encore à tort que Monsieur ... essaie de se décharger de sa responsabilité en faisant état des agissements des autres administrateurs de la société ..., Monsieur ... et Madame .... En effet, seuls les représentants de la société auxquels incombe personnellement l'obligation de retenir l'impôt sur les salaires peuvent être tenus personnellement responsables en cas de non-exécution de cette obligation et les considérations visant le comportement des autres administrateurs sont étrangères aux dispositions d'ordre public se dégageant des paragraphes 103 et 109 AO et ne peuvent partant exonérer Monsieur ... des obligations lui incombant personnellement et de la responsabilité en découlant.

C'est en vain que l'appelant tente d'échapper à sa responsabilité en se prévalant de la révocation de son mandat d'administrateur-délégué à l'initiative des deux autres administrateurs qui auraient également fait bloquer son accès aux comptes de la société ... et de ses diligences en vue du recouvrement de créances détenues par la société .... En effet, les montants des retenues d'impôt mis à charge de l'appelant par le bulletin d'appel en garantie litigieux portent sur toute l'année 2010 et sur l'année 2011 jusqu'au 11 mars 2011, date de la révocation de Monsieur ... en tant qu'administrateur-délégué. Les dettes lui réclamées sont partant nées à une époque où il était l'administrateur-délégué de la société ... et aucun élément concret n'est produit par lui au sujet de l'accomplissement de la moindre diligence en vue du versement des retenues d'impôt sur salaire au Trésor public à l'époque où il était l'administrateur-délégué. En outre, contrairement aux allégations de l'appelant, il ressort clairement des termes du bulletin d'appel en garantie litigieux que le bureau d'imposition a mis à sa charge uniquement le montant de ... euros qui tient compte de sa révocation en date du 11 mars 2011 et non pas le montant de ... euros qui correspond aux montants des retenues d'impôt sur salaires non versées pour les années 2010 et 2011 jusqu'au jugement déclaratif de faillite, d'après les propres déclarations de retenues faites par la société ....

Quant à l'argumentation de l'appelant relative à une prétendue solvabilité de la société ... au moment de l'aveu de faillite et à une perspective de paiement d'un dividende dans le cadre de la faillite, c'est à bon droit que les premiers juges ont retenu, d'une part, que le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur principal de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur principal de l'impôt ait été infructueux et que le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'est, en tout état de cause, pas de nature à exonérer le tiers responsable et, d'autre part, que le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen est précisément de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne pouvant être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée, celle-ci se justifiant au contraire tant que la dette qui en a fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée (cf. Cour adm. 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n° 403).

L'argumentation développée par l'appelant, selon laquelle les deux autres administrateurs auraient indûment mis la société ... en faillite, est partant à rejeter comme non pertinente.

Il s'ensuit que les éléments mis en avant par l'appelant à l'appui de son argumentation relative à une erreur dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation par le bureau d'imposition pour l'appeler en garantie ne sont pas de nature à le décharger de sa responsabilité personnelle pour l'inexécution fautive des obligations fiscales en cause ni à énerver dès lors le bien-fondé de la décision afférente au regard des critères d'équité et d'opportunité.

Les premiers juges ont partant rejeté à bon droit le recours en ce qui concerne le principe de l'appel en garantie de l'appelant.

Quant aux contestations de l'appelant en ce qui concerne le *quantum* des retenues d'impôt sur salaires lui réclamées à travers le bulletin d'appel en garantie litigieux, il est vrai qu'en vertu du paragraphe 119 AO, le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose le

débiteur principal de l'impôt, tout en exceptant l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie aurait eu la possibilité de réclamer contre ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie. Il peut ainsi soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le paragraphe 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était le représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin.

En l'espèce, la situation est particulière en ce sens que les impôts en souffrance n'ont pas été fixés par voie d'assiette à travers des bulletins d'impôt formels, mais qu'il s'agit de retenues d'impôt sur traitements et salaires que l'employeur est tenu de par la loi de retenir lors de chaque allocation des rémunérations au personnel et de verser au Trésor public sans l'accomplissement d'une procédure préalable par l'administration compétente.

Ainsi, lors de chaque déclaration et paiement de retenues d'impôt sur les traitements et salaires par la société ... pour l'année 2010 et 2011 jusqu'au jugement déclaratif de faillite en relation avec les rémunérations de son personnel, le bureau d'imposition compétent est censé avoir émis un bulletin d'impôt non écrit ayant fixé le montant des retenues déclaré et, le cas échéant, payé comme montant de retenues d'impôt que la société ... était tenue de prélever des rémunérations allouées.

Conformément au paragraphe 228 AO, les bulletins non formels visés au paragraphe 212 AO figurent parmi les décisions qui peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur ou son délégué, la décision directoriale étant susceptible d'un recours en réformation devant le tribunal administratif.

Il s'ensuit qu'à l'égard de pareils bulletins de retenues d'impôt, le délai de recours de trois mois prévu au paragraphe 228 AO commence à courir en toute hypothèse à partir de la date supposée d'émission d'un tel bulletin qui correspond, en principe, à la date de la réception de la déclaration des retenues opérées par le débiteur des revenus et du paiement afférent de sa part. Dans l'hypothèse néanmoins où, comme en l'espèce, les déclarations et les paiements sont à la fois décalés dans le temps et où les paiements n'ont pas été entièrement versés au Trésor, la date d'émission d'un tel bulletin doit correspondre à la date de réception de la déclaration des retenues qui doit être considérée comme ayant chiffré pour la première fois la créance d'impôt du Trésor.

Il convient partant de conclure, eu égard à la révocation du mandat d'administrateur-délégué de l'appelant en date du 11 mars 2011, que tous les bulletins non formels découlant des déclarations de la retenue d'impôt sur rémunérations soumises au bureau d'imposition par la société ... jusqu'à la date du 11 décembre 2010, avaient acquis autorité de chose décidée avant la date de la faillite de ladite société. Etant donné que l'appelant revêtait pour l'année 2010 et

jusqu'au 11 mars 2011 le mandat d'administrateur-délégué qui l'a mis en mesure d'exercer pour compte de la société ... les voies de recours légalement prévues contre lesdits bulletins, mais qu'aucune voie de recours n'a été introduite en fait, le paragraphe 119 (2) AO l'empêche de pouvoir valablement critiquer la validité de ces bulletins non écrits émis avant le 11 décembre 2010, en sorte que le caractère définitif de ces bulletins emporte la conséquence que l'Etat peut légalement se prévaloir des montants renseignés dans les déclarations à la base de ces bulletins, mais non encore réglés par la société ... comme constituant son préjudice justifiant l'appel en garantie de l'appelant.

Par contre, à l'égard des bulletins non formels de retenues d'impôt sur traitements et salaires qui ont été émis après la date du 11 décembre 2010, le paragraphe 119 (2) AO ne saurait être valablement opposé par l'Etat à l'appelant, vu qu'il n'avait pas, durant tout le délai de recours contre ces bulletins, la qualité nécessaire afin de pouvoir introduire une voie de recours à leur encontre. L'appelant se contente de contester les montants lui réclamés à ce titre sans fournir plus de précisions. S'il est vrai que l'Etat n'a pas été en mesure de produire une copie de toutes les déclarations des retenues d'impôt sur salaires effectuées par la société ... et que celles des mois de décembre 2010 et février 2011 ne figurent pas parmi les pièces produites, il n'en reste pas moins que les montants afférents ressortent à suffisance de droit de la pièce intitulée « *Liste des mouvements de l'impôt sur les salaires* », versée par le représentant étatique et qui n'a pas fait l'objet de contestations circonstanciées de la part de l'appelant.

Il s'ensuit que l'ensemble des montants réclamés aux termes du bulletin d'appel en garantie auraient dû être versés au Trésor public par Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué, personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, y compris celles de procéder aux retenues sur salaires à hauteur des sommes requises par la loi et de continuer ces retenues à l'administration des Contributions directes, tel que relevé ci-avant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'appelant en allocation d'une indemnité de procédure de ... euros est à rejeter, les conditions légales n'étant pas remplies en l'espèce.

**Par ces motifs,**

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

reçoit l'appel en la forme;

le dit non fondé et en déboute;

partant, confirme le jugement entrepris du 17 novembre 2016;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelant;

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,  
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller 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. SCHROEDER