

Audience publique du 1^{er} septembre 2017

Requête en institution d'un sursis à exécution introduite par
Monsieur ...et Madame ..., ...,
par rapport à un bulletin d'appel en garantie
en matière d'impôts directs - appel en garantie

ORDONNANCE

Vu la requête inscrite sous le numéro 40110 du rôle et déposée le 25 août 2017 au greffe du tribunal administratif par Maître Christelle Befana, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., et Madame ..., demeurant tous les deux à L-..., tendant à voir instituer un sursis à exécution par rapport à la décision du directeur de l'administration des Contributions directes, référencée sous le numéro C 23070, du 19 octobre 2016 portant rejet de la réclamation introduite par Monsieur ..., et Madame ... à l'encontre de deux bulletins d'appel en garantie émis le 18 octobre 2016 par l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition RTS Luxembourg 1, à l'encontre de Monsieur ..., respectivement de Madame ..., un recours au fond, inscrit sous le numéro 40109 du rôle, dirigé contre la décision précitée du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 octobre 2016, ayant été déposé au greffe du tribunal administratif en date du même jour ;

Vu l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

Vu les pièces versées en cause et notamment l'acte critiqué au fond ;

Maître Christelle Befana, pour les demandeurs, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill entendus en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 août 2017.

Le 18 octobre 2016, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 émit deux bulletins 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 ..., respectivement de Madame ... en leur qualité d'administrateurs de la société ...& Associés S.A. en faillite, désignée ci-après par « la société ... », lesdits bulletins les déclarant redevables solidairement d'un montant total de 20.733,50 euros, en principal et intérêts, dû au titre d'impôts sur les traitements et salaires des années 2012, 2013, 2015 et 2016.

Par décision du 22 mai 2017, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « directeur », rejeta la réclamation introduite par le litismandataire de Monsieur, respectivement de Madame ... en date du 6 janvier 2017 contre les prédicts bulletins d'appel en garantie du 18 octobre 2016, ladite décision étant libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 6 janvier 2017 par la dame Christelle Befana au nom des époux, le sieur ...et la dame ..., 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 d'imposition RTS 1 en date du 18 octobre 2016;

Vu le dossier fiscal ;

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

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

Considérant que le bulletin attaqué a déclaré les réclamants codébiteurs solidaires d'une partie de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2012, 2013 et 2015, de la totalité de l'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2016, ainsi que des intérêts de retard relatifs aux impôts sur traitements et salaires des années 2015 et 2016, au motif qu'ils auraient, en leur qualité de représentants légaux de la société anonyme « ...& associés », actuellement en état de faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que soient payées au receveur des Contributions, sur les fonds administrés, les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires, et dont la société était redevable ;

Considérant, à titre liminaire tout comme en matière de principe, que les représentants d'une personne morale sont responsables du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'ils représentent dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ; qu'aux termes du § 103 AO ils sont tenus de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'ils gèrent les impôts dont la société est redevable (CE du 20 octobre 1981, n° 6902) ;

Considérant dès lors que dans la mesure où les administrateurs, par l'inexécution fautive de leurs obligations, ont empêché la perception de l'impôt légalement dû, ils sont, en principe, constitués codébiteurs solidaires des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ; que la responsabilité des gérants est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant leur entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant qu'il s'avère nécessaire dans ce contexte de mettre en exergue qu'en matière de responsabilité du fait personnel (article 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 ; que les gérants responsables sur le fondement du § 109 AO ne peuvent s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre d'autres, quod non en l'espèce, étant donné qu'un bulletin d'appel en garantie a été émis à l'encontre de chacun des administrateurs de la société « ...& associés », les rendant ainsi codébiteurs solidaires au sens du § 7 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant, matériellement, 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 délégué, voire du gérant, selon le cas, 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

(Cour administrative du 6 mai 2003, n° 15989C du rôle) ; 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 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 du 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH du 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 délégué d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109, alinéa 1^{er} 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 (Cour administrative du 22 février 2000, n° 11694C du rôle) ;

Considérant que la responsabilité du gérant est cependant à qualifier de fautive du moment qu'il n'accomplit pas ses obligations fiscales, dont notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient payés, même ceux datant d'avant son entrée en fonction, à l'aide des fonds administrés ; que cette dernière prémisse l'emporte, le cas échéant, ainsi de plein droit sur la situation telle qu'elle s'est présentée durant les années antérieures ;

Considérant que les requérants ont été administrateurs de la société « ...& associés » depuis sa constitution, en date du 24 février 2009, jusqu'à la déclaration de faillite, le 29 juillet 2016, avec pouvoir, pour chaque administrateur, d'engager la société par sa signature individuelle ; que les retenues sur traitements et salaires de l'année 2012 ont été fixées par l'administration, faute de déclaration, alors que les retenues des années 2013, 2015 et 2016 correspondent aux déclarations faites par les réclamants eux-mêmes qui, au niveau de leur réclamation, affirment n'avoir reçu aucun décompte depuis l'année 2012, ni n'avoir reçu aucune lettre d'information indiquant des paiements en défaut, alors que leurs déclarations de paiement de salaires et de retenue d'impôt font office de bulletins d'impôt non écrits au sens du § 212 AO, bulletins qu'ils n'ont d'ailleurs jamais contestés ; qu'une comptabilité régulièrement tenue devrait d'ailleurs suffire à constater des paiements en souffrance quoiqu'il ne soit pas clair si la société en cause disposait de pareille comptabilité, puisqu'à ce jour seuls les comptes annuels des années 2009 et 2010 ont été publiés au registre de commerce et des sociétés, les comptes annuels des années 2011 à 2016 n'ayant pas été publiés, en violation des obligations légales des articles 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;

Considérant que finalement, les réclamants avancent encore que les dispositions du §205, alinéa 3 AO n'auraient pas été respectées puisqu'ils n'auraient jamais reçu de lettre les informant qu'ils seraient institués garants des dettes d'impôt sur salaires de la société ;

Considérant toutefois que d'après le § 205, alinéa 3 AO, le contribuable dispose d'un droit d'être entendu préalablement à l'imposition, en cas de modification substantielle par rapport aux déclarations qu'il a faites ; que le bulletin d'appel en garantie litigieux se limite toutefois à engager la responsabilité des réclamants quant à un impôt préexistant, et n'a pas fixé d'impôt proprement dit, ni d'obligation nouvelle dans le chef du redevable principal, qui reste la société « ...& associés » ; que les impôts en cause ont en partie été déclarés par les réclamants eux-mêmes, et ne comportent aucune modification par rapport à ces déclarations ; que sans d'ailleurs contester le montant des arriérés d'impôts qui leur sont réclamés, les réclamants ne s'opposent qu'à la mise en cause de leur responsabilité, en tant qu'administrateurs, du paiement des impôts dus sans pour autant expliquer à aucun moment les raisons de leur manquement ;

Considérant dans ce contexte, et notamment d'après une jurisprudence constante, que le paiement de salaires sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration des contributions directes est à qualifier de fautif per se (Cour administrative du 6 mai 2003, n° 15989C du rôle ; Cour administrative du 6 janvier 2011, n° 27126C du rôle ; Tribunal administratif du 15 janvier 2009, n° 24145 du rôle) ; qu'il découle de tout ce qui précède que la mise à charge des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour les années 2012, 2013, 2015 et 2016, ainsi que des intérêts de retard y afférents, est parfaitement justifiée ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 août 2017, inscrite sous le numéro 40109 du rôle, Monsieur ...et Madame ... ont fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 22 mai 2017. Par requête déposée en date du même jour, inscrite sous le numéro 40110 du rôle, ils ont encore fait introduire une demande tendant à voir assortir d'un sursis à exécution la décision précitée du directeur du 22 mai 2017.

Les demandeurs estiment que les deux conditions légalement posées par l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée la « loi du 21 juin 1999 », seraient remplies en cause.

Au titre de l'existence d'un risque de préjudice grave et définitif, les demandeurs soutient en substance ne pas disposer des moyens personnels suffisants pour régler la somme qui leur est réclamée, de sorte que l'administration des Contributions directes risquerait de procéder à des saisies de leurs comptes et de leurs biens et que la décision directoriale sous examen leur causerait un préjudice grave et irrémédiable. Ils expliquent ainsi avoir d'ores-et-déjà dû faire face à « la déconfiture » de la société ...et d'avoir procédé à de nombreux et importants paiements dans le contexte de la faillite de ladite société, afin d'assainir la situation financière de la faillite et de rembourser les dettes notamment auprès des créanciers publics. A l'audience publique des plaidoiries, leur litismandataire a expliqué que suite à la faillite de la société ..., Monsieur ...et Madame ... se seraient retrouvés au chômage, qu'ils seraient parents d'un enfant de 23 mois, qu'ils seraient débiteurs d'un prêt immobilier d'environ 530.000 euros, ainsi que d'un prêt personnel d'environ 33.600 euros, qu'ils devraient s'acquitter des frais mensuels courants, telles que des assurances d'un montant de 700 euros ainsi que du paiement de la crèche pour un montant de 500 euros. Le litismandataire a encore expliqué que si entretemps tant Monsieur ...que Madame ... avaient pu retrouver un travail, ils ne disposeraient que d'un montant mensuel d'environ 2.400 euros nets après paiement de leurs dettes et engagements financiers.

Ils estiment, par ailleurs, que leur recours au fond présenterait de sérieuses chances de succès. Les moyens invoqués dans le cadre de leur recours au fond peuvent se résumer en substance comme suit :

En premier lieu, ils contestent toute inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») dans leur chef. Dans ce contexte, ils rappellent que l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration d'appeler en garantie un tiers responsable impliquerait de la part de cette administration l'obligation de fournir 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. Or, tant dans les bulletins d'appel en garantie précités des 18 octobre 2016 que dans la décision du directeur du 22 mai 2017, la partie étatique se serait limitée de rappeler les obligations légales incombant aux anciens représentants de la société ..., quant au paiement des impôts sur les salaires, en qualifiant leur manquement auxdites obligations d'inexécution fautive, sans aucune explication. Ils ajoutent notamment que le simple manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité au sens du paragraphe 109, alinéa 1^{er} AO et pour pouvoir émettre à son égard un bulletin d'appel en garantie, le législateur posant à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive.

En deuxième lieu, les demandeurs expliquent ne jamais avoir reçu de lettre d'information ni de décompte indiquant une quelconque absence dans leur chef de paiement des impôts sur salaires. Ils font plaider que le paragraphe 205 (3) AO serait formel en imposant une information préalable au contribuable, lui permettant de prendre position de manière effective. Le non-respect du paragraphe 205 (3) AO entraînerait la nullité du bulletin de l'impôt. D'ailleurs, la communication au contribuable étant faite afin de permettre à ce dernier de faire connaître ses observations éventuelles, le bureau d'imposition devrait prendre soin de réserver un délai de réponse utile au contribuable.

Enfin, en troisième lieu, les demandeurs soulèvent une contradiction dans les bulletins d'appel en garantie, dans la mesure où, d'un côté, ils affirmeraient que les montants des impôts sur salaires n'auraient pas été prélevés sur le paiement des salaires en ce qui concernerait les années 2012 à 2016 et, de l'autre côté, ils ne réclameraient aucun impôt pour l'année 2014.

Le délégué du gouvernement soutient quant à lui qu'aucune des conditions requises pour l'institution d'une mesure provisoire ne serait remplie en l'espèce. Il insiste plus particulièrement sur l'absence de préjudice grave et définitif en exposant l'état de fortune des demandeurs.

En vertu de l'article 11 de la loi du 21 juin 1999, un sursis à exécution ne peut être décrété qu'à la double condition que, d'une part, l'exécution de la décision attaquée risque de causer au demandeur un préjudice grave et définitif et que, d'autre part, les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la décision apparaissent comme sérieux. Le sursis est rejeté si l'affaire est en état d'être plaidée et décidée à brève échéance.

L'affaire au fond ayant été introduite le 25 août 2017 et compte tenu des délais légaux d'instruction fixés par la loi du 21 juin 1999, l'affaire ne saurait être considérée comme pouvant être plaidée à brève échéance.

En ce qui concerne la seconde condition pour l'obtention d'un sursis à exécution, à savoir l'existence de moyens sérieux invoqués à l'appui du recours dirigé contre la demande, cette exigence tirée du caractère sérieux des moyens invoqués appelle le juge administratif à examiner et à apprécier, au vu des pièces du dossier et compte tenu du stade de l'instruction, les chances de succès du recours au fond.

Ainsi, le juge du référé est appelé, d'une part, à procéder à une appréciation de l'instant au vu des éléments qui lui ont été soumis par les parties à l'instance, cette appréciation étant susceptible de changer par la suite en fonction de l'instruction de l'affaire et, d'autre part, non pas à se prononcer sur le bien-fondé des moyens, mais à vérifier, après une analyse nécessairement sommaire des moyens et des arguments présentés, si un des moyens soulevés par le demandeur apparaît comme étant de nature à justifier avec une probabilité suffisante la réformation ou l'annulation de la décision attaquée.

La compétence du juge du référé est restreinte à des mesures essentiellement provisoires et ne saurait en aucun cas porter préjudice au principal. Il doit s'abstenir de préjuger les éléments soumis à l'appréciation ultérieure du tribunal statuant au fond, ce qui implique qu'il doit s'abstenir de prendre position de manière péremptoire, non seulement par rapport aux moyens invoqués au fond, mais même concernant les questions de recevabilité du recours au fond, comme l'intérêt à agir, étant donné que ces questions pourraient être appréciées différemment par le tribunal statuant au fond. Il doit donc se borner à apprécier si les chances de voir déclarer recevable le recours au fond paraissent sérieuses, au vu des éléments produits devant lui.

Il s'ensuit que, face à une situation où le caractère sérieux des moyens soulevés au fond n'apparaît pas comme étant évident à première lecture, le juge du référé ne peut pas admettre que les moyens en question sont suffisamment sérieux pour justifier une mesure provisoire.

Au niveau de l'examen des moyens invoqués à l'appui du recours au fond, le juge appelé à en apprécier le caractère sérieux ne saurait les analyser et discuter à fond, sous peine de porter préjudice au principal et de se retrouver, à tort, dans le rôle du juge du fond. Il doit se borner à se livrer à un examen sommaire du mérite des moyens présentés, notamment au vu des solutions jurisprudentielles dégagées par le juge du fond, et accorder le sursis, respectivement la mesure de sauvegarde lorsqu'il paraît, en l'état de l'instruction, de nature à pouvoir entraîner l'annulation ou la réformation de la décision critiquée - les moyens devant offrir une apparence de droit suffisante ou un degré de vraisemblance tel que l'on peut nourrir des doutes importants quant à la légalité de l'acte¹ -, étant rappelé que comme le sursis à exécution, respectivement l'institution d'une mesure de sauvegarde doit rester une procédure exceptionnelle, puisque qu'ils constituent une dérogation apportée aux privilèges du préalable et de l'exécution d'office des décisions administratives, les conditions permettant d'y accéder doivent être appliquées de manière sévère.

Il doit pour cela prendre en considération les solutions jurisprudentielles bien établies, étant donné que lorsque de telles solutions existent, l'issue du litige - que ce soit dans le sens du succès du recours ou de son échec - n'est plus affectée d'un aléa.

A l'analyse du recours au fond, il apparaît, tel que retenu ci-avant, que celui-ci est tiré en substance, (i) de l'absence de toute inexécution fautive de leurs obligations fiscales dans le

¹ Jean-Paul Lagasse, *Le référé administratif*, 1992, p.48.

chef des demandeurs, (ii) de l'absence d'information de la part de l'administration des Contributions directes préalablement à l'émission des bulletins d'appel en garantie et d'une violation du paragraphe 205 (3) AO et enfin, (iii) d'une contradiction dans les bulletins d'appels en garantie émis à l'encontre des demandeurs.

En ce qui concerne l'allégation de l'absence d'une inexécution fautive de leurs obligations fiscales dans le chef des demandeurs, la soussignée constate, au terme d'un examen nécessairement sommaire, qu'il appert que, d'une part, Monsieur ...et Madame ... se voient réclamer les arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour les années 2012, 2013, 2015 et 2016 et, d'autre part, de manière incontestée et incontestable, que les demandeurs ont été nommés en date du 24 février 2009 aux fonctions d'administrateurs de la société ..., société ayant seulement été mise en liquidation volontaire le 4 juillet 2016 et ayant été déclarée en état de faillite en date du 18 juillet 2016.

Au vu de ce qui précède, il est dès lors probable que les juges du fond, en application d'une jurisprudence constante selon laquelle le paragraphe 103 AO met une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, aboutissent à la conclusion qu'en leur qualité d'administrateurs de la société ...les demandeurs aient été, en tant que représentants légaux de ladite société, responsables de l'accomplissement des obligations fiscales incombant à ladite société au cours des exercices fiscaux visés par le bulletin d'appel en garantie et notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient provisionnés et payés au trésor public.

S'agissant de l'appréciation des manquements reprochés aux demandeurs, la soussignée constate que selon la jurisprudence constante des juges du fond, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour pouvoir émettre à leur 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.

Par ailleurs, suivant une jurisprudence bien établie en la matière, au vœu 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 du tiers responsable, et plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir discrétionnaire 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. Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose que « *(1) 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* ». Ainsi, 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 opportunité et en équité de fonder sa décision.

La soussignée constate à cet égard, d'une part, que l'examen *prima facie* de la thèse soutenue par le directeur et la partie étatique fait apparaître qu'elle n'est pas insusceptible d'être entérinée par les juges du fond. En effet, au regard d'une certaine jurisprudence en la matière, la faute d'un dirigeant de société n'implique pas de la part de celui-ci un agissement fautif, sa responsabilité pouvant être engagée par son attitude passive, sa négligence ou son incurie et, par conséquent, le comportement d'un dirigeant consistant en une légèreté ou une insouciance impardonnable 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 importantes².

Si les demandeurs entendent certes reprocher à la partie étatique de ne pas avoir indiqué les raisons d'équité et d'opportunité ayant conduit l'administration des Contributions directes à le poursuivre personnellement, il n'appert pas que pareil moyen ait de réelles chances de prospérer, la décision directoriale ayant en effet indiqué que leur responsabilité serait recherchée en qualité de représentants légaux de la société faillie, pour avoir, par l'inexécution fautive de leurs obligations, omis de veiller à ce que soient payées au Trésor public les sommes redues au titre d'impôts sur les salaires.

Or, il appert à cet égard de la jurisprudence que celui qui agit en lieu et place d'autrui doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente, tandis que l'une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant de fait d'une société à opérer, déclarer et verser les retenues d'impôt et, de manière générale, à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable³. En effet et, toujours selon la jurisprudence des juges du fond, il s'avère qu'en vertu des dispositions de l'article 136, paragraphe (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (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 à l'employeur 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* », de sorte que le représentant légal d'une société commerciale est tenu de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable. L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment qu'un salaire passible dudit impôt lui est versé. Il s'ensuit que le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Il est partant probable que les juges du fond confirment l'analyse du directeur selon laquelle, *in fine*, la négligence flagrante et inexcusable affichée par les demandeurs - ces derniers ne contestant pas ne pas avoir procédé à la retenue des impôts sur salaire - tant en ce qui concerne le respect des obligations légales et statutaires des administrateurs qu'en ce qui

² Trib. adm. 6 juillet 2016, n° 36437 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu.

³ Trib. adm. 20 juillet 2016, n° 36466 du rôle.

concerne son devoir de surveillance de l'administrateur-délégué constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* »⁴.

Si les demandeurs reprochent encore un manque de diligences à l'administration des Contributions directes pour ne leur avoir adressé aucun décompte ou bulletin depuis l'année 2012 réclamant le paiement des impôts à retenir sur salaires, cette argumentation méconnaît que selon la jurisprudence des juges du fond, les demandeurs étaient censés avoir connaissance des sommes rédues, résultant des sommes retenues ou qui auraient dû être retenues et continuées au fisc à titre d'impôt sur les salaires. Ainsi, dans la mesure où il s'agit de retenues d'impôt sur traitements et salaires que l'employeur est tenu de par la loi d'effectuer 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, les impôts en souffrance ne sont pas fixés par voie d'assiette à travers des bulletins d'impôt formels, de sorte qu'*a priori* les demandeurs ne peuvent pas reprocher à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir émis de décompte ou de bulletin fixant le montant des retenues sur salaires à effectuer et à verser au fisc.

De même, le reproche des demandeurs de ne pas avoir été informés préalablement à l'émission des bulletins d'appel en garantie par l'administration des Contributions directes de son intention d'émettre lesdits bulletins, conformément à l'article 205 (3) AO, ne présente pas de sérieuses chances de succès au fond, dans la mesure où ledit paragraphe 205 (3) AO qui fixe le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, n'est *a priori* pas applicable en matière de bulletin d'appel en garantie déclarant redevables les représentants d'une société en faillite du paiement des impôts retenus sur salaires, un tel bulletin d'appel en garantie ne constituant en effet pas une décision de l'administration de diverger de la déclaration d'impôt déposée par le contribuable.

L'argument par lequel les demandeurs prétendent à l'existence d'une contradiction dans les bulletins d'appel en garantie ne paraît pas non plus pouvoir aboutir au fond, étant donné que, d'une part, au vu d'une analyse nécessairement sommaire, la soussignée constate que les bulletins d'appel en garantie, tels que confirmés par la décision directoriale déférée, se réfèrent, certes, de manière générale, à la période des années 2012 à 2016, mais indiquent sans équivoque dans des tableaux afférents que les impôts sur les traitements et salaires restés en souffrance relèvent des années 2012, 2013, 2015 et 2016 et d'autre part une telle contradiction, s'analysant davantage en une imprécision, ne paraît pas être susceptible d'affecter la légalité de la décision directoriale.

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent et au stade actuel de l'instruction du litige, les moyens invoqués à l'appui du recours au fond n'apparaissent pas comme suffisamment sérieux pour justifier une mesure de sursis à exécution.

Etant donné que les conditions tendant à l'existence d'un risque de préjudice grave et définitif et de moyens sérieux doivent être cumulativement remplies pour justifier un sursis à exécution, il y a lieu de rejeter la demande au vu de la seule absence de moyens sérieux invoqués à l'appui du recours au fond, sans qu'il y ait lieu d'examiner en plus l'existence d'un risque de préjudice grave et définitif.

Par ces motifs,

⁴ Voir : trib. adm. 8 novembre 2016, n° 36410 du rôle.

la soussignée, vice-président du tribunal administratif, siégeant en remplacement des président et magistrat plus anciens en rang, légitimement empêchés, statuant contradictoirement et en audience publique,

rejette la demande en obtention d'un sursis à exécution,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique extraordinaire du 1^{er} septembre 2017 à 14.00 heures par Françoise Eberhard, vice-président du tribunal administratif, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, 1^{er} septembre 2017

Le greffier du tribunal administratif