

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **40582C**
Inscrit le 9 janvier 2018

Audience publique du 3 mai 2018

**Appel formé par
Monsieur,
contre un jugement du tribunal administratif
du 30 novembre 2017 (n° 38905 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 40582C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 9 janvier 2018 par Maître Luc JEITZ, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, demeurant à L-...., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 30 novembre 2017 (n° 38905 du rôle), suite à son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 octobre 2016 portant rejet de sa réclamation à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 27 juin 2016 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 et d'une décision dudit bureau du 21 septembre 2016 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution du prédit bulletin d'appel en garantie ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2018 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 mars 2018 par Maître Luc JEITZ pour compte de l'appelant ;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Maïlys KNAUB, en remplacement de Maître Luc JEITZ, et Monsieur le délégué du gouvernement Steve COLLART en leurs plaidoiries à l'audience publique du 19 avril 2018.

En date du 27 juin 2016, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après « *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 ... S.A. en faillite, ci-après « *la société ...* », ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur 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 2011 à 2015.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... S.A. en faillite ayant eu son siège à ... immatriculée sous le numéro fiscal ... à titre de l'impôt sur les traitements et salaires:

Année	Principal	Intérêts	Total
2011- €-€-€
2012-€-€-€
2013-€-€-€
2014-€-€-€
2015- €-€-€
Total-€-€-€

Il résulte de la publication au Mémorial Numéro 1094 du 27/04/2015 que vous étiez nommé administrateur de la société S.A. en faillite.

En cette qualité vous avez eu le pouvoir d'engager la société sous signature conjointe depuis le 16/03/2015.

En votre qualité d'administrateur vous étiez en charge de la gestion journalière de la société ... S.A. en faillite.

Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société S.A. en faillite, dont notamment le paiement des impôts dus par la société S.A. en faillite à l'aide des fonds administrés.

Par conséquent et conformément aux termes des §§108 et 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à S.A. en faillite, dont notamment le paiement des impôts dus par S.A. en faillite à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, 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 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu à déclarer et à verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu 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 celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

Conformément au § 106 AO il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société S.A. en faillite et d'assurer leur paiement.

En votre qualité de représentant de la société S.A. en faillite il vous a appartenu de déclarer et de verser/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 pour les années 2011 à 2015 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués entièrement au receveur.

L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société S.A. en faillite.

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 ... €.

Ce montant de euros se compose comme suit:

Année	Principal	Intérêts	Total
2011-€-€-€
2012-€-€-€
2013-€-€-€
2014-€-€-€
2015-€-€-€
Total-€-€-€

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 étiez tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société S.A. en faillite.

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

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de ... €.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur 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 de représentant vous étiez chargé de la gestion journalière de la société ... S.A. en faillite j'engage votre responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ... €, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Par conséquent, vous êtes invité à payer sans délai le montant de ... euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, au receveur de l'Administration des contributions directes à Luxembourg (...) ».

Par courrier de son mandataire du même jour, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'appel en garantie du 27 juin 2016.

Par un deuxième courrier du 16 septembre 2016 adressé au bureau d'imposition, Monsieur ... sollicita qu'il soit sursis à l'exécution du bulletin émis en date du 27 juin 2016.

Par un courrier du 21 septembre 2016, le préposé-adjoint du bureau d'imposition répondit comme suit :

« (...) En réponse à votre lettre susmentionnée je vous informe que suite à l'examen de votre réclamation contre le bulletin d'appel en garanti[e] du 27 juin 2016 un sursis à exécution ne peut pas vous être accordé, alors que la réformation du bulletin entrepris me semble peu probable.

Veillez donc vous adresser au bureau de recette Luxembourg ppal afin de trouver un arrangement (...) ».

Par décision du 3 octobre 2016 (n° C22729 du rôle), le directeur rejeta la réclamation introduite par le mandataire de Monsieur ... en date du 16 septembre 2016 contre le prédit bulletin d'appel en garantie du 27 juin 2016, ladite décision étant libellée comme suit :

« (...) Vu la requête introduite le 20 septembre 2016 par Me Luc Jeitz, 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 d'imposition RTS 1 en date du 27 juin 2016 ;

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 (§ 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 le réclamant co-débiteur solidaire de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2011 à 2015 au motif qu'il aurait, en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ... , 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 que le réclamant s'oppose au prédit bulletin d'appel en garantie en insistant entre autres et selon ses propres termes sur le fait que nonobstant « qu'il a effectivement eu qualité d'administrateur statutaire de ... S.A. lors de la constitution de la société en 2003 et jusqu'à son remplacement en 2005, soit au cours d'une période qui n'est pas concernée par le bulletin faisant l'objet de la présente réclamation », tandis que « si Monsieur ... a eu le pouvoir d'engager la société sous sa signature conjointe, cela ne peut concerner que la période durant laquelle il a été administrateur, c'est-à-dire entre le 16 mars 2015 et le 27 juillet 2015 » ;

Considérant, à titre liminaire tout comme en matière de principe, que le représentant d'une personne morale 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, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE du 20 octobre 1981, n° 6902) ;

Considérant dès lors que dans la mesure où le gérant, par l'inexécution fautive de ces obligations, a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ; que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son 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 le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre, quod non en l'espèce, étant donné que deux autres bulletins d'appel en garantie ont été émis de la part du bureau RTS I à l'encontre des sieurs ... et ..., 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 au regard des tiers (§ 103 AO) ; que la responsabilité de l'administrateur délégué 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 dues 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° 116940 du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce le requérant invoque en particulier le fait que s'il « a eu le pouvoir d'engager la société sous sa signature conjointe, cela ne peut concerner que la période durant laquelle il a été administrateur, c'est-à-dire entre le 16 mars 2015 et le 27 juillet 2015 » ; 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 ainsi de plein droit sur la situation telle qu'elle s'est présentée durant les années antérieures ;

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) ;

Considérant encore et en ce qui concerne plus particulièrement la responsabilité effective du réclamant durant l'ensemble de ses années actives au sein de la société S.A., par contraste à celle de nature purement théorique qui ne se trouve exposée que sur papier, qu'il y a éventuellement lieu de consulter d'un œil de lynx sinon au moins d'y jeter un

coup d'œil rapide la plainte pénale avec constitution de partie civile au nom de plusieurs sociétés et personnes physiques, déposée entre les mains du juge d'instruction du Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg à l'encontre du requérant en date du 15 octobre 2015, ayant notamment eu comme conséquence qu'une information judiciaire à son égard a été ouverte du chef d'abus de biens sociaux et de blanchiment d'argent ; qu'il découle de tout ce qui précède que la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour les années 2011 à 2015, ainsi que les intérêts de retard y afférents, est parfaitement justifiée (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 23 décembre 2016, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 3 octobre 2016 portant rejet de sa réclamation à l'encontre du bulletin d'appel en garantie du 27 juin 2016, ainsi qu'à l'encontre de la décision du 21 septembre 2016 du bureau d'imposition refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à exécution.

Par jugement du 30 novembre 2017, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme en ce qu'il était dirigé contre la décision du directeur du 3 octobre 2016, au fond, le déclara non justifié, partant en débouta, le tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation en ce qu'il visait la décision précitée du directeur, déclara irrecevable le recours pour autant que dirigé contre la décision du bureau d'imposition du 21 septembre 2016 refusant de faire droit à la demande en sursis à exécution, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure du demandeur, tout en le condamnant aux frais de l'instance.

Le 9 janvier 2018, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 30 novembre 2017.

L'appelant conclut en premier lieu à la nullité du jugement entrepris pour violation du principe de la présomption d'innocence, sinon du secret d'une instruction pénale, pour être motivé par référence à l'existence d'une prétendue plainte pénale du 15 octobre 2015 à laquelle le directeur s'est référé dans sa décision du 3 octobre 2016.

Il se dégage effectivement de la décision du directeur du 3 octobre 2016 que ce dernier a relevé qu'« *en ce qui concerne plus particulièrement la responsabilité effective du réclamant durant l'ensemble de ses années actives au sein de la société ... S.A., par contraste à celle de nature purement théorique qui ne se trouve exposée que sur papier, qu'il y a éventuellement lieu de consulter d'un œil de lynx sinon au moins d'y jeter un coup d'œil rapide la plainte pénale avec constitution de partie civile au nom de plusieurs sociétés et personnes physiques, déposée entre les mains du juge d'instruction du Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg à l'encontre du requérant en date du 15 octobre 2015, ayant notamment eu comme conséquence qu'une information judiciaire à son égard a été ouverte du chef d'abus de biens sociaux et de blanchiment d'argent* ».

Il est encore exact que le tribunal a constaté dans son jugement entrepris que le directeur avait fait référence à cette prétendue plainte pénale, tout en relevant que « *la validité de la décision administrative contestée en l'espèce, à savoir la décision directoriale du 3 octobre 2016, est indépendante de toute qualification pénale et est fonction du seul constat de la qualité*

d'administrateur de Monsieur ... et donc de représentant ayant officiellement été en charge de la gestion de la société et étant personnellement responsable des insuffisances d'impôt, qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir continué pendant la période litigieuse l'impôt sur les salaires retenu au trésor public », de sorte que les premiers juges ont fait totalement abstraction de ladite plainte pénale qui ne se trouve d'ailleurs pas versée au dossier.

Le moyen de nullité tiré d'une prétendue violation du principe de la présomption d'innocence, sinon du secret d'une instruction pénale, est partant à rejeter pour manquer en fait.

Monsieur ... conclut ensuite à l'annulation du jugement entrepris pour violation du principe du contradictoire respectivement violation des dispositions de l'article 8, paragraphe 2, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que l'intégralité des pièces étatiques ne lui aurait jamais été communiquée de manière spontanée par la voie du greffe, dont notamment la prétendue plainte pénale du 15 octobre 2015.

Il invoque encore dans ce contexte une violation de l'article 6, paragraphe 1^{er}, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 10bis de la Constitution consacrant le principe de l'égalité des armes, tout en suggérant à la Cour de poser à la Cour Constitutionnelle les questions préjudicielles de constitutionnalité suivantes :

« Les articles 2 § 2, 5 (4), 8 (2) dernier alinéa, 8 (4), 8 (5) § 2, 9 § 2 1^{ère} phrase, 41, 49 § 2 et 60 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives sont-ils conformes à l'article 10bis de la Constitution en ce qu'ils introduisent une différence de traitement entre parties en matière de communication des pièces dont elles entendent se servir à l'appui de leurs prétentions et traitent les pièces de l'Etat de manière différente que les pièces à communiquer à l'avocat ou par l'avocat de l'administré ? »

et

« Les articles 2 § 2, 5 (4), 8 (2) dernier alinéa, 8 (4), 8 (5) § 2, 9 § 2 1^{ère} phrase, 41, 49 § 2 et 60 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives sont-ils conformes à l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales en ce qu'il garantit le principe d'égalité des armes dans le cadre d'un procès équitable ? »

Ledit moyen est cependant également à rejeter.

En effet, mis à part le constat que le dossier administratif déposé par l'Etat le 6 février 2018 ne contient aucune plainte pénale, ce que le délégué du gouvernement a encore confirmé à l'audience des plaidoiries, il se dégage du dossier que le mandataire de l'appelant a pu consulter sur sa demande l'intégralité du dossier administratif en date du 16 février 2018 et qu'il s'est vu adresser en date du 20 mars 2018, de l'accord du délégué du gouvernement, une copie de l'intégralité du dossier fiscal. A cela s'ajoute, sur question spéciale de la Cour à l'audience des plaidoiries, que le mandataire de Monsieur ..., tout en relevant maintenir son moyen d'annulation, a déclaré que suite à la communication du dossier fiscal en date du 20 mars 2018, c'est-à-dire postérieurement au dépôt de son mémoire en réplique le 6 mars 2018, il ne voyait plus l'utilité de déposer encore un

mémoire supplémentaire à la suite de l'inspection des pièces se trouvant au dossier fiscal, de sorte que la Cour ne saurait déceler à ce stade une quelconque violation des droits de la défense de l'appelant devant conduire à l'annulation du jugement entrepris.

Partant, la Cour arrive à la conclusion que les questions de constitutionnalité soulevées, la deuxième question suggérée ne soulevant d'ailleurs aucune question relative à la conformité d'une loi à la Constitution, sont manifestement dénuées de tout fondement et le moyen afférent de l'appelant est à rejeter.

La Cour constate ensuite que l'appelant ne critique pas le jugement entrepris en ce qu'il a déclaré irrecevable son recours pour autant que dirigé contre la décision du préposé-adjoint du bureau d'imposition du 21 septembre 2016 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à exécution, de sorte que le jugement entrepris est à confirmer sur ce point.

Quant au fond du dossier, Monsieur ... conteste en premier lieu le reproche lui fait par les premiers juges de ne pas avoir mis en demeure l'un des administrateurs de catégorie A de la société ... afin d'effectuer toutes les démarches nécessaires en vue de versement des retenues d'impôt sur les traitements et salaires. Dans ce contexte, il donne à considérer qu'il aurait fait part oralement aux administrateurs de ses craintes quant à la situation financière de la société ... et qu'il aurait choisi de démissionner pour marquer son désaccord avec la gestion de ladite société. Ainsi, il aurait appartenu au Parquet de le poursuivre du chef de banqueroute simple ou frauduleuse pour ne pas avoir fait l'aveu de faillite de la société ..., ce que le Parquet n'aurait cependant pas fait.

L'appelant donne ensuite à considérer qu'il n'avait pas le pouvoir de faire fonctionner le compte bancaire de la société ..., les différents « *relevés des spécimen de signatures* » mentionnant Messieurs ... et ..., ainsi que la société ... S.A.. Ainsi, pendant la courte période où il était administrateur du 16 mars au 27 juillet 2015, il aurait été dans l'impossibilité tant juridique que matérielle de pouvoir continuer les sommes dues au titre des retenues d'impôts sur traitements et salaires. Finalement, il signale encore que la société ... n'aurait jamais, tout au long de son existence entre 2003 et 2017, dégagé des profits et distribué des dividendes à ses actionnaires, de sorte que celle-ci aurait été dans l'impossibilité de continuer des fonds à l'administration des Contributions directes.

Par rapport à ses moyens développés en première instance, Monsieur ... conteste de nouveau toute inexécution fautive des obligations fiscales de la société ... dans son chef et ce serait à tort que tant le directeur que les premiers juges auraient retenu sa responsabilité en ne se basant que sur sa seule qualité d'administrateur. Ainsi, l'insuffisance des retenues effectuées ne lui serait pas imputable et il aurait été statutairement dans l'impossibilité d'engager la société ... par sa seule signature. De même, il n'aurait pas été en charge de la gestion journalière de la société ..., la qualité d'administrateur-délégué ayant été dévolue à Messieurs ... et ... et la gestion journalière de la société ... ayant été confiée pour les années litigieuses à Monsieur Partant, le jugement entrepris n'aurait pas déterminé le caractère répréhensible de son comportement en fonction de la répartition des tâches au sein de la société ..., de sorte qu'il ne pourrait être valablement visé par le bulletin d'appel en garantie litigieux.

L'appelant soutient encore que l'interprétation des règles applicables à son cas d'espèce devrait se faire *in concreto* sur base des circonstances particulières du dossier et des pouvoirs concrets de la personne visée et toute autre interprétation des dispositions fiscales reviendrait à introduire une présomption irréfragable de responsabilité fondée sur le seul et unique constat de la nomination d'une personne en tant qu'administrateur d'une société. Or, la motivation stéréotypée contenue à la décision directoriale du 3 octobre 2016 constituerait une interprétation erronée des textes applicables de l'AO. Il reproche au directeur et aux premiers juges d'avoir engagé sa responsabilité personnelle en ne se fondant que sur sa seule qualité d'administrateur et l'inexécution fautive de ses obligations en tant qu'administrateur de la société ... du 16 mars au 27 juillet 2015 envers l'administration fiscale ne se trouverait pas vérifiée. L'appelant donne encore une fois à considérer qu'il n'avait été investi statutairement que d'un pouvoir limité d'administration par sa nomination en tant qu'administrateur de catégorie B par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société ... du 16 mars 2015 jusqu'à sa démission le 27 juillet 2015, sans jamais avoir été en charge de la gestion journalière de la société et sans pouvoir engager la société par sa seule signature. Partant, il ne saurait se voir imputer des manquements éventuels au niveau de la société ... qui auraient pu être commis avant son entrée en fonction, de sorte qu'il devrait de toute façon être déchargé de toute responsabilité concernant la non-continuation des retenues d'impôt sur les traitements et salaires des années 2011 et suivantes jusqu'au 16 mars 2015 pour ne pas avoir été un des représentants de la société Quant à la période postérieure au 27 juillet 2015, il soutient qu'un représentant sociétaire ne serait plus tenu de veiller à la gestion de la société qu'il administrait, de sorte qu'il devrait être déchargé de la responsabilité relativement au défaut de perception de l'impôt légalement dû à partir du 27 juillet 2015.

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

Il précise que la responsabilité de Monsieur ... serait recherchée, non pas en raison de poursuites pénales, mais pour les fautes commises dans la gestion journalière de la société ..., à savoir pour ne pas avoir veillé, en sa qualité d'administrateur de ladite société, à ce que soient payées au Trésor les sommes qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société ... était redevable. Or, en ne veillant pas à ce que ces obligations soient scrupuleusement exécutées, Monsieur ... aurait engagé sa responsabilité en devenant de sorte codébiteur solidaire des arriérés d'impôt et il ne ressortirait d'aucun document publié que la responsabilité de celui-ci aurait été limitée à des domaines spécifiques.

Le représentant étatique précise ensuite que d'après les statuts de la société ... celle-ci était administrée par un conseil d'administration composé d'administrateurs de catégories A et B et que l'appelant était administrateur de catégorie B à partir de la constitution de la société en 2003 jusqu'au 23 mai 2005 et puis de nouveau du 16 mars au 27 juillet 2015. Or, aucune différenciation entre administrateurs de catégorie A et B n'aurait existé, de sorte qu'il faudrait en déduire que Monsieur ... avait plein pouvoir de représentation conformément à l'article 53 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et était chargé de la gestion journalière. Ainsi, l'appelant ne pourrait se décharger de sa responsabilité en affirmant que la charge de la gestion journalière appartenait à autrui et le fait qu'il n'avait pas le pouvoir de procéder aux paiements faute d'avoir eu un quelconque pouvoir sur le compte bancaire n'y changerait rien, les

documents bancaires ne concernant que la relation « *banque-client* » et étant de sorte inopposables aux tiers, dont le Trésor public.

Concernant ensuite l'examen du bien-fondé de l'engagement de la responsabilité personnelle de Monsieur ..., 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, la Cour constate, à la lecture des extraits du registre de commerce et des sociétés versés en cause que Monsieur ... a occupé la fonction d'administrateur de la société ... dès la création de ladite société le 14 avril 2003 jusqu'au 23 mai 2005, date à laquelle il a été remplacé en tant qu'administrateur par la société ... S.A. Il ressort du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société ... du 16 mars 2015 que les trois administrateurs, à savoir la société anonyme ... S.A., Monsieur ... et Monsieur ... ont démissionné de leurs fonctions d'administrateurs actuels pour être remplacés par deux administrateurs de catégorie A, à savoir de nouveau ... et la société anonyme ... S.A., représentée par Monsieur ..., et un administrateur de catégorie B, Monsieur ..., et ceci pour une durée de 6 années. Monsieur ... a ensuite démissionné de sa fonction d'administrateur avec effet immédiat suivant courrier recommandé du 27 juillet 2015 à l'adresse de la société ..., démission publiée au Mémorial C en date du 23 septembre 2015.

Finally, the company ... has been declared in state of insolvency by judgment of the court of first instance of Luxembourg of 18 November 2015.

In view of this chronology, it is to be noted that the appellant has directly occupied the post of administrator in the company ... from 14 April 2003 to 23 May 2005 and again from 16 March 2015 to 27 July 2015 as sole administrator of category B.

Concerning the taxes due before the new nomination of Monsieur ... as administrator of the company ... from 16 March 2015, the appellant cannot claim to have ignored the defaults which occurred previously to his entry into office.

Like the first judges, the Court holds that it is not only the former representative who can be held liable after the cessation of his functions for the defaults to tax obligations of the represented party which occurred during the period during which he assumed the functions of representative, but also the new representative, since it is given that the latter cannot ignore the defaults which occurred previously to his entry into office. The circumstance that an obligation should have been fulfilled before his entry into office does not free him and he must remedy the default as soon as he becomes aware of it. Thus, the new administrator is not exempted from ensuring the deposit of declarations even if the deadline has expired before his taking office or from paying to the receiver the tax withheld on salaries which should have been paid before his entry into office.

Now, in the present case, the Court finds that Monsieur ... was already administrator of the company ... at the time of its constitution in 2003 and for more than 2 years. As a result, he has again accepted the mandate of administrator, as sole administrator of category B, from 16 March 2015 for a period of 6 years, and the appellant cannot reasonably argue that he has again accepted a mandate of administrator without being aware of the financial situation of the company In fact, if it is *a priori* true that one must admit a lack of knowledge as a valid excuse for this, it would still be necessary that the lack of knowledge be excusable, and not, as in the present case, at least, a passive attitude, a negligence, or even an incurable carelessness equivalent to a fault which a reasonably diligent and prudent person would not have committed. In fact, to admit the thesis advanced by the appellant would allow to replace former administrators by new ones who could then claim not to have been aware of the financial situation of a company and of the defaults committed before their entry into office and to discharge themselves of the tax obligations of which the company remains in debt.

Therefore, Monsieur ... must be considered as having been officially in charge of the administration of the company ..., and, in accordance with article 53 of the law of 10 August 1915, as having been one of the legal representatives of the said company towards third parties.

In addition, the appellant cannot but no longer exempt himself from his responsibility, respectively to minimize it, by putting forward the considerations that he could not have engaged the company ... together with one of the administrators of category A in view of the payment of the tax withheld on salaries and treatments respectively that he did not have the power to make the company's bank account function. In fact, the Court must find that Monsieur ..., in

ayant dû être au courant de la situation financière de ladite société, n'a rien entrepris pendant plus de 4 mois afin de remédier à la situation, la simple affirmation qu'il aurait fait part oralement aux administrateurs de ses craintes quant à la situation financière de la société ... n'étant pas suffisante à cet égard. Partant, c'est à bon escient que les premiers juges ont reproché à Monsieur ... de ne pas avoir mis en demeure l'un des administrateurs de catégorie A en fonction d'effectuer, ensemble avec lui, les démarches nécessaires en vue de versement à l'administration des Contributions directes des retenues d'impôt dues sur les traitements et salaires, mais d'avoir décidé, sans procéder à un aveu de faillite, de simplement démissionner de sa fonction à un moment où la situation financière de la société était déjà compromise pour se situer en période suspecte avant le prononcé de la faillite de la société ... en date du 18 novembre 2015.

En effet, 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 les responsables en charge de la gestion journalière et veillé à les 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.

Concernant les impôts échus après la démission de Monsieur ... en tant qu'administrateur, il convient de rappeler qu'un ancien représentant peut se voir opposer, après la cessation de ses fonctions, des manquements aux obligations fiscales du représenté survenus au cours de la période pendant laquelle il assumait les fonctions de représentant, mais non pas des manquements aux obligations fiscales du représenté survenus seulement après la fin de sa mission.

En effet, la responsabilité personnelle des représentants légaux d'une entité juridique et l'appréciation de l'existence ou non d'une inexécution fautive des obligations d'un représentant sociétaire doivent se faire en tenant compte de la réalité des choses.

Or, suite à la fin de son mandat, un représentant sociétaire n'est plus tenu de veiller à la gestion de la société qu'il administrait, de sorte que l'appelant est à décharger de la responsabilité relativement aux défauts de perception de l'impôt légalement dû par la société ... à partir du 27 juillet 2015.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel est partiellement fondé et qu'il y a lieu de réformer le jugement entrepris en ce sens.

Dans la mesure où l'appelant obtient gain de cause pour partie, mais où la grande partie de ses prétentions ont été rejetées, il y a lieu de faire masse des dépens et de les mettre pour trois quarts à charge de l'appelant et pour un quart à charge de l'Etat.

Au vu de l'issue du litige, l'appelant est encore à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 €.

Par ces motifs,

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

reçoit l'appel du 9 janvier 2018 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié;

partant, par réformation du jugement entrepris du 30 novembre 2017 et de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes, dit que Monsieur n'est pas responsable des défauts de perception de l'impôt légalement dû par la société anonyme ... S.A. sur les traitements et salaires de son personnel suite à sa démission en tant qu'administrateur de ladite société, soit à partir du 27 juillet 2015 ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution ;

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

fait masse des dépens des deux instances et les impartit pour trois quarts à charge de l'appelant et pour un quart à charge de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

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 3 mai 2018

Le greffier de la Cour administrative

