

GRAND-DUCHE DE
LUXEMBOURG
COUR
ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **40076C**
Inscrit le 21 août 2017

Audience publique du 14 décembre 2017

**Appel formé par
Monsieur ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif du 6 juillet 2017
(n° 38089 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 40076C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 21 août 2017 par Maître Charles MULLER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 6 juillet 2017 (n° 38089 du rôle), par lequel a été rejeté son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juin 2016 portant rejet de sa réclamation introduite le 2 décembre 2015 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 11 septembre 2015 par le bureau RTS Ettelbruck et du bulletin d'appel en garantie en question;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 18 septembre 2017 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 4 octobre 2017 en nom et pour compte de la partie appelante;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 novembre 2017 par le délégué du gouvernement;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Charles MULLER et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 décembre 2017.

Le 11 septembre 2015, le bureau d'imposition RTS Ettelbruck 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 de la société anonyme ..., dénommée ci-après la « *société ...* », déclarée en faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 29 juillet 2015, ledit bulletin déclarant 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 ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années d'imposition 2014 et 2015.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« (...) Il est dû à l'État du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... (...), actuellement en faillite, ayant eu son siège à L-..., immatriculée sous le dossier fiscal ..., à titre de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires :

<i>Année 2014</i>	<i>... euros principal (...)</i>
<i>Année 2015</i>	<i>... euros principal</i>
<i>Année 2015</i>	<i>... euros intérêts</i>
<i>Total</i>	<i>... euros ;</i>

sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Il résulte de la publication au Mémorial C n° 822 du 7 août 2003 qu'en date du 16 juin 2003, lors de la constitution de la société, l'assemblée générale des actionnaires a nommé Monsieur (B) au poste d'administrateur ensemble avec deux autres personnes. Le Mémorial C ° 1047 du 9 octobre 2003 signale la décision du conseil d'administration du 15 septembre 2003 de nommer Monsieur (B) en tant qu'administrateur-délégué. Suivant la publication au Mémorial C n° 643 du 25 mars 2009, l'assemblée générale du 29 janvier 2009 a confirmé Monsieur (B) aux fonctions d'administrateur-délégué pour une durée de six ans et a nommé Monsieur (A) à la fonction d'administrateur pour une durée de six ans, suite à la démission de deux administrateurs. Au Mémorial C n° 2555 du 22 septembre 2014 figure la résolution de l'assemblée générale extraordinaire du 14 mai 2014 de nommer Monsieur ... au poste d'administrateur « pour une durée d'un an, c'est-à-dire jusqu'à l'assemblée générale ordinaire qui se tiendra en 2015 » en remplacement d'une personne démissionnaire. Aucune publication du Mémorial n'a cependant paru concernant cette future assemblée.

Pendant les douze années d'existence de la société, les dispositions réglant les pouvoirs de signature des administrateurs et des administrateurs-délégués ont été modifiés à plusieurs reprises, soit sous forme de résolutions du conseil d'administration suivant les autorisations conférées par l'assemblée générale, soit sous forme du libellé de l'article 11 des statuts qui ont subi des changements en dates du 29 janvier 2004 et du 29 janvier 2009. Pour le présent bulletin d'appel en garantie, il y a lieu de se référer à l'article 11 des statuts dans sa version du 29 janvier 2009 qui se lit comme suit : « Vis-à-vis des tiers, la société est engagée par les signatures conjointes de deux administrateurs dont obligatoirement celle de l'administrateur-délégué sur lequel

repose l'autorisation pour faire le commerce dans le domaine d'activité concerné. Dans le cadre de la gestion journalière, la société est valablement engagée par la signature isolée d'un administrateur-délégué sur lequel repose l'autorisation pour faire le commerce dans le domaine d'activité concerné, sauf en ce qui concerne les paiements et relations bancaires.»

Cette clause dans l'article 11 des statuts rend nécessaire l'expédition de trois bulletins d'appel en garantie à chacun des trois gérants qui étaient en fonction pendant la période allant du 1^{er} janvier 2014 jusqu'au 29 juillet 2015, date du jugement de faillite de la société.

En votre qualité d'administrateur, vous avez été en charge de la gestion journalière de la société ... à partir du 14 mai 2014 jusqu'au 29 juillet 2015.

Par conséquent, conformément aux termes du § 108 AO et du § 103 AO (...), vous avez été personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ..., dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 (...), 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 LIR., l'employeur est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu à l'administration des contributions.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 L.I.R. 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 la personne qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

En votre qualité d'administrateur de la société ..., il vous a appartenu 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, les retenues d'impôt sur salaires de l'année 2014 n'ont été payées que partiellement, celles de l'année 2015 n'ont pas été payées.

L'omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt sur salaires est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... (...)

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 de ... euros.

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

<i>Année 2014</i>	<i>..... euros</i>	<i>principal (...)</i>
<i>Année 2015</i>	<i>... euros</i>	<i>principal</i>
<i>Année 2015</i>	<i>..... euros</i>	<i>intérêts</i>

sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous avez été tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société ...

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

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché le receveur de l'Administration des contributions directes de percevoir l'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de ... euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû d'un montant de ... euros, vous êtes constitué co-débiteur 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 d'administrateur, vous avez été chargé de la gestion journalière de la société ..., j'engage votre responsabilité, et l'appel en garantie s'élève au montant de ... euros.

Par conséquent, vous êtes invité à payer le montant de ... euros sans délai à Monsieur le receveur de l'Administration des contributions directes à Ettelbruck (...).

Par courrier de son mandataire du 1^{er} décembre 2015, Monsieur ... 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 11 septembre 2015.

Par décision du 8 juin 2016, référencée sous le numéro C 21712, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Monsieur Cette décision directoriale est motivée comme suit:

« Vu la requête introduite le 2 décembre 2015 par Me Charles MULLER, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., 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 Ettelbruck en date du 11 septembre 2015;

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 ..., 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 les années 2014 et 2015 au montant total de ... euros, dont ... au principal et euros 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 pas été en charge de la gestion journalière de la société et qu'il n'aurait commis aucune faute pouvant engager sa responsabilité;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pour l'année 2014 les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'ont pas été payées entièrement au receveur et que pour l'année 2015 aucune retenue n'a été versée;

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 Mémorial C no 2555 du 22 septembre 2014, que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 14 mai 2014 le réclamant a été nommé administrateur de la société ... pour la durée d'un an;

qu'en cette qualité il pouvait engager la société par signature conjointe ;

Considérant que pour les années 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 et que pour l'année 2015 aucune retenue n'a été payée;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'intégralité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années en cause 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, l'administrateur 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 27 juin 2016, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, de la décision du directeur du 8 juin 2016 et à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis le 11 septembre 2015 par le bureau d'imposition.

Par jugement du 6 juillet 2017, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 8 juin 2016, au fond, le déclara non justifié, partant en débouta, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation en ce qu'il visait ladite décision directoriale et déclara irrecevable le recours subsidiaire dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie, le tout en rejetant encore la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 3.500,- € formulée par le demandeur et en le condamnant aux frais.

Le 21 août 2017, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 6 juillet 2017.

Tout comme en première instance, l'appelant expose avoir été un des salariés de la société ..., engagé en tant que « *Site Manager* » à partir du 16 janvier 2004 et avoir été nommé comme administrateur de ladite société en date du 14 mai 2014 en remplacement de Monsieur (C) Il précise qu'après cette nomination comme administrateur, il aurait continué à prêter son travail de « *Site Manager* » jusqu'à son départ à la retraite le 31 décembre 2014. Il souligne qu'il n'aurait perçu aucune rémunération au titre de son mandat d'administrateur.

Il relève encore spécialement le fait que suite à un bulletin rectificatif concernant l'impôt sur salaires 2015 de la société ... émis en date du 3 mars 2017, il aurait été informé par courrier du 27 juin 2017 que le bulletin d'appel en garantie serait réduit de ... €.

En droit, Monsieur ... réitère que le bulletin d'appel en garantie et la décision directoriale resteraient entreprises pour avoir utilisé une formulation stéréotypée afin d'engager sa responsabilité personnelle et donc pour contrevenir aux paragraphes 103 et 109 AO et aux paragraphes 2 et 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale, ci-après désignée par « *StAnpG* ».

Ensuite, l'appelant reproche aux premiers juges d'avoir retenu une inexécution fautive de ses obligations en tant que représentant de la société ... envers l'administration fiscale.

Tout d'abord, selon l'appelant, il ne saurait lui être reproché la moindre faute. Il insiste sur ce qu'il n'aurait pas eu de pouvoir de représentation et que seul Monsieur (B) aurait été l'administrateur-délégué de ladite société, en charge de la gestion journalière. Ainsi, le versement des retenues ne lui aurait pas incombé personnellement, de sorte qu'il ne saurait lui être fait le moindre reproche y relativement. Dans ce contexte, il reproche encore aux premiers juges d'avoir conclu à un défaut de surveillance dans son chef, sans cependant identifier en quoi un tel manquement aurait consisté, aucune preuve afférente n'ayant été rapportée par l'administration des Contributions directes.

Selon l'appelant, l'on aurait déduit d'un défaut de versement des retenues d'impôt qu'il aurait nécessairement manqué à son obligation de surveillance.

Par ailleurs, les premiers juges auraient qualifié son manquement de grave du fait de son caractère prolongé, alors que s'il est vrai qu'il a été administrateur de la société ... du 14 mai 2014 au 29 juillet 2015, les montants redus ne pourraient

correspondre qu'à quelques mois. Il insiste sur le fait qu'il aurait ignoré que les retenues n'avaient pas été versées au Trésor public, mais qu'au vu de la période restreinte de non-paiement, il ne saurait lui être fait de reproche d'un manquement à son devoir de surveillance.

Comme en première instance, il relève que ses activités salariales concrètes l'auraient fait travailler environ 95% du temps dans les locaux des clients, de sorte qu'il lui aurait été matériellement impossible d'assurer en sus de son activité salariale la gestion journalière de la société

En outre, pour le cas où un défaut de surveillance pourrait lui être reproché, l'appelant estime qu'il ne serait pas pour autant établi que ce manquement aurait été à l'origine du dommage, respectivement de l'intégralité du dommage.

Enfin, l'appelant conteste l'étendue du dommage, tant initial que redressé, soutenant que le montant réclamé ne ressortirait pas des éléments du dossier fiscal et qu'il serait dans l'impossibilité de contrôler si les montants réclamés par l'administration des Contributions directes correspondent effectivement aux retenues sur salaires non versées.

Le délégué du gouvernement soutient en premier lieu que l'appel serait à rejeter, au motif que l'appelant n'aurait plus d'intérêt à le poursuivre.

En effet, suite à différents paiements de la part de l'ancien administrateur-délégué de la société ... au courant des années 2016 et 2017, ainsi que l'émission d'un bulletin rectificatif du 8 mars 2017, la dette fiscale concernant l'impôt sur salaires des années litigieuses aurait été entièrement réglée, de sorte que le Trésor public n'aurait plus aucune revendication vis-à-vis de la partie appelante. L'appel aurait par conséquent perdu son objet.

Au-delà, le délégué conclut en substance à la confirmation du jugement *a quo*.

Concernant les conclusions du délégué du gouvernement tendant à voir rejeter l'appel au motif qu'il aurait perdu son objet suite au règlement de la dette fiscale au principal, le moyen de défense afférent est à écarter pour manquer de fondement.

En effet, dès lors que l'appelant met en balance le fait d'avoir lui-même supporté une charge fiscale de, € en exécution du bulletin d'appel en garantie litigieux, ceci à travers l'imputation sur la dette fiscale de la société ... d'un excédent de, € , qui lui aurait dû être remboursé au titre de l'impôt sur le revenu pour l'année 2014, d'une part, ainsi que celui de six virements de chaque fois- €, auxquels il a procédé dans le cadre d'un arrangement de paiement, d'autre part, son action contre l'appel en garantie garde un objet et lui-même un intérêt à agir à son encontre qui sont patents, étant précisé qu'en cas de gain de cause, les montants avancés par l'appelant lui seront restituables. C'est à tort que le délégué entend pointer le caractère volontaire des 6 paiements convenus dans le cadre d'un arrangement de paiement sollicité par l'appelant, étant donné qu'il n'en transperce ni reconnaissance ni paiement volontaire, mais une simple modalité d'exécution d'un bulletin exécutoire.

Concernant ensuite le moyen d'annulation réitéré d'un défaut d'indication suffisante des motifs sous-tendant les décisions entreprises, force est de constater que la motivation telle qu'elle est véhiculée à travers le bulletin d'appel en garantie et la décision directoriale entrepris, telles qu'elles ont été reprises *in extenso* ci-avant, indiquent de manière circonstanciée, tant en droit, qu'en fait, les considérations qui ont été retenues respectivement par le bureau d'imposition et le directeur pour justifier l'engagement de la responsabilité de Monsieur ... au niveau de la genèse de la dette fiscale de la société ..., à savoir essentiellement sa fonction d'administrateur et partant ses missions et obligations de gestion de ladite société, ainsi que ses fautes de gestion en rapport avec le non-paiement des retenues de l'impôt sur les traitements et salaires du personnel de la société ... au cours des années 2014 à 2015.

Il s'ensuit que le premier moyen de réformation du jugement entrepris est à rejeter.

Concernant l'examen du bien-fondé de l'engagement de la responsabilité personnelle de l'appelant, les premiers juges ont à juste titre légalement cadré la discussion par rapport aux dispositions de l'article 136 (4) et (6) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et des paragraphes 103, 108 et 109 AO.

L'article 136 (4) et (6) LIR oblige l'employeur 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, à l'instar des premiers juges la Cour constate que Monsieur ... s'est vu nommer à la fonction d'administrateur de la société ... par décision de l'assemblée générale extraordinaire du 14 mai 2014 pour une durée d'un an jusqu'à l'assemblée générale ordinaire de l'année 2015, la décision ayant été publiée au Mémorial C n° 2555 du 22 septembre 2014, de sorte qu'il doit être considéré comme ayant été à partir de ce moment-là officiellement en charge de l'administration de la société, et, conformément à l'article 53 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, comme ayant été à partir de ce même moment un des représentants légaux de ladite société à l'égard des tiers.

La Cour estime en premier lieu qu'en tant que représentant sociétaire, qui a accepté sa fonction, l'appelant ne peut pas se contenter de contester son pouvoir. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer.

De même, l'appelant ne saurait pas non plus s'exonérer de toute responsabilité en excipant le fait qu'il n'aurait été qu'un simple administrateur de la société, tandis que Monsieur (B) en aurait été l'administrateur-délégué, chargé de veiller au respect des obligations dont la violation lui est actuellement personnellement reprochée.

En effet, en omettant sciemment de verser au Trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de la société ... pour la période où il était en fonction sinon en omettant d'opérer concrètement en vue de pareil versement, l'appelant a engagé sa responsabilité personnelle.

Cette conclusion s'impose dès lors que les administrateurs sont en tout état de cause responsables d'un défaut de surveillance d'un éventuel délégué à la gestion journalière, le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une faute de gestion.

Plus concrètement, l'appelant ne saurait valablement s'exonérer de sa responsabilité, respectivement la minimiser, en se retranchant derrière le fait qu'il n'aurait pu engager seul la société, qu'il aurait compté sur ce que l'administrateur-délégué fasse son travail correctement ou parce qu'il aurait passé la majeure partie de son temps auprès de clients de la société

Il convient de rappeler et d'insister sous ce rapport sur le fait que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte qu'actifs et non-actifs répondent de leurs actes de la même façon. Le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une faute de gestion.

Fait est en dernière analyse que Monsieur ... n'a, à aucun moment de son mandat, utilement surveillé l'administrateur-délégué en charge de la gestion journalière et veillé à le mettre en demeure d'effectuer toutes les démarches nécessaires en vue du versement à l'administration des Contributions directes des retenues d'impôt dues sur les traitements et salaires. Il ne se dégage par ailleurs pas des explications de l'intéressé qu'il avait la moindre intention de ce faire si la société n'était pas tombée en faillite ou ne serait-ce que conscience de l'étendue de sa mission en tant qu'administrateur.

Quant à la contestation de l'existence d'un lien de causalité entre faute et dommage accru, la Cour se rallie et renvoie sous ce rapport aux développements des premiers juges qui ont pu mettre en avant que dès lors que la responsabilité personnelle de Monsieur ... a été mise en cause pour ne pas avoir accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations incombant au contribuable, la société ..., alors qu'en cas d'un accomplissement de sa mission d'administrateur, la non-perception des impôts redûs aurait pu être évitée, il est clair que le non-respect par Monsieur ... de ses obligations a engendré le résultat dommageable.

Enfin, en ce qui concerne les contestations de l'appelant quant au *quantum* de la créance d'impôt réclamée, au-delà du caractère définitif des bulletins non formels découlant des déclarations de retenues d'impôts sur traitements et salaires soumises au bureau d'imposition compétent par la société ... jusqu'à la date du 29 juillet 2015, date du jugement déclaratif de la faillite, du fait de ce qu'en tant qu'administrateur de la société, l'appelant aurait pu faire entamer les voies de recours légalement prévues en temps utile, comme l'ont dégagé à bon escient les premiers juges, la Cour se ralliant et se faisant siens leurs développements exhaustifs y afférents, force est de constater que l'appelant auquel il incombe de prouver les faits libératoires de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt, reste en défaut d'énervé valablement la légalité des bulletins en question. En effet, il est malvenu de se limiter à une contestation générale, respectivement de se contenter à dire ne pas être en mesure de retracer les montants retenus, dès lors qu'en tant qu'administrateur, il a été lui-même en charge de faire les déclarations fiscales, respectivement de surveiller que ces déclarations soient faites pour le compte de la société qu'il administrait.

Il s'ensuit que l'engagement de la responsabilité personnelle de l'appelant est motivé et justifié à suffisance de droit et l'appel laisse d'être fondé, l'appelant étant partant à en débouter.

Au vue de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 3.500.- €, encore sollicitée par l'appelant, est à rejeter.

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;

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

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

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 assumé de la Cour Samuel WICKENS.

s. WICKENS

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14.12.2017

le greffier de la Cour administrative