

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **40363C**
Inscrit le 10 novembre 2017

Audience publique du 27 mars 2018

**Appel formé par
Madame ..., ... (...),
contre un jugement du tribunal administratif du 4 octobre 2017
(n° 38218 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 40363C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 10 novembre 2017 par Maître Marc GOUDEN, avocat à la Cour, assisté de Maître Pascale HALIN, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à B-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 4 octobre 2017 (n° 38218 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 28 avril 2016, répertoriée sous le numéro ..., portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau RTS Luxembourg 1 en date du 14 avril 2015;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 décembre 2017 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique, intitulé « *mémoire en réponse* », déposé au greffe de la Cour administrative le 5 janvier 2018 en nom et pour compte de la partie appelante;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Olivier RODESCH, en remplacement de Maître Marc GOUDEN, et Monsieur le délégué du gouvernement Steve COLLART en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 22 février et 22 mars 2018.

Le 14 avril 2015, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des

impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Madame ... en sa qualité d'administratrice de la société anonyme ..., dénommée ci-après la « *société ...* », déclarée en faillite par jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 6 avril 2010, ledit bulletin déclarant Madame ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... €, en principal et intérêts, résultant de retenues d'impôt sur les traitements et salaires non réalisées pour les années 2007 à 2010.

Par courrier de son mandataire du 10 juillet 2015, réceptionné le 13 juillet 2015, Madame ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 28 avril 2016, référencée sous le numéro ..., le directeur refusa de faire droit à la réclamation telle qu'introduite par Madame ..., sur base des considérations suivantes :

« Vu la requête introduite le 13 juillet 2015 par Me Pascale HALIN au nom de la dame ..., demeurant à B-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 14 avril 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 la réclamante était tenue 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'elle avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclarée responsable du non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que la réclamante fait valoir d'une part, que la dette du Trésor serait prescrite et, d'autre part, qu'elle n'aurait commis aucune inexécution fautive pouvant engager sa responsabilité ;

Quant à la prescription

Considérant qu'en vertu de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, tel que modifié par la suite, la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que pour les années en cause la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'a pas été payée au receveur, ce fait constituant en

soi une non-déclaration, de sorte qu'en l'espèce c'est la prescription décennale et non quinquennale qui s'applique ;

Qu'il en résulte que la créance du Trésor n'est prescrite pour aucune des années en cause, le moyen y afférent laissant d'être fondé.

Quant à la notion de faute

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pendant les années 2007 à 2010, les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'ont pas été payées entièrement au receveur ;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants,

quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

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

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

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

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Mémorial C no ... du ..., que lors de l'assemblée générale du 30 juin 2008, la réclamante a été nommée administrateur de la société ... pour une durée de 6 ans à compter de l'année 2006 ;

qu'en cette qualité elle était en charge de la gestion journalière de ladite société et pouvait engager celle-ci par signature conjointe ;

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

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

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

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

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

Considérant que pour les années visées, les montants à retenir n'ont pas été payés intégralement au receveur ;

Considérant que la réclamante a sciemment omis de verser la totalité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2007, 2008, 2009 et 2010 et que partant elle a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

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

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, 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 requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 juillet 2016, Madame ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 28 avril 2016 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 14 avril 2015.

Par jugement du 4 octobre 2017, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, 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, le tout en rejetant encore la demande en allocation d'une indemnité de procédure de ...- € formulée par la demanderesse et en la condamnant aux frais.

Le 10 novembre 2017, Madame ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 4 octobre 2017.

Tout comme en première instance, l'appelante expose que la société ..., initialement dénommée ..., aurait été constituée le 19 décembre 2000 et qu'elle aurait été active dans le domaine des conseils et services en ingénierie informatique. Il est précisé que ladite société aurait connu une importante croissance économique en 2006 et 2007, laquelle l'aurait conduite à renforcer son personnel et à faire des investissements dans de nouveaux locaux et dans un nouvel équipement informatique, ces mesures ayant entraîné des problèmes de trésorerie et l'obligée à négocier des « *plans de paiement* » avec l'administration des Contributions directes et avec le Centre commun de Sécurité sociale. Ensuite, en 2008, la société ... aurait été économiquement et financièrement confrontée à la crise bancaire mondiale et placée dans l'impossibilité de faire face à ses engagements, de sorte à devoir faire l'aveu de sa faillite, malgré d'importantes mesures de restructuration.

En droit, Madame ... réitère en premier lieu son moyen de réformation de la décision directoriale litigieuse pour cause de prescription de la créance fiscale du Trésor public.

Elle estime que le délai de prescription quinquennale des créances en matière d'impôt prévue à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, ci-après

désignée par la « *loi du 27 novembre 1933* », serait révolu et qu'il ne saurait être question de prolongation en raison d'une non-déclaration ou d'un supplément d'impôt.

L'appelante soutient que les délais de prescription auraient commencé à courir les 1^{er} janvier 2006, 2007, 2008 et 2009, de sorte que toute demande de recouvrement des montants litigieux relatifs aux années 2006 à 2009 aurait été prescrite à la date d'émission du bulletin d'appel en garantie en date du 14 avril 2015.

Il est encore reproché à l'administration des Contributions directes d'être restée inactive pendant plusieurs années et de ne pas avoir mis en œuvre tous les moyens à sa disposition pour recouvrer sa créance et empêcher celle-ci de s'accroître considérablement.

Par ailleurs, l'appelante soutient que si des contraintes et sommations à des tiers détenteurs sont maintenant invoquées par le délégué du gouvernement, il n'en aurait pas été question durant la phase administrative et elles n'auraient été signifiées qu'à la société ..., mais non pas à elle-même.

Ainsi, il conviendrait de constater qu'un délai de cinq années au moins se serait écoulé entre les dettes fiscales litigieuses pour les années 2006, 2007, 2008 et 2009 et la notification de l'appel en garantie du 14 avril 2015, de sorte que les dettes fiscales seraient prescrites à son égard, faute de notification d'un quelconque acte interruptif de prescription entre 2006 à avril 2015.

Dans un deuxième ordre d'idées, l'appelante reproche aux premiers juges d'avoir retenu une inexécution fautive de ses obligations en tant que représentante de la société ... envers l'administration fiscale, de même qu'elle conteste l'existence d'un dommage dans le chef de l'administration et d'un lien de causalité entre une faute lui imputable et un dommage accru.

Quant à la faute lui imputée, l'appelante soutient qu'en tant qu'administratrice d'une société anonyme elle serait intervenue en qualité de mandataire dans la gestion des affaires de la société, de sorte que seule la société ainsi représentée aurait été engagée.

Reconnaissant que la loi des sociétés prévoirait à côté d'une responsabilité des administrateurs en cas de faute dans l'accomplissement de leur mission, *i.e.* une responsabilité pour faute de gestion vis-à-vis de la société même dans la mesure où l'administrateur a mal exécuté son mandat et une responsabilité pour violation de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, indépendante de toute application des règles du mandat ou des règles de responsabilité classique, une responsabilité aquilienne extra contractuelle en cas de commission d'un acte que n'aurait pas commis un chef d'entreprise normalement prudent et diligent, il n'en resterait pas même qu'elle n'aurait commis aucune faute de ce genre.

En effet, les administrateurs de la société ... auraient tout fait pour que la société sorte des situations critiques qu'elle connaissait et qu'ils auraient fait toutes les démarches pour y parvenir, notamment en proposant un plan amiable d'apurement des dettes fiscales à l'administration des Contributions directes.

Dès lors, même si ces tentatives se seraient soldées par un échec puisque la société ... a été déclarée en faillite quelques mois plus tard, l'appelante estime qu'aucune faute

consistant dans la violation de la législation fiscale relative aux retenues sur salaires ne lui est imputable.

Il serait faux de soutenir que la simple constatation de la violation d'une obligation normative, en l'espèce une obligation fiscale, serait propre à voir l'administrateur tenu pour responsable du fait ainsi légalement sanctionné, les administrateurs ne pouvant pas être tenus en qualité de caution du bon accomplissement par la société de tous ses engagements.

Il serait aussi erroné de considérer qu'il existerait un régime de responsabilité spécifique dans le chef des administrateurs, en dehors des responsabilités prévues par le législateur à travers la loi précitée du 10 août 1915.

D'ailleurs, la jurisprudence retiendrait qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un administrateur de société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du paragraphe 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* ».

Sur ce, l'appelante soutient que l'administration des Contributions directes resterait en défaut de démontrer dans son chef un manquement intentionnel et délibéré à ses obligations fiscales et, plus particulièrement, de prouver qu'elle se soit concrètement écartée de la norme générale de bonne conduite qui s'imposerait généralement à tous les administrateurs.

Il est insisté par l'appelante que le non-paiement des impôts serait dû aux problèmes de trésorerie et ensuite par l'insolvabilité de la société générés par des circonstances fortuites externes et malencontreuses de la vie des affaires et, plus spécialement, par la crise financière de 2008, mais non pas imputables à des fautes de gestion. En tout cas, les premiers juges auraient à tort retenu qu'il y ait eu un détournement des sommes retenues à d'autres fins, de même qu'elle n'aurait nullement créé une fausse apparence sur la viabilité de la société et le fisc aurait parfaitement eu connaissance de la réalité économique, c'est-à-dire des difficultés et des circonstances de la crise financière dans le secteur financier sans qu'elle n'ait jugé utile de « *créer davantage de difficultés à la société ...* ».

Ensuite, aucun lien de causalité nécessaire entre les prétendus faute et dommage ne serait établi en cause.

Enfin, l'existence d'un dommage certain dans le chef du Trésor public ne serait pas non plus établi à suffisance. Dans cet ordre d'idées, l'appelante fait état de ce que les opérations de liquidation de la faillite auraient été clôturées le 5 mai 2017 et qu'il « *existe une forte présomption que la créance des contributions directes a été réglée, en tout ou en partie, dans le cadre de la distribution de l'actif réalisé par le curateur de ladite faillite* ». Ainsi, « *à défaut de production d'un certificat d'irrecouvrabilité concernant la créance de l'administration des Contributions directes dans le cadre de la faillite de la société, l'émission du bulletin de garantie litigieux est à considérer comme prématurée* ».

Le délégué du gouvernement conclut en substance au rejet de l'appel pour manquer de fondement et partant à la confirmation du jugement *a quo*.

En ce qui concerne le premier moyen de réformation du jugement *a quo* relatif à la prescription de la créance du Trésor public pour les impôts redus par la société ... pour les

années d'imposition 2006 à 2009, l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 dispose que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

L'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précisant les conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues dispose que « *les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dû au titre des impôts visés à l'article 2 de l'article 1^{er} de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéficiaires de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription. Il en est de même des délais de prescription pour le recouvrement de toutes autres sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales dont la perception est confiée à l'administration des contributions. (...)* ».

Aux termes de l'article 2244 du Code civil : « *Une citation en justice, un commandement ou une saisie, signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forment l'interruption civile* ».

En l'espèce, même indépendamment de toutes considérations relatives à une éventuelle prorogation du délai de prescription normal, il convient de constater que si les délais de prescription des impôts sur salaires relatifs aux années 2006 à 2009 ont commencé à courir, en application de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 et du paragraphe 3 (5) 1. A) de la loi d'adaptation fiscale, ci-après désignée par « *StAnpG* », aux dates respectives d'allocation des rémunérations soumises aux retenues au cours des années 2006, 2007, 2008 et 2009, les délais de prescription à l'époque en cours ont été interrompus par l'administration des Contributions directes notamment par l'effet de deux contraintes portant à chaque fois commandement de régler les arriérés de l'impôt sur les salaires en souffrance, respectivement signifiées à la société ... en date du 31 octobre 2007 et du 17 décembre 2008, d'une part, de même que le nouveau délai de prescription qui a commencé à courir suite au deuxième évènement interruptif voire les autres délais ayant commencé à courir par la suite ont été interrompus, par le dépôt, en date du 28 juin 2010, d'une déclaration de créance par l'administration des Contributions directes dans le cadre de la faillite de la société ..., déclarée en état de faillite le 6 avril 2010, d'autre part. - La considération avancée par l'appelante que le directeur n'aurait pas fait état notamment des contraintes du 31 octobre 2007 et du 17 décembre 2008 n'est pas de nature à ébranler cet état des choses, seule l'existence ou la non-existence d'actes interruptifs étant pertinente pour savoir si le délai de prescription a ou n'a pas été interrompu.

Ainsi, étant rappelé que l'effet interruptif du délai de prescription d'une déclaration de créance se prolonge jusqu'au jour du jugement de la clôture de la faillite, force est de constater qu'en l'espèce, la fin d'interruption des prescriptions n'est à situer qu'au 5 mai 2017, date du jugement clôturant définitivement la faillite de la société ..., le bulletin d'appel en garantie litigieux, émis le 14 avril 2015, n'a pas par la force des choses été émis en dehors du délai de prescription de cinq ans.

Cette conclusion n'est point non plus ébranlée par la mise en balance par l'appelante de ce que les contraintes ne lui auraient pas été signifiées personnellement, autrement dit de

l'argument sous-jacent consistant à soutenir que la suspension du cours de la prescription ne jouerait qu'à l'égard du débiteur principal, mais non pas à son égard personnel, étant donné que le lien de solidarité et d'indivisibilité existant entre le débiteur principal, la société ..., et ses administrateurs, appelés en garantie en raison de leur responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO, lie intimement leur sort, de façon que la poursuite du débiteur principal interrompe aussi la prescription à l'égard de son codébiteur.

Il s'ensuit que le premier moyen tiré de ce que le bulletin d'appel en garantie émis à l'encontre de l'appelante le 14 avril 2015 aurait été émis en dehors du délai de prescription de cinq ans laisse d'être fondé.

Concernant l'examen du bien-fondé de l'engagement de la responsabilité personnelle de l'appelante, 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, cadrage d'ailleurs complémentaire et non pas contraire aux régimes de responsabilité prévus par la législation sur les sociétés commerciales, comme l'ont retenu à bon escient les premiers juges sur base d'une analyse circonstanciée à laquelle il est renvoyé, la Cour, à l'instar des premiers juges, constate et retient que dès la constitution de la société ..., anciennement dénommée ..., soit en date du 20 novembre 2000, Madame ... s'est vu nommer à la fonction d'administrateur de ladite société avec le pouvoir d'engager la

société par signature conjointe et avec la précision que ledit mandat prendra fin « à l'issue de l'assemblée générale annuelle de l'an 2006 ». Elle a par la suite été reconduite en cette fonction d'administrateur lors de l'assemblée générale des actionnaires de la société ... du 30 juin 2008, ceci avec effet rétroactif à l'exercice 2006, l'intéressée paraissant donc avoir continué à exercer ses fonctions au-delà de la limite initiale de son mandat et continué à engager la société même avant la reconduction de son mandat, fût-ce donc en tant que dirigeant de fait dans l'entretemps et personnellement responsable de l'accomplissement des obligations légales et statutaires.

S'il est vrai que l'appelante n'a pas été désignée administrateur-délégué de la société ..., fonction dévolue à un autre administrateur, il n'en reste pas moins qu'elle est restée co-responsable notamment de la retenue des impôts sur salaires et traitements, c'est-à-dire appelée à veiller à ce que les retenues d'impôt soient déclarées et payées sur les fonds de la société. En effet, 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.

Ainsi, en omettant sciemment de verser au Trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de la société ... ou à opérer en vue de ce versement et ceci pendant une période s'étirant sur plusieurs années, l'appelante a manifestement engagé sa responsabilité personnelle.

Le caractère fautif de son comportement est patent et les premiers juges sont à confirmer en ce qu'ils ont conclu à juste titre que par le fait d'un débiteur du revenu d'opérer la retenue sans la continuer au fisc, celui-ci commet nécessairement un détournement des sommes à d'autres fins. L'appelante ne saurait en effet pas être suivie en ce qu'elle conteste tout détournement et entend pointer un défaut de preuve afférent, étant donné qu'en ne payant pas des sommes qui sont dues au Trésor public et en utilisant l'argent que la société est tenue de payer pour compte des salariés à d'autres fins, les représentants légaux de la société ... ont illicitement réaffecté des 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 et ils ont de la sorte arrogé un crédit à ladite société.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, l'inaction prolongée ci-avant dégagée dans le chef de l'appelante constitue une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », de ses obligations en tant que représentante de la société ... envers l'administration fiscale susceptible de voir engager sa responsabilité personnelle au sens du paragraphe 109 (1) AO.

L'existence d'un dommage accru au Trésor public est par ailleurs patent, il s'agit de l'insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») - résultant des défauts de paiement des impôts dus à l'échéance.

Concernant la contestation relative à l'existence d'un lien de cause à effet entre le non-paiement des retenues d'impôt sur salaire litigieuses et le dommage subi par le Trésor public, il convient de répondre que si les problèmes économiques et financiers de la société ... sont peut-être dus à des facteurs extérieurs à la gestion de la société, il est patent que le dommage est accru au Trésor public au fil des mois où les retenues pour l'impôt sur les salaires ne lui ont pas été versées et cet état des choses est indiscutablement directement imputable aux gestionnaires de la société ... et à leur comportement non conforme aux lois et

aux obligations fiscales. Si leur comportement avait été conforme aux obligations fiscales, le dommage ne serait manifestement pas survenu.

Enfin, en ce qui concerne le quantum actuel de la dette réclamée à travers l'appel en garantie adressé à l'appelante, il convient de constater que les allégations relativement à des prétendus paiements opérés par le curateur dans le cadre de la liquidation de la faillite de la société ... ont été utilement contredits par les pièces produites (extrait de compte et procès-verbal de reddition des comptes du curateur) par le délégué du gouvernement, les montants réclamés n'apparaissant pas autrement contestables.

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

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

Par ces motifs,

la Cour administrative, 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'appelante en allocation d'une indemnité de procédure;
condamne l'appelante 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 de la Cour Jean-Nicolas SCHINTGEN.

s. SCHINTGEN

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28 mars 2018

Le greffier de la Cour administrative