

Audience publique du 14 juillet 2021

Recours formé par
Monsieur ..., ... (France),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 44872 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 21 août 2020 par Maître Lex Thielen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-... (France), ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du 26 mai 2020 (...) prise par le directeur de l'administration des Contributions directes et ayant déclaré irrecevable la réclamation introduite contre un bulletin d'appel en garantie du 28 novembre 2019 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2020 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 16 juin 2021, et vu les remarques écrites de Maître Lex Thielen du 7 juin 2021 et celles de Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart du 16 juin 2021, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

En date du 28 novembre 2019, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie sur le fondement du paragraphe 118 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* », en abrégé « AO »), en raison de sa qualité de gérant technique de la société à responsabilité limitée X, ci-après désignée par « la société X ».

Ledit bulletin déclara Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ..., en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2017 et 2018 redû par la société X.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société X (anc.Y), immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :

Année 2017	...	principal	...	intérêts
Année 2018	...	principal	...	intérêts
Total	

Il résulte de la publication au Registre de Commerce et de Sociétés numéro ... du 21.08.2015 que vous avez été nommé gérant technique de la société X (anc.Y) à l'assemblée générale extraordinaire du 20.08.2015. En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature à partir de cette date.

En votre qualité de gérant technique vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2017 et 2018. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ... € est resté en souffrance.

En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.

Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant technique, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

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 X (anc. Y) et d'assurer leur paiement.

Durant la période du 01.01.2017 au 17.04.2019, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.

Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société X (anc. Y). (CA du 6 mai 2003 no 15989C)

Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ...- € qui se compose comme suit :

Année 2017	...	principal	...	intérêts
Année 2018	...	principal	...	intérêts

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

Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société X (anc. Y) sur les traitements et salaires de son personnel.

En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer sans délai le montant de ...- euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, à [...], tout en indiquant le numéro fiscal [...].

Un ... pour la même société a été envoyé à Madame [...] ».

Par un courrier de son litismandataire du 13 mars 2020, réceptionné le 18 mars 2020, Monsieur ... fit introduire une réclamation contre ledit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 26 mai 2020, inscrite sous le numéro ... du rôle, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation dans les termes suivants :

« [...] Vu la requête introduite le 18 mars 2020 par Me Lex Thielen, au nom du sieur ..., demeurant à F-..., 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 Esch-sur-Alzette en date du 28 novembre 2019 ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

Considérant que la décision litigieuse a été émise le 28 novembre 2019 et notifiée le 3 décembre 2019, de sorte que le délai a expiré le 3 mars 2020 ; que la réclamation, introduite en date du 18 mars 2020, est donc tardive ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'en exécution du § 252 AO, la réclamation est donc à qualifier de tardive ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que la réclamation introduite est irrecevable pour cause de tardiveté ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation contre le bulletin d'appel en garantie du 28 novembre 2019 irrecevable.[...] ».

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date 21 août 2020, inscrite sous numéro 44872 du rôle, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision, précitée, du directeur du 26 mai 2020.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale du 26 mai 2020, précitée, ayant statué sur les mérites de la réclamation introduite par Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Ledit recours en réformation ayant, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale, précitée.

A l'appui de son recours, et en fait, Monsieur ... expose avoir été engagé en tant que boucher au sein de la société X en date du 1^{er} février 2016 jusqu'au 31 décembre 2018, date à laquelle il aurait été licencié avec préavis. Il explique qu'il aurait fait une demande d'autorisation d'établissement en tant que commerçant au registre de commerce et des sociétés (RCS), demande qui aurait été refusée au motif qu'il n'était pas titulaire des diplômes ou formations professionnelles nécessaires. Si le demandeur ne conteste pas avoir été inscrit comme gérant de la société X au RCS en août 2015, il conteste toutefois avoir eu la qualité de gérant technique lors des années 2017 à 2018 alors qu'il aurait démissionné en mars 2016.

A cela s'ajouterait qu'il n'aurait eu aucun pouvoir de décision au sein de la société X, alors qu'il y aurait été engagé en tant que boucher.

En droit, le demandeur conclut à une absence de faute et de responsabilité dans son chef en affirmant qu'il ne saurait être tenu responsable du non-paiement des retenues d'impôt sur traitements et salaires de la société X étant donné que, d'une part, il n'aurait pas été le gérant de celle-ci au courant des années 2017 et 2018, et que, d'autre part, il n'aurait jamais été en charge de la gestion journalière de la société X, de sorte qu'il ne lui aurait jamais appartenu de s'occuper du paiement des salaires ou des obligations fiscales.

Il soutient que l'administration devrait se retourner contre les gérants de la société X, à savoir Monsieur ... et Madame ..., respectivement à l'encontre des personnes qui auraient un réel pouvoir de gestion sur la société et qui seraient en charge de sa gestion journalière.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours sous analyse pour ne pas être fondé, alors que le seul élément décisionnel de la décision directoriale du 26 mai 2020 serait celui relatif à l'irrecevabilité *ratione temporis* de la réclamation de Monsieur ..., qui n'aurait toutefois pas été remise en cause en l'espèce, voire été abordée par le demandeur qui se serait limité à conclure au fond.

A titre liminaire, le tribunal relève que dans la mesure où à travers la décision directoriale litigieuse le directeur s'est limité à déclarer la réclamation introduite par le demandeur le 18 mars 2020 irrecevable *ratione temporis* sans se prononcer sur le bien-fondé de celle-ci, son analyse ne pourra porter que sur la question de savoir si c'est à bon droit ou non que le directeur est arrivé à cette conclusion et qu'il a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardivité.

En ce qui concerne le délai de réclamation contre les bulletins d'appel en garantie, il convient de rappeler qu'aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1^{er}, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. [...]* », et qu'aux termes du paragraphe 245 AO, « *(1) Le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§ 228 AO) et de trois mois au contentieux des actes détachables (§ 237 AO).*[...] ».

Le paragraphe 246 AO précise que: « *Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt geworden ist oder bekannt gemacht gilt. [...]* ». Il s'ensuit qu'un bulletin d'appel en garantie doit être contesté obligatoirement, dans l'hypothèse où le bulletin a été notifié, dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin.

En ce qui concerne la notification du bulletin litigieux, il échet de rappeler que le paragraphe 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

En vertu de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du paragraphe 211 (3) AO précité, tel que modifié par règlement grand-ducal du 27 février 2015 : « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d'une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d'assiette d'un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l'impôt peuvent être notifiés aux destinataires par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d'impôt ou une base d'assiette entre plusieurs communes* ».

Aux termes de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 : « *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* ».

En l'espèce, tel que relevé ci-avant, Monsieur ... n'a pas pris position par rapport à l'irrecevabilité *ratione temporis* opposée à sa réclamation ni plus particulièrement ne conteste-t-il que le bulletin d'appel en garantie litigieux du 28 novembre 2019 lui a été notifié le 3 décembre 2019, tel que cela se dégage de la décision directoriale.

Au vu de ces considérations, il doit être admis que conformément aux paragraphes 228, 245 et 246 AO, le délai de réclamation de trois mois auprès du directeur contre le même bulletin d'appel en garantie a commencé à courir, conformément aux dispositions des articles 3 et 4 de la Convention européenne sur la computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1972, approuvée par la loi du 30 mai 1984, à partir du 3 décembre 2019 pour expirer le 3 mars 2020.

Dans la mesure où il est néanmoins constant en cause que la réclamation de Monsieur ... portant la date du 13 mars 2020 n'a été réceptionnée par l'administration des Contributions directes qu'en date du 18 mars 2020, c'est à bon droit que le directeur a conclu qu'elle était intervenue en dehors du délai légal prévu par les paragraphes 245 et 246 AO, et qu'il l'a déclarée irrecevable pour cause de tardivité.

Il s'ensuit que le recours principal en réformation est à rejeter.

Par ces motifs

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
reçoit le recours principal en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;
dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;
condamne le demandeur aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2021 par :

Alexandra Castegnaro, vice-président,
Alexandra Bochet, juge,
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Alexandra Castegnaro

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 14 juillet 2021
Le greffier du tribunal administratif